



**UNIVERSIDAD POPULAR AUTONOMA
DEL ESTADO DE PUEBLA**

FACULTAD DE DERECHO

**"LA APLICACION DE MULTAS POR
INFRACCIONES A LAS DISPOSICIONES
FISCALES FEDERALES"**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL**

PRESENTA

ALEJANDRO ROMULO SANCHEZ RODRIGUEZ

PUEBLA, PUE

FEBRERO DEL 2000



UPAEP – Secretaría General

Dirección General de Apoyos Académicos

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

Biblioteca Central - **Karol Wojtyla**

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.

AGRADECIMIENTOS Y DEDICATORIAS

A LA MEMORIA
DE MIS PADRES.
PROFR. ROMULO SANCHEZ PAZ.
PROFA. AMPARO RODRIGUEZ DE
SANCHEZ.



Más que un agradecimiento es un homenaje a su honrosa memoria, de su ejemplo entre otros valores, me inculcaron a la superación constante a través del estudio, no como un medio para acumular bienes materiales, sino para servir más y mejor a nuestros semejantes, se que están conmigo ahora y siempre, este logro es de ustedes. Gracias.

A MI ESPOSA:
C.P. MA. EDITH JUAREZ RAMIREZ.

Por su amor y por creer en mí, apoyándome siempre aún en situaciones adversas en la búsqueda de mejores horizontes familiares, personales y profesionales.

A MIS HIJAS:
ARANTXA Y KEREM

Su presencia es una bendición, que me invita a ser mejor cada día, por un bonito futuro para ustedes.

A MIS HERMANOS:

Que desde niño he recibido de ellos un enorme cariño, apoyo y comprensión, esperando siempre estar unidos.

A MIS AMIGOS

Que durante muchos años me han brindado un tesoro invaluable " su amistad".

A todas las instituciones tanto educativas como profesionales que me han formado, así como a las Universidades que me han dado la oportunidad de impartir mis humildes cátedras.

A todos mis compañeros de trabajo en especial a los C.P. Ma. Elena Ramírez Fuentes y Joel Balderas Torres, quienes me dieron la oportunidad de consolidar mi carrera, y comprender el Derecho Fiscal desde la óptica de la Autoridad Fiscal.

A todas aquellas personas que me han apoyado y creído en mí.

PUEBLA, PUE. A 2 DE FEBRERO DE 2000.

C. C.P. ALEJANDRO ROMULO SANCHEZ RODRIGUEZ
No. MATRICULA 60151
PRESENTE

Como Coordinador Académico de la Maestría en Derecho Fiscal y cumpliendo con lo dispuesto en el reglamento de exámenes profesionales de esta institución de Educación Superior, tiene a bien informarle que ha sido autorizado su trabajo de tesis: "La Aplicación de Multas por infracciones a las disposiciones fiscales federales", que para obtener el grado de MAESTRIA EN DERECHO FISCAL presento con fechas anteriores.

Sin otro particular reciba un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"LA CULTURA AL SERVICIO DEL PUEBLO"



LIC. MANUEL CASTELLANOS TORTOLERO
COORDINADOR ACADÉMICO DE LA MAESTRIA
DERECHO FISCAL.

H., Puebla de Z., a 19 de noviembre de 1999.

LIC. MANUEL CASTELLANOS TORTOLERO
COORDINADOR ACADEMICO DE LA
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL
UNIVERSIDAD POPULAR AUTONOMA
DEL ESTADO DE PUEBLA
PRESENTE

El que suscribe C.P. Joel Balderas Torres me dirijo a Usted de la manera más atenta, y expongo lo siguiente:

Una vez revisado el presente trabajo de Tesis denominado "La Aplicación de las Multas por Infracciones a las Disposiciones Fiscales Federales", realizado por el C.P. Alejandro Rómulo Sánchez Rodríguez, y habiendo hecho las modificaciones pertinentes, es aprobado ya que cumple con los requisitos de fondo y forma, extendiendo la presente para los fines a que de lugar.

Sin más por el momento me despido de Usted, agradeciendo la atención que se sirva dar a la presente.

ATENTAMENTE

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Joel', enclosed within a large, loopy, handwritten oval or circle.

C.P. JOEL BALDERAS TORRES

I N D I C E

PAGINA

Resumen.....	1
Abstract.....	3
Introducción.....	5
 CAPITULO 1	
1. Marco Teórico	
1.1 El Estado.....	8
1.1.1 La Actividad Financiera del Estado.....	9
1.1.2 El Derecho Financiero.....	10
1.1.2.1 Divisiones del Derecho Financiero.....	11
1.1.3 El Derecho Fiscal.....	11
1.1.3.1 Anatomía del Derecho Fiscal.....	12
1.1.3.2 Fuentes del Derecho Fiscal.....	12
1.1.3.3 Fuentes del Derecho Fiscal en México.....	12
1.2 La Ley.....	13
1.2.1 El Decreto-Ley y El Decreto Delegado.....	13
1.2.2 El Reglamento.....	14
1.2.3 Las Circulares.....	14
1.2.4 La Jurisprudencia.....	15
1.2.5 La Doctrina.....	16
1.2.6 La Costumbre.....	16
1.2.7 Los Tratados Internacionales.....	17
1.2.8 Los Principios Generales del Derecho.....	17
1.3 Ordenamientos Fiscales.....	18
1.3.1 La Ley Fiscal.....	18
1.4 La Interpretación de las Leyes Fiscales.....	22
1.5 Los Ingresos del Estado.....	23
1.6 El Impuesto.....	24
1.6.1 Principios Teóricos de los Impuestos.....	25
1.6.2 Características Legales de los Impuestos.....	26
1.6.3 Clasificación de los Impuestos.....	27
1.6.4 Efectos de los Impuestos.....	28
1.7 Los Derechos.....	29
1.7.1 Características Legales.....	30
1.8 La Contribución Especial.....	30
1.8.1 Características Legales.....	31
1.8.2 Clasificación de la Contribución Especial.....	31
1.9 Analogías y Diferencias entre Impuesto, Derechos y Contribución Especial.....	31
1.10 Exacciones Parafiscales.....	32

CAPITULO 2

2. Obligaciones de Carácter Fiscal

2.1 La Obligación Fiscal.....	34
2.2 Sujetos de la Obligación Fiscal.....	35
2.3 Clasificación de las Obligaciones Fiscales de los Contribuyen--- tes.....	36
2.4 Obligación Fiscal Sustantiva, o Principal de Dar.....	37
2.5 Obligaciones Fiscales Formales.....	37
2.6 Principales Obligaciones Fiscales Formales.....	38
2.7 El Nacimiento de la Obligación Fiscal.....	39
2.8 Determinación de la Obligación Fiscal.....	40
2.9 Epoca de Pago de la Obligación Fiscal.....	41
2.10 Exigibilidad de la Obligación Fiscal.....	42
2.11 Extinción de la Obligación Fiscal.....	42
2.11.1 El Pago.....	42
2.11.1.1 Formas de Pago.....	44
2.11.2 La Prescripción.....	44
2.11.3 La Caducidad.....	45
2.11.4 La Compensación.....	45
2.11.5 La Condonación.....	46
2.11.6 La Cancelación.....	47

CAPITULO 3

3. Estado, Derecho y Sanción

3.1 El Estado, La Convivencia y Las Sanciones.....	48
3.2 Lo Lícito, Lo Ilícito y La Infracción.....	53
3.3 Las Sanciones como Acto de Venganza.....	56
3.4 Las Obligaciones, Los Derechos, Las Infracciones y Las Sanciones.....	59
3.5 Diversas Clasificaciones de la Infracción y la Sanción.....	60
3.5.1 Sanciones de Coincidencia.....	62
3.5.2 Sanciones de No Coincidencia.....	63
3.6 Infracciones y Sanciones Administrativas y Penales.....	64

CAPITULO 4

4. Las Infracciones Fiscales

4.1 Infracciones Fiscales Penales e Infracciones Fiscales Administrativas.....	70
4.1.1 Infracciones Fiscales Penales.....	70
4.1.2 Infracciones Fiscales Administrativas.....	76
4.2 La Tipicidad en la Infracción Fiscal.....	79
4.3 ¿Quién debe imponer Las Multas Fiscales?.....	80
4.4 Reglas Constitucionales de las Multas.....	81
4.5 La Acción en la Infracción Fiscal.....	84
4.6 Elementos Necesarios para que la Autoridad Fiscal pueda imponer sus Multas.....	88
4.7 Clasificación de las Infracciones.....	90
4.8 Clasificación de las Sanciones (Multas).....	91

CAPITULO 5

5. Multas de Fondo	92
5.1 Multas Fiscales de Fondo y su Inconstitucionalidad.....	97
5.2 Individualización de Multas.....	100
5.3 Casos en los que no habrá Imposición de Multas de Fondo.....	102
5.4 La Condonación de las Multas Fiscales de Fondo.....	105
5.5 Reducción de las Multas al 100%.....	107
5.6 Agravantes en las Infracciones de Fondo.....	112
5.7 Disminución de las Multas por Infracciones de Fondo.....	118
5.7.1 Base sobre la cual se calcula la Disminución de Multas de Fondo.....	119
5.8 Cuando correspondan varias Multas de Fondo por un Acto, sólo se aplicará la Multa Mayor.....	119
5.9 Reducción de Multas por Omisión, ocasionado por Error Aritmético.....	121
5.10 Reducción al 50% de las Multas de Fondo.....	122
5.11 Casos en que se disminuirán Multas de acuerdo al Ultimo Párrafo del Artículo 76 del CFF.....	126

CAPITULO 6

6. Multas de Forma	127
6.1 Infracciones de Incumplimiento de la Obligación Fiscal.....	128
6.2 Tipos de Infracción Fiscal Formal.....	136
6.3 Infracciones Relacionadas con el RFC.....	138
6.4 Infracciones Relacionadas con la Obligación de Pago de Contri- buciones, Declaraciones, Solicitudes, Avisos, Etcétera.....	142
6.5 Infracciones Relacionadas con la Obligación de llevar contabili- dad.....	151
6.6 Diversas Infracciones Relacionadas con el apoyo a la Adminis- tración Fiscal.....	164
6.7 Infracciones Relacionadas con el Ejercicio de la Facultad de Comprobación.....	168
6.7.1 La Fiscalización Directa.....	170
6.7.2 La Fiscalización Indirecta.....	171
6.8 Infracciones Relativas a los Artículos 86-Ay 86-E del CFF.....	172
6.9 Infracciones Relacionadas con la Obligación de Garantizar el Interés Fiscal.....	174
6.10 Infracciones de Funcionarios y Empleados Públicos, así como de Terceros.....	174
6.11 Infracciones Relacionadas con el Dictamen de Estados Finan- cieros que deben elaborar los Contadores Públicos.....	179
6.12 Imposición de Multas por Infracciones de Incumplimiento de la Obligación Fiscal Formal.....	180
6.13 Multas Relacionadas con el RFC.....	181
6.14 Multas Relacionadas con Declaraciones, Pagos Provisionales y Otros.....	182
6.15 Multas Relacionadas con la Contabilidad y los Comprobantes	

de Actividades.....	188
6.16 Multas Relacionadas con las Obligaciones de las Instituciones de Crédito.....	190
6.17 Multa Aplicable a los Usuarios de los Servicios y Cuenta-habientes de las Instituciones de Crédito.....	191
6.18 Multa Relacionada con las Empresas de Factoraje Financiero.....	192
6.19 Multas Relacionadas con las Obligaciones de los Contribuyentes durante el Ejercicio de la facultad de Comprobación.....	192
6.20 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.....	193
6.21 Multa Relacionada con la Obligación de Garantizar el Interés Fiscal.....	194
6.22 Multas Relacionadas con Infracciones de Funcionarios y Empleados Públicos.....	195
6.23 Multas de Infracciones cuya Responsabilidad recae en Terceros.....	195
6.24 Agravantes en las Infracciones de Forma.....	197
6.25 Disminución en las Multas en Infracciones de Forma.....	198
6.26 Base sobre la cual se calcula la Disminución del 20% las Multas de Forma...	199
 CAPITULO 7	
7. Actualización de Multas tanto de Fondo como Formales	
7.1 Actualización de Multas Previstas en el Artículo 76 del CFF.....	200
7.2 Actualización de Multas Establecidas en Cantidades Determinadas o entre un Mínimo y un Máximo.....	203
7.3 Actualización de Multas No Cubiertas en el Plazo Legal.....	203
 CONCLUSIONES.....	
	205
 ABREVIATURAS.....	
	208
 FUENTES DE CONSULTA.....	
	209

RESUMEN

En nuestro país por mandato Constitucional, concretamente en materia fiscal federal, las personas que de conformidad con las disposiciones fiscales, deben de contribuir, es decir pagar contribuciones, además de esta obligación sustantiva o principal o de "dar", también deben de cumplir con otras que algunos autores denominan "obligaciones formales" que consisten en "hacer" y "no hacer" y "tolerar o permitir" cuyo objetivo es la de apoyar a la realización de la obligación principal de pagar o "dar".

Es así que en el sistema fiscal federal mexicano, existe además de la obligación sustantiva de contribuir al gasto público, otro tipo de obligaciones de carácter formal.

Son estos deberes que permiten a las autoridades realizar sus tareas de control, fiscalización y determinación y de su incumplimiento por parte del obligado se considera que se ha incurrido en la omisión de una infracción fiscal y que trae como consecuencia la aplicación de una sanción por parte de la autoridad, es decir de un castigo que en el caso que nos ocupa, se traduce en la aplicación de multas, por infracciones a las disposiciones fiscales federales.

En primer lugar, se considera infracción todo incumplimiento a una obligación fiscal. El cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, está sujeto a plazos expresamente previstos en los distintos ordenamientos fiscales.

Por esta razón legal la infracción se comete en el momento en que vence el plazo establecido en la Ley, para que el contribuyente cumpla con la obligación fiscal de que se trate, en el entendido de que en la Legislación Tributaria Mexicana, no se sanciona el cumplimiento espontáneo de una obligación de este carácter, aún cuando dicho cumplimiento sea extemporáneo, considerándose espontáneo, cuando no ha mediado ningún acto previo de gestión de la autoridad Administrativa.

Para que la autoridad pueda imponer una multa se necesita que concurren varios aspectos, primero que exista una obligación establecida en ley, segundo que el particular la incumpla, tercero que ese incumplimiento o contravención a la disposición legal esté tipificada como infracción y cuarto, que tal infracción sea sancionada con la imposición de una multa. Asimismo se requiere que la conducta del particular, es decir que el caso concreto con las circunstancias especiales, encuadre perfectamente en la hipótesis legal prevista como infracción, de lo contrario la imposición de multas que no cumpla con los anteriores señalamientos carecerá de la necesaria motivación y fundamentación que deben reunir los actos o resoluciones de las autoridades.

La clasificación principal de las infracciones fiscales, corresponde operativamente atendiendo a sus resultados en de fondo y formales, los primeros son aquellos que tienen como consecuencia la omisión de las contribuciones, de tal forma que, si una infracción no cuenta con dicha consecuencia no será una infracción de fondo y no se podrá imponer la multa que corresponda a este tipo de infracciones, en virtud de carecer del requisito determinante para que se configure dicha infracción.

Las infracciones de forma, en contraposición con las de fondo, no tienen como consecuencia la omisión del 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 al no presentar el al visto 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.

En cuanto a las infracciones tanto de fondo como de forma, se considera para la aplicación de la multa respectiva diversas reglas de regulación como la reincidencia, gravedad de las infracciones, disminuciones por pronto pago de la sanción, entre otros aspectos.

En el presente trabajo se pretende analizar el Capítulo I del Título IV del Código Fiscal de la Federación vigente denominado de las "Infracciones Fiscales" para efectos de lograr una mayor comprensión del mismo y situarse en la posibilidad de no apartarse de lo que ordenan las obligaciones fiscales y no sufrir las consecuencias que acarree la actitud de desacato.

ABSTRACT

For constitutional court order, specific federal fiscal subject, the people according with fiscal laws has to contribute, that means to pay taxes, also they have to carry out with other named formal obligations, consisting in doin, not doing and permitting, which objective is to realize the payment of the principal obligation.

In the mexican federal fiscal system, exists the obligation to contribute to the public expense, which consists on another tipe of obligations.

These duties permit the authorities to carry out their tasks of control, which are taxation and determination. The noncompliance of the fiscal laws is considered a fiscal infraction and has a consequence, the authorities will have the obligation to apply a sanction, this is according to the fiscal dispositions.

First of all, is important to mention that an infraction is considered as a complete noncompliance to the fiscal obligation. The fulfillment of the fiscal obligations from the taxpayers, jointly responsible, and the third party, has been fopreseen in the distinct fiscal orderings.

For this legal reason, on infraction is committed at the moment when the terms establised in the fiscal law are violated. The taxpayer, in order to fulfill the fiscal obligation, knowing that in the mexican tributary legislation the spontaneous execution of a fiscal obligation is not sanctioned, still when this execution is out of time. It will be considered spontaneous when there is no mediation of the previous act within the administration of the fiscal authority.

The authority will be able to impose a fine only if the following aspects concur: first the law existence of an obligation; second, that the individual commits an omission of such obligation; third, the noncompliance of the obligation to the legal disposition must be typified as an infraction; and fourth, that such infraction be sanctioned with the imposition of a fine. It is required that the individual conduct, taking into account special circumstances, has to enclose perfectlyin the legal hipotesis foreseen as an infraction, otherwise the imposition of fines that does not fulfill the previous indications will lack motivation and basis that the resolutions from the authorities must gather.

The most important classification of the fiscal infractions, is the assistance of the depth and formal results, the first ones are those who have as a consequence the omission of the contributions, in that way, if and infraction does not carries such consequence, it will not be considered as a depth infraction and the fine will not be imposed if it corresponds to these type of infractions, the main reason is the lack of the dicisive requirement so that this infraction can be carried out.

The formal infractions, in contrast with the depth ones, does not have as a consequence the omission of the contributonal payment, this is, the formal infraction is defined as behaviors, facts or omissions that contravene the fiscal dispositions but does not cause economic damages to the public livestock, every time there is no omission of the contributonal payment; as an example, not presenting the change of the fiscal residence within the established terms of the fiscal dispositions, does not damage the federal exchequer, this is because such unfulfillment does not have as a consequence the omission of the contributonal payment.

Considering both the depth and formal infractions, the fine application will follow different rules of regulation such as recidivism, the seriousness of the infraction, the prompt payment will represent a diminishment of the sanction, among other several aspects.

The objective of this essay is to analyze the chapter. I of the title IV from the Fiscal Code of the Federation which is denominated of the "Fiscal Infractions" in order to achieve a better comprehension of it having the possibility of not putting aside the orderings of the fiscal obligations and in this way, prevent the suffering that the consequences of a contempt attitude may cause.

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 Rossy (Citado por Rodríguez Lobato, 1992) 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 exacciones¹.

Por lo que el Estado está dotado de plena potestad tributaria que es el poder que tiene para establecer contribuciones, recaudarlas y destinarlas a expensar² 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,

¹ Exacción.-Acción y efecto de exigir impuestos, multas, etc. Diccionario Larousse, Librairie Larousse, París, 1992.

² Expensar.-Costear los gastos de alguna gestión o negocio, Diccionario Larousse, Librairie Larousse, París, 1992.

de otro hacen posible la ejecución de los proyectos en que se basa su evolución o desarrollo.

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 coactivamente³ 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.

³ Coacción. (Del latín *Coactio-Onis*; cobro, extracción. Fiscal, de *coacto* , are: *compelis*, a su vez, de *cogo*, ere: "conducir a"; así *coactus*: "impulso") significa: "empleo de la fuerza o violencia(o miedo) sobre un individuo para que éste haga alguna cosa", "cualidad de algo que apremia o impulsa", Tamayo y Salmorán Rolando.- *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A., Décimosegunda Edición, México, 1998, Tomo A-CII.

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 los integrantes de la sociedad, ya que de ello dependerá de aquello que se quiere tutelar⁴ 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 **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**. 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, objeto de estudio del presente trabajo, 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 compeler (obligar a algo) al contribuyente que cumpla con las diversas disposiciones fiscales en tiempo y forma.

⁴ Tutelar.- (Del latín tutelar, que a su vez se deriva del verbo *tueor* que significa preservar, sostener, defender o socorrer. En consecuencia da una idea de protección). Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigación Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A., Décimosegunda Edición, México 1998, Tomo P-Z.

CAPITULO 1

MARCO TEORICO

1.1. EL ESTADO

Se puede decir que el Estado es algo humano, algo que corresponde al hombre que vive en sociedad con sus semejantes, algo que le toca muy cerca en su vida de relación con otros seres humanos. Por lo que se afirma que el Estado es una agrupación de hombres que viven de un modo estable y permanente en un territorio determinado y que están ligados entre sí mediante múltiples vínculos de solidaridad, morales, culturales, religiosos, económicos, sociales. Esos vínculos se expresan en leyes, reglamentos, ordenaciones que dan a la vida social un cauce ordenado y pacífico y permiten resolver sin violencia los conflictos que surjan.

Hoy una autoridad o poder público que unifica, armoniza, coordina, dirige e impulsa los trabajos e iniciativas de los miembros de esa agrupación hacia una meta común. Esa autoridad de normas presta servicios, protege y ayuda, castiga a los transgresores de las leyes y hay como coronamiento una voluntad constante de buscar en común un fin superior al de cada uno de los hombres en particular. Un fin que mejore a los hombres y les permita alcanzar con mayor facilidad su propio destino.

El Estado es una actividad humana permanente, un quehacer humano incesantemente constante. Una unidad de propósitos de decisiones, de acciones que tiene fuerza definitiva y que no puede ser superada por la de ningún otro grupo o sociedad. Por lo que el Estado se puede decir muestra los siguientes notas características de esa realidad humana que llamamos precisamente, Estado:

1. Es una agrupación humana estable y permanente, basada en múltiples lazos de solidaridad.
2. Asentada en un territorio preciso y delimitado.
3. Dotada de un orden jurídico que puede imponerse aun por la coacción física.
4. Regida por una autoridad que supera todos los que puedan tener los grupos sociales inferiores.
5. Unificada en torno a un fin común, distinto y superior al de cada uno de los miembros de la misma.

No hablaremos acerca de la importancia y jerarquía de cada una de estas características, nos basta saber que las mismas se han considerado aisladamente para precisarlas mejor, aparecen en la realidad como formando un todo que llamamos el Estado.

Pocas realidades tienen una importancia tan grande en el mundo actual como el Estado. El Estado para bien o para mal representa un papel de primera magnitud en la vida del hombre contemporáneo y se quiera o no, su presencia se hacer sentir decisivamente en la realización de su destino. En suma no hay campo de la actividad del hombre moderno en que el Estado no tenga una intervención importante y a veces

decisiva. Por lo que se exige que el Estado debe estar dotado de una estructura de una organización de unos fines y de un poder supremo de mando que le permita fundar, favorecer y regular la cooperación social en todos los campos. Y así poner al servicio de la persona todo lo que ésta requiere para el cabal cumplimiento de su destino. Ahora bien las manifestaciones del Estado son evidentes como los del poder: la policía, el ejército, los tribunales, las aduanas, también lo son sus actividades de servicio: las carreteras, los puentes, de educación, de salud, la obra pública en general, etc.

1.1.1 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Entonces el Estado como toda empresa requiere de la realización de diversas actividades para cumplir con sus finalidades. De acuerdo con su estructura a través del Poder Ejecutivo desarrolla complejas actividades que van encaminadas a la realización de los servicios hacia las personas, así mismo como a la satisfacción de las necesidades generales. Por lo que la organización y funcionamiento del Estado requiere para éste la realización de toda una serie de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la llamada Actividad Financiera del Estado, la cual el tratadista italiano H. Rossy (Citado por Rodríguez Lobato, 1992) señala que lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades.

Otra opinión como la de Valdés Costa (Citado por Rodríguez Lobato, 1992), establece que la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensable para satisfacer las necesidades públicas. Por lo anteriormente podemos decir que la actividad financiera del Estado, reconoce pues tres momentos fundamentales, que a continuación se comentan:

- a) El de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes, etc.), como por medio de institutos de derecho público. Como ejemplo claro de esto tenemos a las diversas contribuciones y finalmente de otros medios mixtos como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.
- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente y:
- c) La realización de un conjunto variadísimo de las erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, para la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy variadas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.

Como se puede observar por su contenido y efectos de la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno jurídico, económico, político y sociológico.

Jurídico: Porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho positivo, al respecto el Estado y Derecho forman un binomio indisoluble en la vida social, ya que el Derecho, como tal, es una norma constante que regula la conducta del hombre en sociedad. En sí mismo se origina en la naturaleza propia del hombre – ser racional y social – y su misión es regular el orden de la conducta dirigida a un fin en el ámbito de las relaciones humanas. Brota, pues, en el dominio de los fines existenciales del hombre. Por tal razón, no hay sociedad alguna de hombres que no haya tenido Derecho ni se concibe ninguna en el futuro carecer de él.

Ese Derecho que se define supone la cooperación social y la promueve no puede durar, a la larga, si no cuenta con el asentimiento espontáneo de los hombre a los que dirige.

Pero dada a veces la naturaleza inclinada al mal del ser humano, el orden jurídico tiene como característica la coercitividad. Puede y debe imponerse muchas veces por la fuerza frente a oposiciones no razonables, no es que la fuerza coactiva sea esencia del Derecho, de tal manera que éste deje de ser lo que es en ausencia de la misma, pero si es una característica que lo acompaña y le asegure su eficacia en ciertos extremos.

Económico: Porque se trata de la Obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios.

Político: Porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines.

Sociológico: Por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que opera dentro del Estado.

Corresponderá al Derecho Financiero el estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios.

1.1.2 EL DERECHO FINANCIERO

Existen varios conceptos al respecto para lo cual daremos algunas definiciones de tratadistas como es el caso de De La Garza¹ que lo define de una forma bastante clara y completa, diciendo que el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber:

¹ De la Garza Sergio F., "Derecho Financiero Mexicano", Decimotercera Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1985.

- I. En el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos.
- II. En la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales, y
- III. En la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.

Otra definición como la de Mario Pugliese (Citado por Rodríguez Lobato, 1992) dice que el Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión, la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas.

Bien, como se desprende de lo anterior ambos conceptos tienen en común que citan los tres momentos a que se refiere la Actividad Financiera Estatal.

1.1.2.1 DIVISIONES DEL DERECHO FINANCIERO

Podemos aplicar como divisiones del Derecho Financiero precisamente en los momentos en los que opera, es decir:

La obtención de recursos, genera el llamado **DERECHO FISCAL**; la gestión o manejo de esos recursos, genera el Derecho patrimonial; la erogación de recursos le correspondería el Derecho Presupuestario.

En torno a la autonomía del Derecho Financiero se han presentado muy diversos criterios que pueden ser resumidos bajo la siguiente observación, el Derecho Financiero según refiere Gabino Fraga (Citado por Rodríguez Lobato) es conceptuada como una rama del Derecho Administrativo pero que por su constante evolución se puede considerar que ha desarrollado una autonomía innegable.

1.1.3 EL DERECHO FISCAL

Se ha señalado que la recaudación de recursos por parte del Estado constituye una rama conocida como Derecho Fiscal. Se ha considerado que el término Fiscal es más preciso y un tanto más conveniente que el que algunos tratadistas en la materia han utilizado para llamar a esta disciplina.

Existen muchas definiciones del Derecho Fiscal, pero daremos una definición sencilla, diciendo que es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los

particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y **A LAS SANCIONES ESTABLECIDAS POR SU VIOLACIÓN.**

1.1.3.1 AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL

En México se puede citar que el Tribunal Fiscal de la Federación, ha reconocido la autonomía del Derecho Fiscal mediante varias ejecutorias como la siguiente:

En el constante desarrollo del Derecho Fiscal, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero Derecho Fiscal Mexicano, de esta manera el legislador mexicano no ha hecho sino reconocer la autonomía de las Leyes Fiscales.

1.1.3.2 FUENTES DEL DERECHO FISCAL

Las fuentes del Derecho son al decir de García Maynes², de tres tipos:

Fuentes Formales (procesos de creación de las normas).

Fuentes Reales (Que son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas).

Fuentes históricas (Que son los documentos que encierran el texto de una Ley o conjunto de Leyes).

De estas tres fuentes del Derecho sólo nos ocuparemos de las Fuentes Formales, ya que su estudio nos permite conocer como se establecen las Contribuciones y quién las hace. En general se consideran como Fuentes Formales del Derecho en primer orden la ley en seguida el reglamento, circulares, la jurisprudencia, la doctrina, costumbre, los tratados internacionales y los principios generales del Derecho.

1.1.3.3 FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MEXICO

En nuestro país se considera que la única Fuente Formal del Derecho Fiscal es la Ley, tal y como se desprende del contenido del Artículo 31 Fracción IV de la CPEUM. Refuerza esta opinión la circunstancia de que el Artículo 73 fracción VII del mismo ordenamiento señala como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto público. De tal manera que si el

² García Maynes Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", Décimocuarta Edición; Editorial Porrúa., México; D.F., 1980.

primero de los dispositivos legales mencionados establece que las contribuciones deben estar contenidas en una ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quién deposita la CPEUM la tarea de realizar la actividad legislativa.

Ahora bien, dentro del concepto de ley debemos comprender al Decreto Ley y al Decreto Delegado, ambos ordenamientos constituyen una excepción a la división de poderes, en virtud de que en términos de la CPEUM, aún cuando emanan del Poder Ejecutivo, tienen la misma fuerza y eficacia de ley.

1.2 LA LEY

La ley es una regla de Derecho emanada del Poder Legislativo y promulgado por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificado o suprimido por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley.

1.2.1 EL DECRETO - LEY Y EL DECRETO DELEGADO

Como ya se mencionó, como excepción al principio de la división de poderes, conforme al cual el encargado de dictar leyes aplicables a los gobernados es el Poder Legislativo, tenemos al Decreto- Ley y el Decreto Delegado. En estos casos el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden modificar y aun suprimir las existentes, o bien, pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley.

Se está en presencia de un decreto - ley cuando la CPEUM autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación. Como ejemplo podemos citar a las disposiciones que puede emitir el Presidente de la República cuando, en los términos del artículo 29 de la Constitución, han quedado suspendidas las garantías individuales. Otro caso es el previsto por el artículo 73, fracción XVI de la misma Constitución, cuando se trata de hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, etc.

Será un decreto - delegado cuando la CPEUM autoriza al Poder Ejecutivo, para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos. Tal es el caso en México de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria en favor del Presidente de la República, como es el caso del artículo 131, segundo párrafo de la Ley Fundamental, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos

cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

1.2.2 EL REGLAMENTO

El reglamento, nos dice G. Fraga (Citado por Rodríguez Lobato, 1992), es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo. Por ello se puede afirmar que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley. Sin embargo en nuestro país el reglamento se ha convertido en una fuente del Derecho Fiscal muy importante ya que en algunos casos no sólo es un instrumento de aplicación de la ley, porque desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella para hacer posible y práctica su aplicación, sino que, ya sea porque el Poder Ejecutivo se allega de facultades que competen al Poder Legislativo o porque éste indebidamente las delega en aquél, contiene normas sobre la naturaleza y efectos de los elementos esenciales del tributo, crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido no previstas en la ley, o bien modifica o extingue las situaciones creadas por la ley. Por ejemplo, E. Margáin³ nos indica que ha sido costumbre de nuestro legislador el anunciar en las leyes tributarias que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etc. También se puede decir que han habido ocasiones en que cuando la ley es demasiado severa al regular alguna situación, la disposición reglamentaria ofrece una regulación diferente y más benigna, o inclusive más justa; por lo tanto, aunque el reglamento contrarie a la ley, no hay protesta alguna. Por lo anterior E. Margain opina que el reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley para convertirse en uno de igual jerarquía que ésta.

1.2.3 LAS CIRCULARES

Una derivación del reglamento es la circular, disposición ésta también de carácter administrativo, sólo que mientras en el reglamento únicamente entra el Presidente de la República, la circular entra en la esfera competencial de todos los funcionarios superiores de la administración pública, como son los Secretarios de Estados, Directores Generales, etc.

Las circulares contienen disposiciones administrativas, en algunas ocasiones de carácter puramente interno de la dependencia del Poder Ejecutivo y en otras también dirigidas a los particulares, que especifican la interpretación que da a la ley quien las emite, o bien, a través de ellas se comunican acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguirse.

³ Margáin Manautou Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano Sexta Edición" Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México; 1981.

Respecto a su eficacia como fuente del Derecho Fiscal, se ha considerado que las circulares en realidad no constituyen una fuente especial, porque o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento y en este caso sólo hay una simple distinción del acto, o bien la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.

Actualmente se ha abandonado la denominación de circulares para este tipo de disposiciones administrativas y se les llama ahora criterios o reglas generales que constituyen la llamada "Resolución Miscelánea Fiscal" (Antes de 1997 denominada en términos generales "Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal") y una vez publicados en el Diario Oficial de la Federación constituyen fuente de Derecho para los particulares, pues de tales disposiciones nacen derechos que la autoridad no puede desconocer. Al respecto, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación vigente prevé que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deben seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones a los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, aunque es necesario aclarar que en ocasiones establecen legalmente obligaciones a los particulares. Lo normal es que en esta " Resolución Miscelánea" se publique opciones para el cumplimiento de las disposiciones fiscales, no contenidas en las leyes respectivas, que benefician al contribuyente. Ahora bien en 1997 se adiciona al CFF en el artículo 33 lo siguiente "Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales , salvo aquellos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación". De donde los particulares ya tienen acceso a los denominados "Criterios de carácter interno" que las autoridades fiscales dicten.

1.2.4 LA JURISPRUDENCIA

En nuestro país, la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de Derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea porque se detecten errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos; pero debemos tener presente, para comprender con exactitud la importancia de esta fuente de Derecho, que la jurisprudencia, no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello.

En otras palabras, la jurisprudencia, en realidad no viene a hacer fuente formal, sino fuente real de las leyes fiscales. Por ello el estudio de las sentencias que en materia fiscal expiden nuestros tribunales muchas veces nos explican el por qué de las reformas introducidas a las leyes fiscales y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme

importancia, pues ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando a la ley tributaria. De la Garza⁴ sostiene que la jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sin que ello implique desconocer la importancia que tiene la obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos, y aunque no sea fuente de derecho, nos dice, orienta y en muchos casos motiva la reforma de las leyes censuradas en las ejecutorias que la crean.

1.2.5 LA DOCTRINA

La doctrina constituye más bien, una fuente real y no formal del Derecho Fiscal, pues a ella corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley, y no obstante que ha venido desempeñando una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Fiscal haciéndolo avanzar rápidamente, en nuestro país puede considerarse insignificante su aportación, pues a pesar de que tenemos elementos distinguidos, nuestra literatura sobre la materia es todavía muy pobre; por lo tanto, se puede decir que la doctrina como fuente del Derecho Fiscal en México es de poca importancia, aunque si necesaria para comprender muchas veces la complejidad de nuestras leyes fiscales.

1.2.6 LA COSTUMBRE

Se ha dicho que la costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerada por ésta como jurídicamente obligatoria, observamos entonces que en la costumbre concurren dos elementos, uno objetivo y el otro subjetivo; el primero consiste en el uso o práctica constante y el segundo en la idea de que el uso o práctica en cuestión es jurídicamente obligatorio.

De lo anteriormente expuesto se puede observar que la costumbre puede constituir una fuente formal del derecho, sin embargo, en un régimen jurídico como el de nuestro país donde prevalece el "principio de legalidad"⁵ en forma rígida, tal vez el único campo propicio para que opere la costumbre en materia de Derecho Fiscal, es el procedimiento para la tramitación de los asuntos en la esfera administrativa, pues ante la falta de regulación detallada en este campo se originan las "prácticas" que son seguidas puntualmente por el personal de la administración, cuya continua repetición y concepto de ser obligatorias pueden llegar a crear normas de procedimiento, pero nunca para crear derecho que supla o contraría a la ley.

⁴ De la Garza Sergio F., "Derecho Financiero Mexicano", Decimotercera Edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1985.

⁵ Es el que establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor; esto es el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho; en otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades fiscales debe tener su apoyo estricto por una norma legal. Orozco Henríquez J. Jesús.- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A., Décimasegunda Edición, México 1998, Tomo P-Z.

1.2.7 LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Los ahora tan de moda tratados internacionales, son considerados como convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes, sin olvidar desde luego el aspecto tributario, donde nuestro país en los últimos años ha venido celebrando una serie de convenios de carácter fiscal para evitar lo que se conoce como la "doble tributación". En éstos convenios los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, pudiendo constituir así una fuente formal del Derecho. Cuando estos convenios llegan a celebrarse y son aprobados por la Cámara de senadores se convierten en una fuente muy importante, pues conforme a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Federal, los tratados internacionales celebrados por el Presidente que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la república, son ley suprema.

1.2.8 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Sobre lo que debe entenderse por principios generales de Derecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que por principios generales del Derecho no deben entenderse la tradición de los tribunales que en último análisis no es sino un conjunto de practicas o costumbres sin fuerza de ley, ni las doctrinas de los jurisconsultos que tampoco tienen fuerza legal, ni las opiniones personales del juez, sino los principios consignados en algunas de nuestra leyes, teniendo por tales no sólo, las mexicanas que hayan expedido después de la Constitución Federal del País, sino también las anteriores.

También ha sostenido que los principios generales del derecho son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, como su nombre mismo lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho, de tal manera que el Juez puede dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso; siendo una condición que los aludidos principios no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse.

El último de los criterios apuntados no sólo nos señala qué son los principios generales del Derecho, sino que además nos indica cuándo operan como fuente, y fuente formal del Derecho, *incluido desde luego el Fiscal, situación que tiene su fundamento Constitucional en el artículo 14 último párrafo de las Ley Fundamental mexicana que dispone que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta se fundará en los principios generales del Derecho.*

Del texto constitucional antes referido observamos que en México, en cuyo régimen jurídico prevalece el principio de legalidad, las verdades jurídicas notorias indubitables y de carácter general elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho que denominamos principios generales del Derecho operan como fuente formal del Derecho sólo cuando se trata de dirimir jurisdiccionalmente una controversia y se advierte, después de aplicar todos los medios de interpretación admisibles, que no hay en

la ley disposición alguna aplicable, pues en este caso la norma en que se funde el juzgador su fallo deberá encontrarla en los principios generales del Derecho.

1.3 ORDENAMIENTOS FISCALES

Ahora bien, como ya se ha establecido, aunque en forma general cuales son las fuentes del Derecho Fiscal en nuestro país y cual es su respectiva importancia y también hemos dicho que en México es la ley la única fuente formal señalada Constitucionalmente , aunque se ha dicho también que el Reglamento y la Resolución Miscelánea Fiscal han adquirido gran importancia en materia Fiscal, siendo que se puede afirmar que el establecimiento, recaudación y control de las contribuciones y las relaciones que se dan entre el Fisco y los contribuyentes se rigen tanto por la Ley, el Reglamento y la "Resolución Miscelánea Fiscal".

Ahora procederemos a hacer un estudio un poco más detallado de los ordenamientos fiscales, concretándonos a la ley, debiendo de considerar que los comentarios que hagamos a la misma le son aplicables tanto al decreto-ley como al decreto-delegado, disposiciones que como hemos visto son formalmente administrativas, pero materialmente legislativas, al grado de tener la misma eficacia y fuerza de ley.

1.3.1 LA LEY FISCAL

La ley es un acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas, abstractas e impersonales y que tiene como característica el que tiene la primacía sobre cualquier otra regla , anulando aquella que se le oponga, y que no puede ser modificada ni derogada más que a través de una nueva disposición del órgano Legislativo.

Los principales aspectos que contiene la Ley Fiscal son los siguientes:

A) ELEMENTOS.- Generalmente se ha sostenido que toda ley impositiva debe de contener dos tipos de preceptos; unos de carácter declarativo que son los que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del contribuyente principalmente, y otro de carácter ejecutivo que se refiere a los deberes del contribuyente (Cumplimiento de la obligación fiscal). Ahora bien la ley tributaria como todas las leyes consta de dos partes: LA ORGANICA Y LA TRANSITORIA, la primera desarrolla la regulación jurídica de la materia a que se refiere la ley, por lo que aquí encontramos a los preceptos declarativos y ejecutivos que acabamos de mencionar, la segunda parte o sea la transitoria conocida también como Derecho transitorio o Intertemporal, contiene el conjunto de reglas establecidas por el legislador en una ley de nueva creación o en las modificaciones de una ley vigente, encaminadas a resolver los conflictos de las leyes en el tiempo.

B) LIMITE ESPACIAL.- El límite espacial de la ley fiscal se refiere al territorio en la cual se aplica y produce sus efectos como son una zona o área de vigencia. De tal manera que en México, conforme a su organización política como República Federal que tiene como base de su división política el municipio, tenemos leyes Federales, del Distrito

Federal, Locales y Municipales y cada una de ellas tiene vigencia dentro del territorio que legalmente corresponde la entidad política respectiva.

C) LIMITE TEMPORAL.- Este limite temporal consiste en el período previsto para que la ley este en vigor, así como el momento previsto para que la ley entre en vigor. El primer aspecto está señalado por nuestra Constitución Federal, por lo que lo llamamos vigencia Constitucional y el segundo está señalado por la ley secundaria u ordinaria, por lo que lo llamamos vigencia ordinaria. Así pues, la vigencia Constitucional se refiere al período previsto por la CPEUM para que la ley fiscal éste en vigor y la vigencia ordinaria se refiere al momento previsto para que entren en vigor las diversas leyes Fiscales.

En nuestro país, la vigencia Constitucional de la ley impositiva es anual por así desprenderse en los términos del artículo 73 fracción VII y 74 fracción IV de la misma, la cual establece que anualmente durante su período ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión debe examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, imponiendo las contribuciones necesarias para cubrirlo, por lo tanto, la conclusión lógica y necesaria es que la vigencia Constitucional de las Leyes Fiscales es anual, pues la imposición de las contribuciones es únicamente en la medida necesaria para cubrir el presupuesto de egresos de un año, y satisfecho ese presupuesto, carece de fundamento y justificación Constitucional la imposición de tributos, al menos hasta en tanto no se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para un nuevo año.

Ahora bien, en lo que respecta a la vigencia ordinaria de la Ley Fiscal, el artículo 7 del CFF establece que las Leyes Fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entrarán en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una fecha posterior; de lo anterior se desprende que el sistema que ha elegido el legislador Federal para determinar el momento en que se inicia la vigencia de la ley fiscal es el llamado sistema simultáneo, es decir la ley entra en vigor al mismo tiempo en todo el país.

En materia Federal, el proceso de creación de una Ley Fiscal, es similar al de cualquier otra, salvo en el caso de que la Ley Fiscal, de acuerdo con el artículo 72 de la CPEUM, la cámara de origen debe de ser la Cámara de Diputados. De aquí resulta que los senadores se encuentran impedidos para iniciar leyes tributarias, puesto que ellos sólo pueden presentar iniciativas ante su propia Cámara. Por lo que la facultad de iniciar leyes impositivas federales la tienen solamente el Presidente de la República, los diputados del Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados integrantes de la Federación.

Aquí la discusión y aprobación de la ley fiscal sigue el curso normal de cualquier otra, es decir, una vez aprobada por la Cámara de origen pasa a la Cámara revisora y si ésta la aprueba se remite al Presidente de la República, para que si no tiene observaciones que hacer, la promulgue y la publique. Si el Presidente hace observaciones ejerciendo el derecho de veto, la ley regresa a la cámara de origen para una nueva discusión y si la ley es aprobada por una mayoría de las dos terceras partes de los votos totales la ley pasa a la cámara revisora y si en esta es aprobada por idéntica proporción de votos, la ley se envía al Ejecutivo para su promulgación y publicación. Una

vez aprobada la ley, se dice que es perfecta, sin embargo todavía no es obligatoria, ni ejecutable, pues hace falta su promulgación y publicación, conceptos ambos distintos pero conexos que suelen confundirse llegándose a tomar como sinónimos, sin embargo no pueden ni deben tomarse como tales, como lo ha reconocido mediante diversas tesis la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por lo que en términos generales se considera según Mario Pugliese (Citado por Rodríguez Lobato, 1992), que la promulgación es la declaración de que una determinada ley ha sido aprobada por las Cámaras y con la orden dada a los órganos del Estado para que la publiquen, la obedezcan y la hagan observar. En lo que se refiere a la publicación, es la noticia que se da a los particulares de la expedición y contenido de la ley a través del medio informativo oficial del Estado.

D) LIMITE CONSTITUCIONAL.- Se considera que el límite Constitucional del Poder Tributario del Estado, esta constituido por los siguientes principios, establecidos en la propia Constitución General de la República y son: de legalidad; de proporcionalidad y equidad; de generalidad; de igualdad; de destinación de los tributos a satisfacer el gasto público; de irretroactividad de la ley; de la garantía de audiencia; del derecho de petición y no confiscación de bienes.

A continuación se dará un concepto breve de cada uno de ellos:

Principio de legalidad. Para tal efecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial ha dicho que el principio de legalidad consiste en que las autoridades sólo, pueden hacer lo que la ley les permita. En México independientemente del principio de legalidad que consagra el artículo 16 de la Ley Fundamental, aplicable a cualquier campo de la actividad del Estado, el principio de legalidad específico en materia Fiscal se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que las contribuciones deben de estar establecidas en ley. Este principio puede enunciarse en el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, "*nulum tributum sine lege*" (no hay tributo sin ley). Por lo tanto, la ley debe establecer cuales son los elementos esenciales del tributo a saber, como son: objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago , INFRACCIONES y SANCIONES.

Principio de proporcionalidad y equidad. Se encuentra contenido en el artículo 31 Fracción IV de la Ley Fundamental, al establecer que la contribución a la que estamos obligados los mexicanos para satisfacer el gasto público debe ser de "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", sobre esto la SCJN ha establecido jurisprudencia en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual, aun cuando se encuentra localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución , algunos tratadistas opinan que son dos conceptos iguales, otros que son contradictorios y otros que son complementarios. Sin embargo la propia SCJN ha sostenido que en realidad se trata de dos conceptos diferentes, ya que por proporcionalidad debemos entender que se refiere a todos aquellos que están comprendidos dentro de la hipótesis prevista por la ley que deben de pagar el impuesto, por lo que toca a la equidad es lo que se debe de pagar, pero de acuerdo a su capacidad contributiva.

Este principio comprende a su vez otros dos principios que le son complementarios y que resultan también indispensables para lograr el ideal de la justicia tributaria y que son el de generalidad y el de igualdad, el primero significa que la ley comprende a todas la personas cuyas situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista, como se acaba de citar al hablar de la proporcionalidad, el principio de igualdad significa que las leyes deben de tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y consecuentemente en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

Principio de la recaudación tributaria. Se refiere a que la recaudación tributaria se debe destinar para satisfacer el gasto público, que igualmente se encuentra establecido el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal que dice "se debe de contribuir para el gasto público de la . . .". Al respecto la SCJN ha considerado que el destino a los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos.

Principio de irretroactividad de la ley. Está consagrado por el artículo 14 primer párrafo, de la Constitución Política del país al disponer que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Este principio consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia.

Principio de garantía de audiencia. Como ha sostenido la SCJN, constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que éstos tengan la oportunidad de ser escuchados en defensa de sus derechos antes de que los mismos sean afectados.

Nuestro más alto Tribunal ha ido aun más lejos al sostener también que para que la garantía de audiencia tenga más eficacia debe constituir un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que éste quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les de oportunidad de defenderse en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos y, por lo tanto, será anticonstitucional toda ley ordinaria que no consagre la garantía de audiencia en favor de los particulares, es decir, que no establezca el procedimiento ante la autoridad administrativa o judicial conforme el cual los particulares tengan la oportunidad de hacer la defensa de sus derechos para que la autoridad que tenga a su cargo la decisión final tenga en cuenta tal defensa previamente a la emisión de la resolución que afecte esos derechos.

El derecho de petición. Consagrada por el artículo 8 de la Constitución Federal constituye el derecho de los particulares siempre que hagan una petición por escrito, esté bien o mal formulada, a que la autoridad dicte también por escrito que debe hacerse saber en breve término al peticionario. Este precepto Constitucional no aclara lo que debe entenderse por breve plazo pero el Poder Judicial Federal ha sostenido que 3 meses es el plazo razonable para que la autoridad dicte el proveído (Resolución) que debe recaer a las instancias que le formulen, por lo que después de este plazo, puede considerarse violado el precepto Constitucional. En materia tributaria la ley secundaria, concretamente el artículo 37 del CFF, siguiendo un criterio análogo al del Poder Judicial Federal (o tal

49367

C.P. Alejandro R. Sánchez Rodríguez

vez inspirado en él) establece que las instancias o peticiones que se formulen a las Autoridades Fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 3 meses y que transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución, o bien esperar a que ésta se dicte.

El principio de no confiscación de bienes. Establecido por el artículo 22 de la CPEUM, consiste que en nuestra Ley Fundamental prohíbe el establecimiento de tributos que en si mismos sean confiscatorios porque absorban a la mayor parte o a la totalidad de los ingresos del contribuyente, pero señala como excepción que no se considera confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones lo que significa que la prohibición en manera alguna tiene el alcance de impedir al Estado hacer efectivos los tributos que se hayan acumulado por falta de pago oportuno, pudiendo llegar a apropiarse de todos los bienes del causante moroso.

1.4 LA INTERPRETACION DE LAS LEYES FISCALES

Las leyes fiscales como todas las demás, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trata, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística o técnica jurídica de la norma tributaria.

Ante esta problemática, corresponde al intérprete, ya sea funcionario administrativo, juez, consultor legal o comentarista del Derecho atribuir a la norma su significado correcto, dependiendo en mucho del grado de capacidad del intérprete, de su experiencia en el campo correspondiente y sobre todo del criterio jurídico que posea, el intérprete debe con frecuencia suplir el silencio de la ley, basándose en el principio de que cuando no hay precisión técnica en el lenguaje del legislador, queda el recurso de acudir al análisis ético- jurídico de acuerdo con los principios generales del Derecho Tributario, que ante las lagunas contenidas en la ley deben emplearse como elementos interpretativos. Son diversas las fuentes de interpretación, por ahora solo mencionaremos algunas, como pueden ser las siguientes:

A) Interpretación auténtica. Es aquella que deriva del propio órgano creador de la ley y tiene fuerza obligatoria general, es decir la que corresponde a los legisladores.

B) Interpretación jurisdiccional. Es la que deriva de los órganos jurisdiccionales y resulta de la aplicación de la ley a los casos concretos controvertidos sometidos a su decisión. En principio sólo es obligatoria para las partes en conflictos, pero si alcanza el rango de jurisprudencia formal, puede extenderse su obligatoriedad, mientras tanto, para quienes no fueron partes constituye solamente un precedente.

C) Interpretación doctrinal. Es la que deriva de la doctrina jurídica, o sea, de los estudios realizados por los comentaristas y estudiosos del Derecho.

D) Interpretación administrativa. Es la que deriva de los órganos del Estado que tiene a su cargo la ejecución de las leyes en la esfera administrativa cuando deciden la manera y términos en que ha de aplicarse la Ley Fiscal, ya sea a través de resoluciones de carácter general (Reglamentos y la "Resolución Miscelánea Fiscal) o de resoluciones particulares (resolución de consultas).

E) Interpretación ordinaria. Es la que deriva de la aplicación que común y cotidianamente llevan a cabo los particulares, principalmente los consultores legales, para la observancia y cumplimiento de la ley en relación con cada particular y concreta situación jurídica.

F) Interpretación estricta o literal. Esta interpretación consiste en asignar a las normas el alcance manifiesto e indubitable que resulta de las palabras empleadas. Los sostenedores de este método de interpretación expresan que dada la naturaleza especial de las normas del Derecho Fiscal, éstas sólo deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto.

En México se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal. En materia federal el artículo 5 del CFF preceptúa que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, **ASI COMO LAS QUE FIJAN LAS INFRACCIONES, SON DE APLICACION Estricta** y que se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa. Este mismo precepto dispone que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

1.5 LOS INGRESOS DEL ESTADO

El Estado como ya se ha mencionado requiere de recursos para cumplir con las diversas funciones que le han sido asignadas recordemos que la Actividad Financiera del Estado en relación a su primer momento, o sea, el de la obtención de recursos, recursos que llamaremos ingresos del Estado, que clasificaremos en Ingresos Ordinarios y Extraordinarios, por lo que respecta a los primeros se considera que son aquellos ingresos que percibe el Estado de manera regular, sistemática y ordinaria, como ejemplo claro de esto tenemos a las Contribuciones, los segundos, es decir, los ingresos extraordinarios, son aquellos ingresos que también percibe el Estado de modo irregular, esporádico y como ejemplos podemos mencionar los empréstitos, la emisión de moneda, y las expropiaciones.

Ahora bien la Contribución, se puede decir que es un concepto general que abarca todo aquel ingreso ordinario que auxiliar al Estado a sufragar el gasto Público, misma que se clasifica de acuerdo al artículo 2 de nuestro CFF en Impuestos, aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de mejoras y Derechos, de los cuales en seguida

estudiaremos brevemente y destacando desde luego a los Impuestos por significar éste renglón el de mayor recaudación para el Estado⁶.

Pero antes para efectos de este trabajo es preciso comentar que de acuerdo al último párrafo del artículo 2 del CFF vigente establece que "los recargos, las SANCIONES, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstos...". Es decir las SANCIONES (multas) tema central de este trabajo son consideradas, como accesorios de las contribuciones.

1.6 EL IMPUESTO

La definición que da de los Impuestos el CFF en su artículo 2 fracción I es el siguiente:

"Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de ese mismo artículo" (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).

Lo anterior se puede afirmar que esta definición del CFF es limitada y deficiente porque la misma en si no constituye una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposiciones jurídica en comento, porque en primer lugar el concepto que nos presenta es común a todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma; y, en segundo lugar, porque como nos dice De la Garza⁷ tiene carácter residual, o sea que se obtiene por eliminación y no porque precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos.

Por lo que la doctrina, es decir los estudiosos del Derecho consideran como una definición más real y concreta la siguiente: El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato, al momento de pagar el impuesto.

⁶ Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1999.

⁷ De la Garza Sergio F., "Derecho Financiero Mexicano", Decimotercera edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1985.

1.6.1 PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS

Varios tratadistas han elaborado principios teóricos a propósito del establecimiento de los impuestos. De tales principios sólo consideraremos los formulados por Adam Smith. Ya que de acuerdo con el libro V de su obra *La Riqueza de las Naciones*, Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que por su acierto continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna y no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son aceptados y respetados. Estos principios son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía. De los cuales daremos un concepto de cada uno de ellos a continuación:

a) El principio de justicia. Este principio consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición. Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, que son los conocidos como, el de Generalidad y el de Uniformidad. Que el impuesto sea general significa que comprende a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; con excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o como dice Adam Smith, capacidad económica. Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para una persona y su familia subsistan.

Que el Impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre este punto, John Stuart Mill (Citado por Rodríguez Lobato, 1992) señala que hay que tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde a cada uno será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

b) El principio de certidumbre. Este principio resulta muy importante, consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad . Se considera que los elementos esenciales de los impuestos son: el objeto, base, tasa, cuota o tarifa, las exenciones, época de pago, infracciones y sanciones etc., elementos que generalmente los encontramos en los primeros artículos de las diversas Leyes Fiscales.

c) El principio de comodidad. Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosa para que el contribuyente realice el pago. Como ejemplo de este principio podemos citar al último párrafo del artículo 10 de la LISR vigente que establece que " El impuesto, del ejercicio se pagará

mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal".

d) El principio de economía. Este principio se refiere finalmente en que el rendimiento que se logre a través de la recaudación de los impuestos sea lo mayor posible, lo que significa que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entra a las arcas de la nación tiene que ser la menor posible.

1.6.2 CARACTERÍSTICAS LEGALES DE LOS IMPUESTOS

Del estudio legal del impuesto, en relación con los principios que sobre la materia recoge la Constitución Política del país, se establece que todo impuesto debe reunir como mínimo las siguientes características:

a) Debe estar establecido en una ley: Este principio, como ya lo hemos dicho en otras ocasiones, al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal conocido como el de legalidad, se encuentra como ya lo sabemos, consignado en el multicitado artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El principio de legalidad aquí establecido se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la propia Carta Magna, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar contenidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo en los casos del Decreto Ley y el Decreto Delegado.

b) El pago del impuesto debe ser obligatorio: En principio, la obligatoriedad del pago del impuesto se encuentra consignada también en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, obligación ésta que al decir de Emilio Margáin⁸, deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Pero ésta realmente se trata como se puede observar de una obligación bastante general en materia contributiva, porque la obligación concreta de contribuir al Estado, es decir, de pagar el impuesto deriva de la realización de los actos o hechos previstos por la Ley Fiscal, o sea que el deber de pagar proviene del hecho de que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación Fiscal.

c) Debe ser proporcional y equitativo: Esta característica, como también ya se ha comentado anteriormente, se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal y se ha considerado que constituye una auténtica garantía individual, ambos conceptos significan precisamente la justicia en la imposición, es decir, como ya lo hemos dicho, recogen el principio de justicia de Adam Smith y por lo tanto, debemos entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser

⁸ Margáin Manautou, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Sexta Edición: Universidad Autónoma de San Luis Potosí; 1981.

establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

d) Que se establezca en favor de la administración activa o centralizada del Estado: Esta característica se desprende también del texto de los artículos 31 fracción IV; 73 fracción VII y 74 fracción IV del Código Político Mexicano. En efecto hemos dicho que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal dispone de la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, es decir, a los gastos públicos del Estado como organización política soberana y sólo para esos gastos, por lo tanto, se excluye a los organismos que no forman parte de la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipio, de tal manera, que constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos de los ya mencionados, como son los gastos de la administración delegada, que se integra con organismos descentralizados y empresas de participación estatal que son entidades con personalidad jurídica propia y por lo mismo diferente y separada a la del Estado.

Correlativamente a lo dispuesto en el mencionado artículo 31 fracción IV constitucional, los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV establecen que en la esfera federal el Congreso de la Unión discutirá y aprobará anualmente el presupuesto del Estado Federal, presupuesto que, sólo debe contener los gastos públicos de la Federación y para concesión de dinero efectuada a una entidad o individuo por el Estado, ayuntamiento, etc., para fomentar una obra o un servicio de interés público, se aprueben también las contribuciones que el propio Congreso considera necesarias.

e) El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos: Esta característica es consecuencia de la anteriormente mencionada. En efecto, como ya dijimos, el Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera que son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Hacer cualquiera otra destinación sería violar los preceptos constitucionales a que nos hemos referido.

1.6.3 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Existen muy diversas clasificaciones de los impuestos, a continuación sólo citaremos a las más importantes y generalmente utilizadas:

a) Directos e indirectos: Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión; sin embargo, es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos. No existe criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos y a los indirectos, de ahí la imprecisión que se ha mencionado, por lo que sólo se comentará un criterio de distinción, que es el criterio de la incidencia que señala que son impuestos directos aquellos que no

pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo⁹ de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas; y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

A este criterio se le ha criticado, ya que todos los impuestos, en determinadas condiciones son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos del mercado y que por lo tanto tienen efecto sobre los precios, de manera que serán razones económicas las que determinarán si el impuesto se traslada o no se traslada, pero no puede saberse "a priori". Como ejemplo de los primeros podemos citar al ISR y de la segunda al IVA.

b) Reales y personales: Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desatienden de las personas o prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza, en cambio los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé serán los pagadores, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado un ejemplo de los primeros citaremos al Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, y de los segundos el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado conocido como ISPT¹⁰

c) Específicos y ad-valorem: El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad-valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.

1.6.4 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

El efecto de los impuestos podemos dividirlos en dos grandes grupos, uno el efecto de los impuestos que no se pagan y el efecto de los impuestos que sí se pagan. El efecto de los impuestos que no se pagan es en general, la evasión o la elusión. La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a situaciones ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea que realice lo que ésta prohíbe u omita efectuar lo que ordena. Como ejemplo se puede citar al contrabando y al fraude fiscal. Otro concepto más preciso de la evasión fiscal, es cuando una persona omite el cumplimiento parcial o total de una obligación fiscal que ha contrario legalmente.

La elusión consiste también en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello precisamente en conductas ilícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal y absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley. Ahora bien, también existe la elusión ilícita que se puede dar cuando una persona como

⁹ Es la persona física o moral, nacional o extranjera y que de acuerdo con la Ley está obligada al pago de una determinada contribución. Artículo 13 del C.F.F. vigente en 1967.

¹⁰ Impuesto Sobre Productos del Trabajo.

ya se menciono, evita contraer una obligación fiscal, valiéndose de medios ilícitos como la simulación, la inducción al error, el engaño, etc.

El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego entonces, no siempre regulado, que salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargarle a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea en quien incida el impuesto.

La traslación del impuesto se puede verificar en tres fases:

a) Percusión: Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la Ley Fiscal para que nazca la obligación, es decir el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal.

b) Traslación: Es el momento en que el causante del impuesto, es decir, la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro. La traslación puede ser hacia adelante o protraslación, o bien hacia atrás o retrotraslación, según la dirección de la traslación.

En la traslación hacia adelante el causante cobra por los bienes o servicios que enajena no solamente al precio de los mismos, sino además, forza al consumidor a que pague el impuesto que ha causado el contribuyente. En la retrotraslación, el adquiriente de bienes forza a su proveedor a que le pague el impuesto que causará en cuanto realice la mercancía adquirida.

c) Incidencia: Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.

Una vez abarcado en forma muy general los aspectos más relevantes en lo que se refiere a los impuestos, daremos un concepto muy general de los Derechos como contribución.

1.7 LOS DERECHOS

La segunda figura tributaria en importancia, como fuente de recursos para el Estado son los derechos. Como ya se ha citado el artículo 2 fracción IV del CFF define a los derechos como las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, definición que es muy similar a la que da la Ley Federal de Derechos ya que dice en su artículo primero: "Los Derechos que establece esta ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en

sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación". Ambos conceptos parecen inexactos al no incluir una hipótesis de causación. Lo que la doctrina establece es que los derechos son las contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado. Como ejemplo de esto tenemos las certificaciones, expedición de pasaportes, inscripciones en los registros públicos, etc. Generalmente una definición más precisa de los derechos es la siguiente: "Son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público y que están destinados al sostenimiento de esos servicios".

1.7.1 CARACTERÍSTICAS LEGALES

Dentro de las características legales de los impuestos, podemos distinguir a los siguientes:

a) El servicio que se presta al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste, es decir, debe haber un aprovechamiento individual y no colectivo de la actividad estatal.

b) El servicio debe prestarlo la Administración activa o centralizada, ya que los derechos como contraprestaciones que se pagan por los servicios jurídicos administrativos, son contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado, así sólo sea en la parte que corresponda al sostenimiento de tales servicios.

c) El cobro debe fundarse en una ley, esta característica deriva del principio de legalidad, o sea, que el Congreso de la Unión al decretar los tributos que satisfagan el presupuesto de egresos, debe hacerlo a través de una ley.

d) El pago es obligatorio.

e) Debe ser proporcional y equitativo.

Ahora bien enseguida hablaremos también de manera muy breve de la *contribución especial o mejor dicho las contribuciones de mejoras*.

1.8 LA CONTRIBUCION ESPECIAL

La tercera figura jurídica tributaria es la contribución especial, gravamen de reciente creación, en relación con los otros dos tributos, ya que nuestra legislación fiscal federal lo considera a partir de 1986. La característica de este tributo es que constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una actividad estatal de interés general o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad. Esta contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la

prestación de ese servicio. De lo anterior y dando una definición más precisa que es la legal, entonces se considera que la contribución especial es la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas o morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general; que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad sus características legales son las siguientes:

1.8.1 CARACTERISTICAS LEGALES

a) Deben cubrirse sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general o cuando se ha provocado esa actividad.

b) El cobro debe fundarse en la ley.

c) La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la administración activa o centralizada.

d) La prestación debe ser proporcional y equitativa.

e) El pago es obligatorio.

1.8.2 CLASIFICACION DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL

Se considera que hay dos clases de contribuciones especiales, la contribución de mejoras y la contribución por gastos, la primera es la más conocida y utilizada y es la que se paga por el especial beneficio que produce para un sector de la población la ejecución de una obra pública de interés general como ya se ha dicho, y único tipo de contribución especial que reconoce y define nuestra Legislación Fiscal Federal, según lo previsto por el artículo 2 fracción III del CFF.

1.9 ANALOGIAS Y DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTO, DERECHOS Y CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Las analogías o características comunes que se encuentran en estas tres figuras tributarias son:

a) Las tres deben estar establecidas en ley.

b) Las tres son obligatorias.

c) Las tres deben ser proporcionales y equitativas.

d) Las tres deben destinarse a sufragar los gastos públicos.

Las diferencias que podemos encontrar entre las tres figuras tributarias recién citadas son:

a) El impuesto se establece para satisfacer los gastos públicos en la medida en que los otros tributos y demás ingresos del Estado no puedan hacerlo o no sean admisibles. Los derechos se establecen como contraprestación por servicios jurídicos administrativos que presta el Estado en sus funciones de Derechos Público y que son aprovechados directa e individualmente por una persona. La contribución especial se establece como una aportación a los gastos que realiza el Estado por la realización de una actividad de interés general pero que beneficia especialmente a un sector de la población o por la prestación de un servicio de interés general a una persona determinada.

b) El impuesto se paga sin recibir servicio o beneficio directo o inmediato. Los derechos se pagan por recibir un servicio de manera directa o individual. La contribución especial se paga por el beneficio obtenido con la realización de una actividad estatal de interés general o por la prestación de un servicio de interés general. Por último la cuarta figura tributaria que muestra CFF vigente considera como contribución son las Aportaciones de Seguridad Social que nosotros llamaremos para efectos del presente trabajo como Exacciones Parafiscales.

1.10 EXACCIONES PARAFISCALES

En este aspecto se sostiene que el acreedor de ciertas prestaciones no el propio Estado, hace que no puedan quedar configuradas dentro de las categorías tradicionales o clásicas de los tributos (Impuestos, Derechos y Contribuciones de mejoras). A estas exacciones, la doctrina moderna les ha dado el nombre de parafiscalidades o de tasas parafiscales, por lo que se prefiere llamarles como exacciones parafiscales, ya que con ella se está denominando una actividad financiera lateral a la del Estado, o bien que estamos frente a una actividad financiera que no es el Estado, pero que tampoco es privada, ya que cumple fines generales previstos en la Constitución Política Federal. Por lo que debemos entender, por parafiscalidad a la actividad financiera que desarrollan ciertos organismos distintos del Estado, paralelamente a la actividad financiera de éste, conforme a normas de Derecho Público.

Por lo que consideraremos que las tres características más destacables, por no ser las únicas de lo parafiscal son:

1. Que la recaudación de los ingresos no figure en los Presupuestos Generales del Estado.
2. Que tales ingresos estén afectados de modo concreto a un destino relacionado con el servicio público que origina el tributo parafiscal y,
3. Que sean recaudados por organismos distintos de los propiamente fiscales.

En opinión de De la Garza¹¹, las exacciones parafiscales en nuestro Derecho deben reunir las siguientes características:

a) Que se trate de prestaciones obligatorias, es decir, que la fuente de ellas no esté ni en la voluntad unilateral del obligado, ni tampoco que surjan de un acuerdo de voluntades, sino que sean exacciones en el sentido gramatical de esa palabra.

b) Que no se trate de algunas de las figuras tradicionales de los tributos reconocidos en la generalidad de los países impuestos, ni derechos, ni tampoco contribuciones especiales.

c) Que estén establecidos en favor de organismos públicos descentralizados. En consecuencia, no deben estar establecidos a favor de la administración activa del Estado.

d) En el Derecho mexicano es indiferente el que esos ingresos estén previstos en el presupuesto o no. Es cierto que originalmente las parafiscalidades se presentan como fenómenos financieros extrapresupuestarios, y que la doctrina señala esta circunstancia como propia de la parafiscalidad, pero en México a partir de 1965 quedaron incorporadas al presupuesto en el ramo de organismos públicos descentralizados, los ingresos de algunos de estos organismos.

Finalmente se considera que las exacciones parafiscales son las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley con carácter obligatorio, a favor de organismos con personalidad propia y distinta del propio Estado y a cargo de personas físicas o morales usuarios de los servicios afiliados a esos organismos que los recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos.

¹¹ De la Garza Sergio F., "Derecho Financiero Mexicano", Decimotercera edición, Editorial Porrúa, México, D.F. 1985.

CAPITULO 2

OBLIGACIONES DE CARACTER FISCAL

2.1 LA OBLIGACION FISCAL

Ahora bien, como lo establece Germán Escobar Ramírez¹ 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 pagar 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, como que ya se ha dicho 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.

¹ Escobar Ramírez Germán. "Principios de Derecho Fiscal" O.G.S. Editores, S.A. de C.V., México 1997.

2.2 SUJETOS DE LA OBLIGACION FISCAL

Volviendo al impuesto que como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, o sea, 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 Estado². En cuanto al sujeto pasivo, la definición de impuesto que se ha dado, se desprende que pueden serlo las personas físicas y las personas morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1o. del CFF vigente, que prevé 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 potestad³ 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 citando una vez más al artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna se 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 CFF, 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 Código⁴ 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 el artículo I de nuestro actual CFF señala "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas,..."

² Art. 31 F. IV DE LA CPEUM.

³ Dominio, poder o facultad que se tiene sobre una persona o cosa. Diccionario de la Lengua Española. Editorial Offiset, S.A., México, 1997.

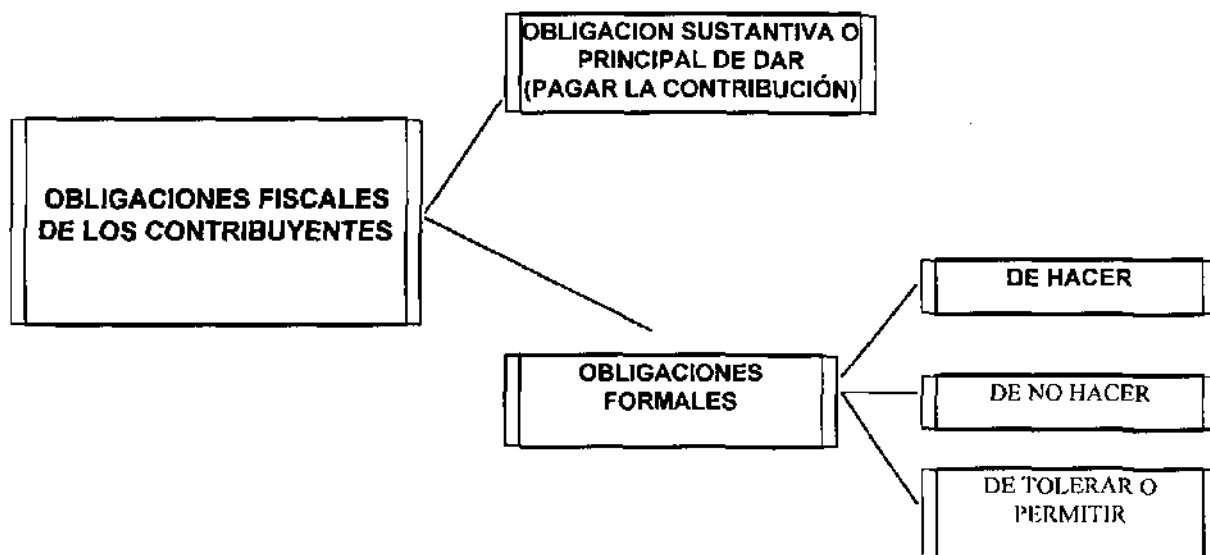
⁴ Artículo 13 del C.F.F. vigente en 1967.

2.3 CLASIFICACION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES

La obligación fiscal no consiste solamente en entregar una cantidad de dinero al sujeto activo, 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" cuyo objeto consiste en hacer, no hacer y tolerar o permitir. Para realizar las clases de obligaciones fiscales federales, partiremos del siguiente esquema:⁵

CLASES DE OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES



⁵ Boletín Tributario No. 64, INDETEC, México.

2.4 OBLIGACION FISCAL SUSTANTIVA, O PRINCIPAL DE DAR

Denominamos obligación fiscal sustantiva o principal a la que establece el ya multicitado artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 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 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"⁶ que es "Dar, pagar una parte de una obra común".

2.5 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. Cuya finalidad debe ser apoyar al cumplimiento de la obligación sustantiva, correspondiente a un "DAR".

a) LA OBLIGACION DE HACER. Es la que impone realizar un acto ejemplo: 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.

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.

⁶ Pagar la cuota que corresponde por un impuesto. Diccionario de la Lengua Española. Editorial Offset, S.A., México, 1997.

2.6 PRINCIPALES OBLIGACIONES FISCALES FORMALES

Nuestras diversas Leyes Fiscales, así como el Código Fiscal Federal vigente establecen los deberes formales de los contribuyentes deben de cumplir, los cuales se presentan algunos de los más importantes en el siguiente cuadro⁷

PRINCIPALES OBLIGACIONES FORMALES FEDERALES

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		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 ETC.

⁷ Boletín Tributario No. 64, INDETEC, México, D.F., Octubre 1996.

2.7 EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

Al respecto conviene tener presente que 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. Ahora bien, 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 de nuestro CFF 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 CFF vigente en 1966, que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previsto en las leyes fiscales.

Sergio Francisco de La Garza, 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 nuestro vigente CFF 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. Ahora bien del artículo 6 del CFF 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 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 puede ser 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.

2.8 DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL

Ahora bien, 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. 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 FISCAL que es lo que el estado tiene derecho a percibir de acuerdo al artículo 4 del CFF vigente.

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 Manautou 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 más 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 autodeterminación, autoimposición o autoliquidación. Ahora bien en nuestro país esta regla en comento está contenida en el artículo 6º del CFF vigente, cuyo tercer párrafo dispone que "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...".

2.9 EPOCA DE PAGO DE LA OBLIGACION 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 Margáin opina que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señale en la ley 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 CFF vigente, 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 CFF, se encuentra lo previsto en el artículo 66⁸ del mismo Código.

2.10 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION 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 CFF 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 CFF, que establece que "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados⁹ dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

Ahora bien veremos enseguida como la obligación fiscal sustantiva se puede cumplir o extinguir.

2.11 EXTINCION DE LA OBLIGACION 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 como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la caducidad, la compensación, la condonación y la cancelación.

2.11.1 EL PAGO

El pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal sustantiva 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 los siguientes: pago liso y llano, 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

⁸ Numeral que establece la posibilidad de liquidar los créditos fiscales de manera diferida o en parcialidades.

⁹ Art. 65 C.F.F. vigente.

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 23¹⁰ del CFF).

b) 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 CFF de 1966 preveía a este tipo de pago en su artículo 25, que decía: "Podrá hacerse el pago de crédito 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 CFF vigente, octavo párrafo, implica un reconocimiento a este tipo de pago al establecer que "El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades . . . "¹¹

c) Pago Provisional. Es el que consiste en una autodeterminación, sujeta a verificación por parte de las autoridades fiscales, en donde el contribuyente durante el ejercicio fiscal¹², conforme a reglas previstas en ley, al final del ejercicio fiscal, deberá presentar la declaración anual y del tributo que resultara, 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 por compensarlo o solicitar su devolución¹³, así pues el pago provisional es aquél que se realiza durante el ejercicio fiscal pero a cuenta del impuesto del ejercicio.

d) Pago Definitivo. Se refiere al momento en que el contribuyente se adecua a la hipótesis normativa establecida en la ley y paga el impuesto, quedando relevado de presentar en este caso declaración anual al tener su pago el carácter definitivo y no provisional.¹⁴

e) 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 de las autoridades Fiscales Federales.

¹⁰ Devolución por parte, de las autoridades fiscales de las cantidades pagadas indebidamente y opción de compensación respectivamente.

¹¹ Como son entre otros los que establecen los artículos 12 y 111 para personas morales y físicas respectivamente de la L.I.S.R., 5 de la L.I.V.A. y 7 de la L.I.A.C..

¹² Art. 11 CFF, vigente.

¹³ En los términos de los artículos 23, y 22 del C.F.F. vigente, respectivamente.

¹⁴ Como el que señala los artículos 126 y 130 de la L.I.S.R.

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 establecido¹⁵ y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.

2.11.1.1 FORMAS DE PAGO

De acuerdo con el artículo 20 del CFF vigente, las contribuciones y sus accesorios¹⁶ se causarán y pagarán en moneda nacional, y el mismo artículo establece que se aceptarán como medios de pago los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios, los cheques personales no certificados, únicamente se aceptarán en los casos y condiciones que establezca el artículo 8 del RCFF.

El pago de la obligación tributaria también puede hacerse con timbres, marbetes¹⁷ 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.

2.11.2 LA PRESCRIPCION

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 CFF 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 CFF ya citado.

¹⁵ Artículo 66 del C.F.F. vigente.

¹⁶ Recargos Sanciones, gastos de ejecución, indemnización por cheques devueltos de acuerdo art. 2 último párrafo del C.F.F. vigente.

¹⁷ Como los que establece la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

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

2.11.3 LA CADUCIDAD

En el CFF 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 42¹⁸ 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 facultades 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 CFF 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.

2.11.4 LA COMPENSACION

La compensación 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 la SHCP y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes, como ISR contra ISR o ISR contra IVA.

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.

¹⁸ Facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales.

En nuestro país el CFF vigente, en su artículo 23 admite este modo de extinción de la obligación fiscal que dispone que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambos deriven de la misma contribución incluyendo sus accesorios y bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo con los requisitos que la SHCP establezca mediante reglas de carácter general (Resolución Miscelánea)¹⁹.

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

2.11.5 LA CONDONACION

Como ya se estableció anteriormente que una de las principales atribuciones 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 CFF 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 CFF vigente, situación en que se abundará 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.

¹⁹ Reglas 2.2.9, 2.2.10 y 2.2.11 para 1999-2000.

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 ya visto 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.

2.11.6 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. Al respecto el artículo 146-A del CFF vigente establece lo siguiente: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del Importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables".

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de este artículo.

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.

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

CAPITULO 3

ESTADO, DERECHO Y SANCION

3.1 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 Kelsen (Citado por González Macías, 1997), 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".

NORMA PRIMARIA	NORMA SECUNDARIA
SANCION	INFRACCION

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:..."¹.

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 (moderar) la conducta del sujeto para compelerlo (obligarlo) 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".

¹ Extracto del artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente

Ahora bien, al traducir esta norma primaria al Derecho Positivo² 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 CFF vigente 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 de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:..."

Con algún rigor científico pudiera cuestionarse la asepsia (claridad) 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 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 Cossio (citado por González Macías 1997) 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

² El vocablo positivo proviene.- según el Diccionario de la Lengua Española- del latín positivos, que en sus diversas acepciones significa "derecho promulgado", o también que "ha sido impuesto por la autoridad competente; es decir, por mandato u orden imperativo del Estado". Lastra Lastra José Manuel Fundamentos de Derecho, Mc Graw Hill, México, 1995.

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.

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.

ORDENAMIENTO JURIDICO



REGLAS DEL DEBER SER



HACER INNECESARIA LA COACCION

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 Garófalo, (citado por González Macías 1997) quien al explicar el "delito legal" refiere su amenaza al Estado, y su conculca (quebrantos una ley) 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 preestablecido.

A pesar 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 constatare 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"³.

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.

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.

3.2.- LO LICITO, LO ILICITO Y LA INFRACCION

El término lícito proviene (del latín *licitus*: justo, permitido⁴); 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,

³ Carranca y Trujillo Raúl, "Derecho Penal Mexicano", Editorial Porrúa, México, D.F., 1992.

⁴ González Ruiz Samuel Antonio.- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A., Décimosegunda Edición, México, 1998 Tomo I-O.

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 prohibidos⁵.

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

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.

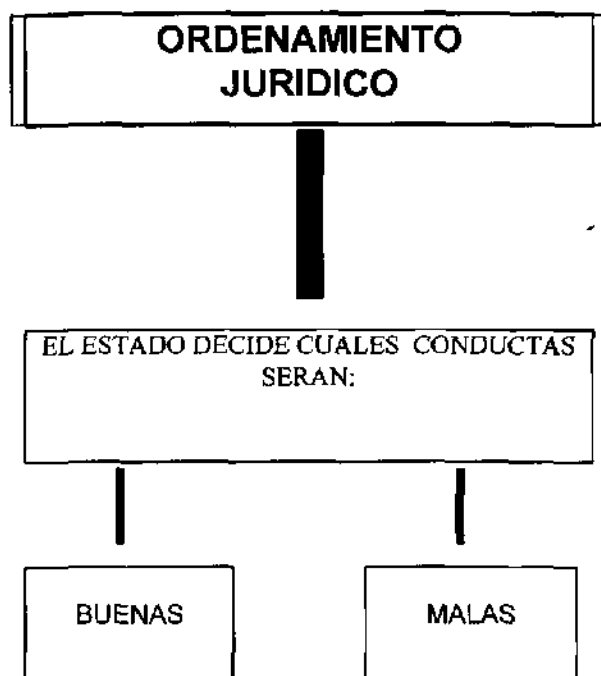
La configuración de un ilícito, es la configuración de una Infracción o quebrantamiento de la norma. A éstos, a la Infracción o al ilícito se procura responder por el Estado sancionando al infractor.

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.

⁵ García Maynez, "Introducción al Estudio del Derecho", Editorial Porrúa, México. D.F., 1980.

Hans Kelsen, (citado por González Macías, 1997) 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 ilícita.



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.

3.3 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.

Ahora bien, 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 infringir 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.

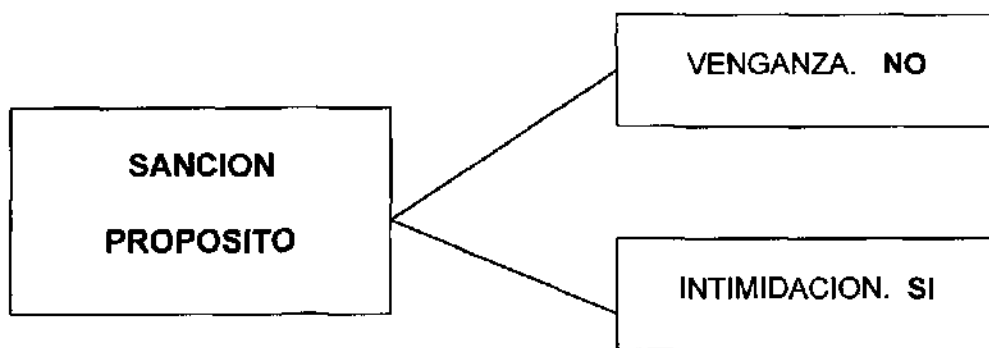
En sentido opuesto a esa idea de formalizar la venganza, se levanta el propósito de rescatar la idea central de preservar con el Derecho ese entendimiento existente en la convivencia, para lo cual, si bien se busca un castigo para aquél que atenta contra lo preservado por el Derecho, dicho castigo pretende 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 Protágoras 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 desafueros⁶ 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.



⁶ Acto violento contra la ley, las buenas costumbres o la consideración debida. Diccionario de la Lengua Española, Editorial Offset, México, 1997.

En suma, la sanción o el castigo pretenden imponer un mal, un daño, impedir el ejercicio de un derecho, y otras consecuencias en el infractor, pero no es su fin la conducta primitiva o impulsiva que caracteriza a la venganza, sino que es su pretensión el influir en la conducta intimidando al infractor y en general a los integrantes de una colectividad en beneficio del Derecho establecido.

3.4 LAS OBLIGACIONES, LOS DERECHOS, LAS INFRACCIONES Y LAS SANCIONES

Resulta evidente que la creación de la Sanción en el Derecho ha sido sólo un medio para darle fuerza jerárquica a éste, por lo que no constituye un fin en sí mismo, ni es la respuesta que pudo existir en la reacción de aquél que, habiendo recibido una agresión o daño, actúa sólo por el impulso del instinto animal.

En efecto, debido al gran beneficio que trae la figura de la Sanción para el carácter coercitivo del Derecho, es explicable entonces que ésta se tome como uno de los medios más idóneos y consustanciales del mismo.

Sin el carácter coercitivo del Derecho sería inexplicable y falto de razón jurídica la Sanción, por lo que, siendo como es la norma, ésta a su vez pareciera no tener la fuerza que requiere para regular la conducta humana, si no tuviera entre sus medios para lograrlo la figura de la Sanción.

Por otra parte, configurar la Sanción requirió de preestablecer con claridad y precisión aquello que justificaría su imposición y uso. Efectivamente, las infracciones surgen a raíz de que determinadas conductas no deseadas requieren desalentarse y con calificadas de esa manera.

De modo general, es calificada la Infracción como toda forma de quebranto a la norma u ordenamiento jurídico, lo que nos hace preconcebir que en toda norma jurídica existe una fuerza que obliga al individuo a someterse en tanto a él se dirija.

Es decir, que de alguna forma la infracción constituye una hipótesis o supuesto jurídico no deseado por el Derecho de una colectividad; de modo tal, que cuando la conducta de un individuo se encuadra precisamente en ese supuesto, cabe concluir que se cometió la infracción, y entonces debe sancionarse al infractor.

Ahora bien, las hipótesis o supuesto cuya consumación hacen la infracción, son desde luego resultado de una normativa previa concebida por el propio Derecho. Esta normativa se relaciona con una obligación, o un derecho de aquellos que de origen conforman el ordenamiento jurídico, y que tutelan los bienes que desean protegerse con éste.

Las Obligaciones y los Derechos guardan por ello una estrecha vinculación con el origen específico de cada infracción, debido a su vez, a que en cada ordenamiento jurídico se imponen a los miembros de una colectividad las obligaciones y los derechos que encierran al entendimiento de su convivencia.

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.

3.5 DIVERSAS CLASIFICACIONES DE LA INFRACCION Y LA SANCION

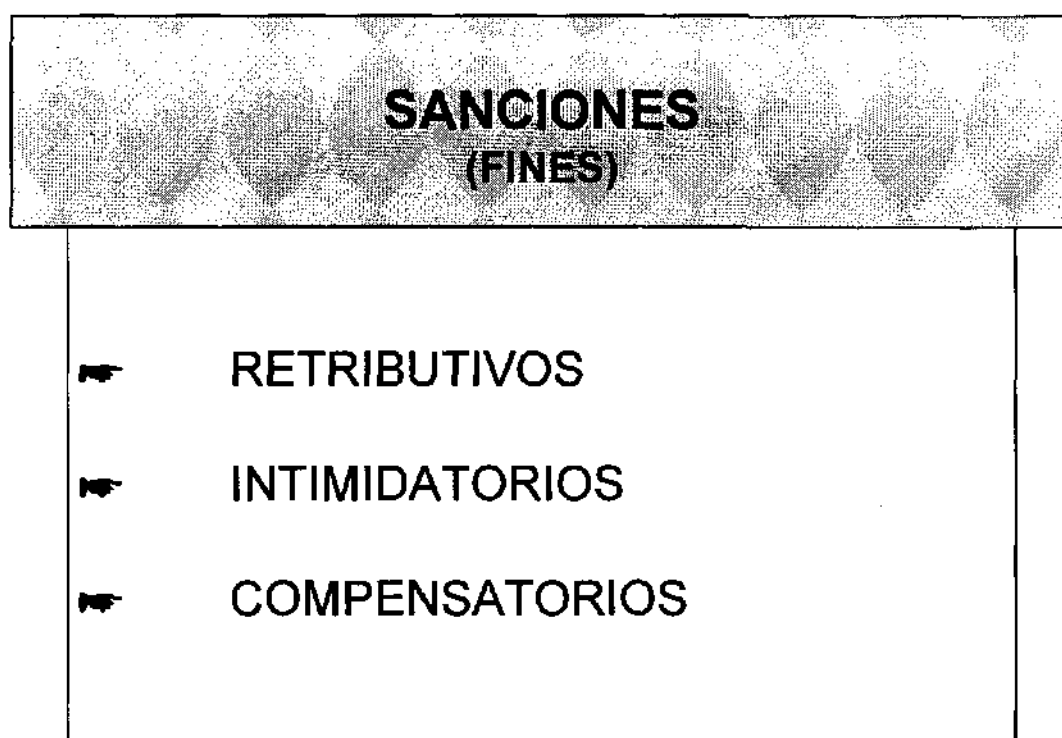
Con independencia de revisarlo con mayor detenimiento, por ahora puede precisarse, que en atención a la finalidad que persigue la sanción, pueden distinguirse, por lo menos tres, grandes grupos de ésta.

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 Tali6n" : "ojo por ojo y diente por diente".

Un segundo agrupamiento o clasificaci6n de las sanciones puede hacerse respecto de aqu6llas que se proponen con efectos intimidatorios, es decir, que en ellas se ha procurado fundamentalmente obtener una conducta de parte, no s6lo del infractor, sino de todos los integrantes de una comunidad para preservar determinados bienes tutelados por el orden jur6dico, aunque siempre sobre la base de que el castigo inhibir6 o tender6 a inhibir las tendencias del hombre a la infracci6n.

Un tercer agrupamiento de las Sanciones se da, trat6ndose de aquellas cuyo fin es una compensaci6n del da6o que se caus6 con la infracci6n cometida por el sujeto; en estos casos, la relevancia de la sanci6n radica en lograr la reparaci6n de los da6os 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 tambi6n efectos de aquellos fines a cuya clasificaci6n no pertenece, as6 por ejemplo, una sanci6n cuyo prop6sito principal es el fin retributivo, tambi6n acarrear6 un fin intimidatorio u otro de 6ndole compensatorio, aunque 6stos 6ltimos efectos no sean de la

misma resonancia o repercusión como la adquirida por el fin que originariamente le caracteriza.

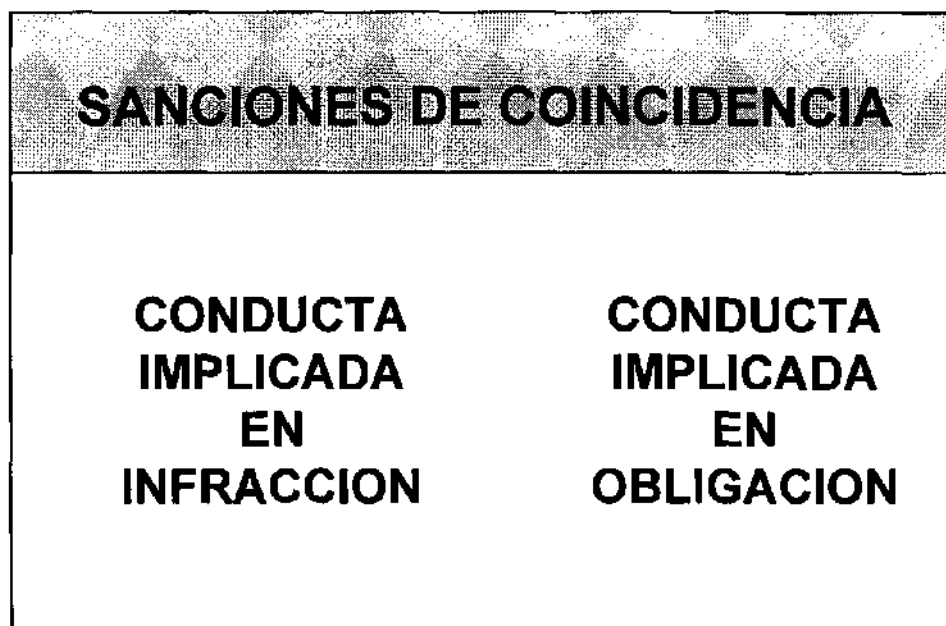
De la misma manera, las Infracciones y Sanciones pueden clasificarse o agruparse en atención a la relación que guardan con la obligación infringida.

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.

3.5.1 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 aquélla 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.

3.5.2 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 fin.

Ahora bien, 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 Maynez⁷ distingue las siguientes:

1. **CUMPLIMIENTO MAS 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.

⁷ 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.

3.6 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 distinguirlas 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 aquéllos 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 Administrativo⁸, y otras a la del Derecho Penal⁹, 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 Administrativa¹⁰, y en la rama del Derecho Penal aquellas que habría de atender la Autoridad Judicial¹¹, 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.

Por ahora y para efectos del presente trabajo sólo trataremos y desarrollaremos las Infracciones y Sanciones por el no cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales y que corresponde conocer y corregir a la Autoridad Administrativa.

⁸ Derecho Administrativo.- Es la rama del Derecho Público que tiene por objeto regular la actividad de la Administración pública encargada de satisfacer las necesidades esenciales de la colectividad. Nava Negrete Alfonso. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, S. A. Décimosegunda Edición, México 1998, Tomo D-H.

⁹ Derecho Penal.- Es la rama del Derecho Público, también llamado derecho criminal, derecho punitivo o derecho de castigos, es el conjunto de normas jurídicas del Estado que versan sobre el delito y las consecuencias que éste acarrea ello es, la pena y las medidas de seguridad. También suele designarse así a la ciencia que tiene por objeto las expresadas normas constitutivas del derecho penal objetivo. Bunster Alvaro. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa S.A., Décimosegunda Edición, México 1998, Tomo D-H.

¹⁰ Autoridad para el derecho administrativo, es la persona física, trabajadores del Estado, dotada por Ley de poder público. De ordenario es quien representa al órgano administrativo, pero puede no serlo y estos investido de ese poder. Gabino Fraga afirma que: "Cuando la competencia otorgada a un órgano implica la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a estos sus determinaciones, es decir, cuando el referido órgano está investido de facultades de decisión y de ejecución, se está frente a un órgano de autoridad". Manuel María Díez considera que autoridades son los funcionarios públicos "que tienen la potestad de mandar, decidir y hacer cumplir órdenes".

En rigor los funcionarios públicos siempre están dotados de autoridad, es decir están previstos de poder público, de poder de decisión y ejecución. Pueden si la Ley los autoriza, trasladar parte de esa autoridad a otros funcionarios y empleados públicos a través de un acto de delegación de facultades, en forma temporal o indefinida, Nava Negrete Alfonso. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa, Décimosegunda Edición, México 1998 Tomo A-CH.

¹¹ Poder Judicial Federal es el "organismo integrado por los jueces y tribunales que conocen y deciden las controversias sobre aplicación de leyes federales, así como las relativas al juicio de amparo". Fix Zamudio Héctor. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa, Décimosegunda Edición, México, 1998. Tomo P-Z.

CAPITULO 4

LAS INFRACCIONES FISCALES

Ahora bien del examen del Título IV del CFF vigente "DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES" que a su vez se divide en dos capítulos el primero denominado "DE LAS INFRACCIONES" y el segundo es decir el capítulo II "DE LOS DELITOS FISCALES", efectivamente como ya se ha abordado anteriormente y se ha dicho que 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 como ya ha quedado asentado son el de las Infracciones y Sanciones Administrativas y el de las Infracciones y Sanciones Penales, misma clasificación que como se puede observar atiende nuestro CFF.

Del 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 efectivamente se comparta la tesis de hacer sancionar con penas corporales algunas infracciones fiscales, y con penas económicas, otras de ellas, como es por ahora el tema que nos ocupa.

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 Código Fiscal contempla la imposición de sanciones administrativas, así como penales, por la misma infracción.

Una vez abordadas algunas generalidades de la Infracción, podemos establecer a continuación qué deberemos entender entonces por Infracción Fiscal o Infracción Tributaria, que para efectos del presente trabajo utilizaré como sinónimos.

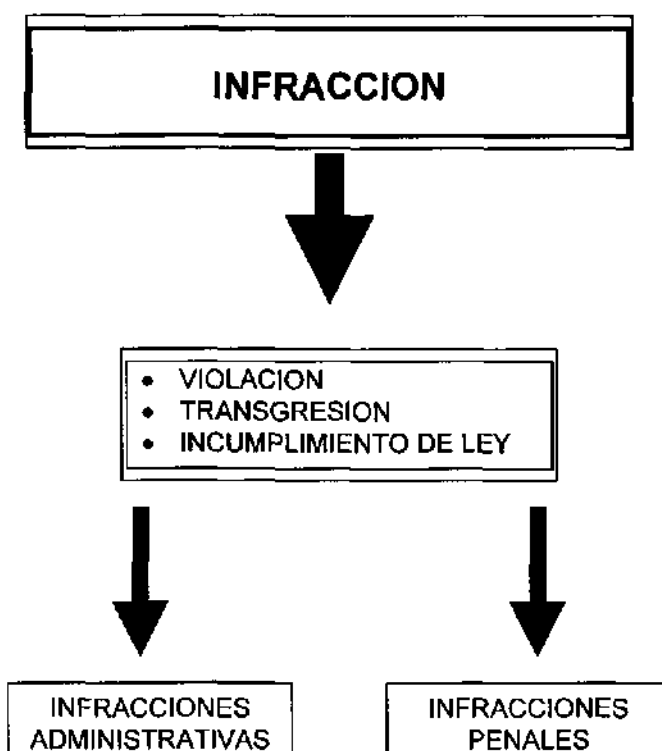
En primer término, Infracción proviene del latín *infractio*, cuyo significado sería el quebrantamiento de un pacto o ley. Es la contravención a normas de carácter administrativo, derivado de una acción u omisión. En el mismo sentido semántico y sin profundizar en la teoría, se asocia el término infracción con toda forma o tipo de violación, incumplimiento, o quebrantamiento a la ley¹.

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.

¹ Ramírez Gutiérrez, José Othón. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa, S.A., Décimosegunda Edición, México 1998, Tomo I-O.

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 repetir 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 como ya se ha dicho, 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 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 obviamente de toda Ley Fiscal en nuestro caso Federal.

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 de guarda del 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 pública².

El propio término "fisco" en la actualidad se puede utilizar 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.

Por consiguiente, cualquier transgresión a las normas jurídicas de la Hacienda Pública constituirá una Infracción 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.

El artículo 70 de nuestro CFF vigente al respecto señala en su primer párrafo lo siguiente "La aplicación de las multas, por infracciones a la 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".

El artículo en comento establece la aplicación de las "MULTAS" por la comisión de infracciones a las disposiciones fiscales por lo que diremos que la multa (Del Latín) Pena pecunaria consistente en el pago al Estado de una cantidad de dinero³

² Escobar Ramírez Germán. Principios de Derecho Fiscal, 0.65., Editores, México, 1997.

³ Bunster Alvaro. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A., Décimosegunda Edición, 1998, Tomo I-O.

Ahora bien la multa de tipo fiscal es la, pena de naturaleza pecunaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal⁴ y en opinión de algunos tratadistas las multas tiene un fin represivo en relación a la infracción cometida.

Al respecto, la Doctora Margarita Lomeli Cerezo citada por Eduardo Andrés Johnson Okhuysen en su obra "Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal"⁵ 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 pecuniario 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 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".

Nuestro CFF vigente, como ya quedó señalado anteriormente típica a las multas como "accesorios" de las contribuciones, dándoles "la participación de la naturaleza de éstos"

Ahora bien, y continuando con el análisis del artículo 70 del CFF, en cuestión 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 los gastos de ejecución)⁶.

4.1 INFRACCIONES FISCALES PENALES E INFRACCIONES FISCALES ADMINISTRATIVAS

4.1.1 INFRACCIONES FISCALES PENALES

Antes de entrar en materia, es decir, a las infracciones fiscales administrativas, es preciso comentar lo siguiente:

Del análisis de el vuelto a citar artículo 70 del CFF "al señalar que la aplicación de las multas se hará independientemente de las penas que impongan la autoridades judiciales, cuando se incurra en responsabilidad penal" que como ejemplos de esto podemos citar lo que establece el penúltimo párrafo del artículo 76 del CFF que "cuando

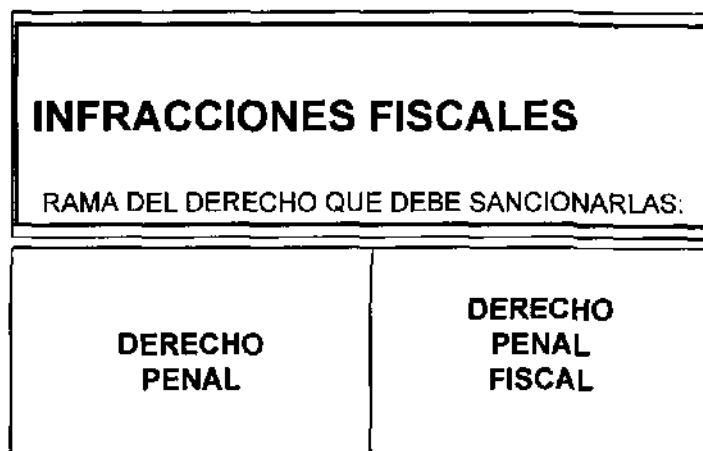
⁴ Quintana Aceves Federico. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A., Décimosegunda Edición, México 1998, Tomo I-O.

⁵ Johnson Okhuysen, Eduardo Andrés. Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal (en el Sistema Tributario Federal Mexicano). Universidad Anáhuac, México 1984.

⁶ Artículo 2 CFF., último párrafo.

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 comentará 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.



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; (citados por González Macías, 1997), 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 reproble superposición de penas por un mismo ilícito".

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.

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.

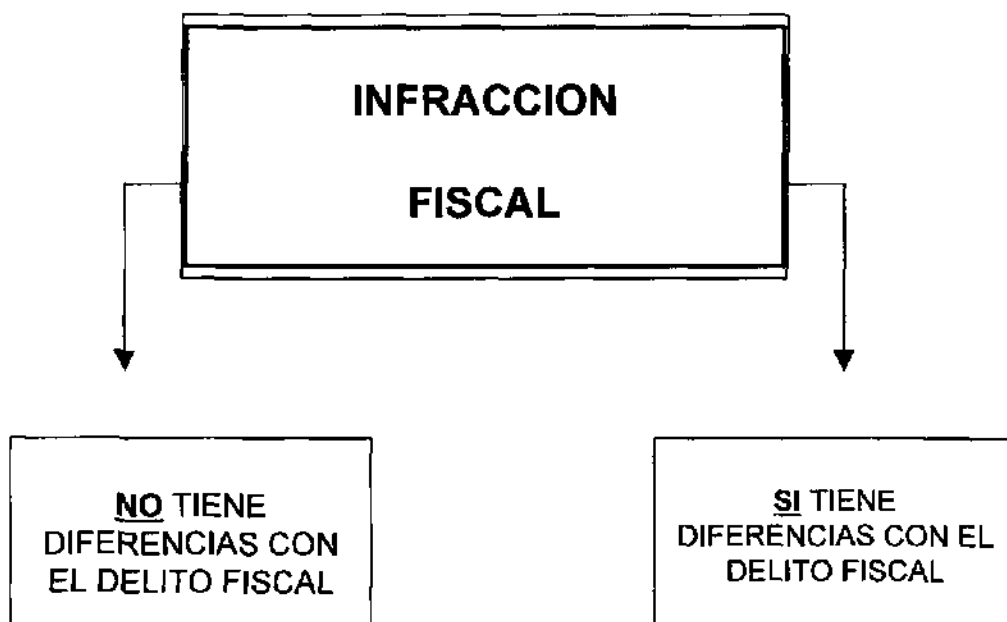
Con referencia a ello han destacado centralmente tres corrientes específicas⁷.

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 el 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.

⁷ González Macías María Dolores. "Infracciones y Sanciones Fiscales", Publicación editada por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, INDETEC, Guadalajara, Jalisco, 1997.



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,⁸ 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.

⁸ Héctor B. Villegas, Arguello Vélez Gustavo, y Spita García Rubén, "Derecho Fiscal", Depalma Ediciones, Buenos Aires, 1993, citados en la obra "Infracciones y Sanciones Fiscales".

"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

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".⁹

⁹ Jean-Claude Martínez, "El Fraude Fiscal," Título Original *La fraude fiscale* Presses Universitaires de Francé, París, Fondo de Cultura Económica, S.A. de C.V., México, D.F., 1984, citado en la obra "Infracciones y Sanciones Fiscales".

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.

4.1.2 INFRACCIONES FISCALES ADMINISTRATIVAS

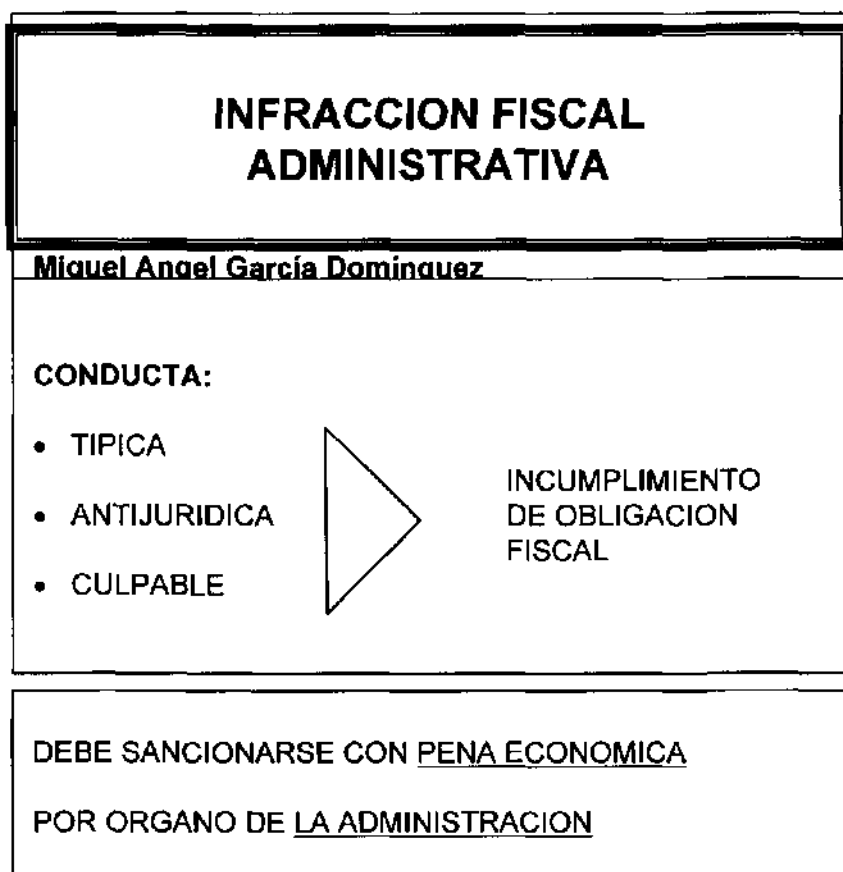
Como en otras ocasiones ha quedado ya de manifiesto que como tema central del presente trabajo y para efectos de delimitarlo es el estudio de las infracciones fiscales meramente administrativas, cuya comisión tendrá como consecuencia la aplicación de una sanción, también de carácter administrativo, del cual podemos decir que: "Es el castigo que imponen las autoridades administrativas a los infractores de la Ley administrativa, Presupone la existencia de un acto ilícito, que es la oposición o infracción de un ordenamiento jurídico administrativo. El daño que se causa por la infracción o ilícito administrativo a la colectividad, a los individuos o al interés general tutelados por la ley, tiene como consecuencia jurídica el castigo consistente en la sanción administrativa"¹⁰

¹⁰ Nava Negrete Alfonso, Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A., Décimosegunda Edición, México 1998. Tomo P-Z.

Bien, en nuestro CFF no se tiene 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, debemos señalar que el Código mencionado cuenta con 6 Títulos, que a su vez, están compuestos por capítulos y secciones finalmente integradas por el articulado correspondiente como ya se señaló su Título IV denominado "De las Infracciones y Delitos Fiscales".

Por lo que diremos que la definición más completa de varios es la que establece que la Infracción Fiscal como ilícito meramente administrativo, la 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".¹¹



¹¹ García Domínguez, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal Penal; Cárdenas Editor y Distribuidor, México, D.F., 1982.

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 CPEUM y el CFF.

Sobre el caso, el origen del asunto en cuestión radica en que el CFF 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. Por esta razón, podemos también sugerir la derogación de este artículo 91 de nuestro CFF, debido a que la sanción que contempla resulta improcedente.

De otro lado, en el caso de las infracciones señaladas en nuestro Código Fiscal, que su tipicidad están específicamente establecidas en dicho Ordenamiento, ya que al mencionarse que la infracción, en cualquier forma que sea consumada respecto de las disposiciones fiscales, 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, mismas que serán analizadas más adelante.

Ahora bien, continuando con la definición de Miguel Ángel 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 esta definición acertadamente.

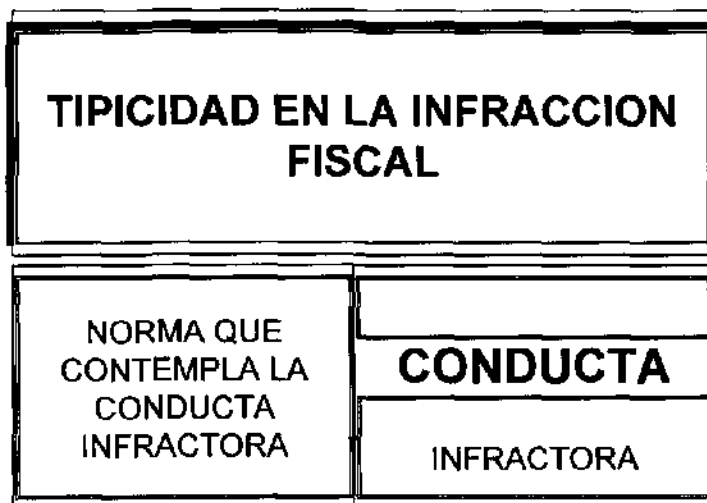
4.2 LA TIPICIDAD EN LA INFRACCION FISCAL

Cabe destacar, que en la definición de Infracción Fiscal Administrativa, no incluyo 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 consumir 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.

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, situación que será vista más adelante.



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.

4.3 ¿QUIEN DEBE IMPONER LAS MULTAS FISCALES?

Al respecto de quien debe imponer las multas de carácter fiscal, tenemos que desde luego le corresponde a la autoridad fiscal con fundamento en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que establece. "A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:", asimismo en su fracción XI, se señala la siguiente facultad.

" F. XI, cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;"

Ahora bien, con base en el Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente que en su artículo 111 donde se señala que compete a las Administraciones en Fiscales Federales, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, en los términos y con las excepciones, número, nombre y estructura que enseguida se menciona:

" A.- Ejercer las facultades siguientes:

...XXXV.- Imponer las multas por infracción a las disposiciones fiscales, en la materia de su competencia, así como condonar las multas que impongan y los impuestos son las unidades administrativas que de ellas desprendan".

Como es sabido a partir del 1o. de julio de 1997, entra en vigor la Ley del Servicio de Administración Tributaria, misma que en su artículo 1o. establece "El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la SHCP, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley". Por lo que su respectivo Reglamento Interior, están contenidas diversas facultades a las Administraciones Generales como de Auditoría Fiscal Federal, Recaudación, entre otras, así como a ciertas Administraciones Especiales, como la de imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales, en materia de competencia de cada una de esas Administraciones Generales y Especiales, como las que encontramos en los artículos 29-XX, 30-XXIII, 31-XVI, 32-XVI, etcétera.

Por otra parte la vigente Ley de Coordinación Fiscal en su artículo 14 establece que "Las autoridades fiscales de las Entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos como autoridades fiscales federales en contra de los actos que realicen cuando actúen de

conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

La SHCP conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos".

De acuerdo a este último ordenamiento, y con fundamento en los convenios de Colaboración Administrativa que en materia fiscal federal se celebren por el Gobierno Federal por conducto de la SHCP y por el Gobierno de las diversas Entidades Federativas y que sean publicados en el DOF, como en los Periódicos Oficiales de las entidades.

Estas Entidades Federativas sujetándose a sus respectivas Leyes Orgánicas de la Administración Pública de cada Estado y a los Reglamentos Interiores del Órgano fiscalizador encargado podrían ostentarse como Autoridad Fiscales Federales con diversas facultades, entre ellas las de imponer multas por infracciones a las disposiciones fiscales pero sólo en las materias de que tenga competencia.

Para tales efectos, considero también como necesario y fundamental que las autoridades fiscales deben preparar eficientemente a sus funcionarios en la imposición de multas que lo hagan sujetándose estrictamente a la ley respectiva, ya que no podría la autoridad fiscal presumir la ignorancia de la ley a su favor y en perjuicio del contribuyente infractor, tampoco podría o debería "aprovecharse" de la ignorancia del sujeto pasivo para imponer multas que legalmente no procedan.

4.4 REGLAS CONSTITUCIONALES DE LAS MULTAS

La regla Constitucional más importante de la imposición de multas lo es la que encierra el artículo 16 de la CPEUM, 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 molestarse, 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 en la práctica 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.

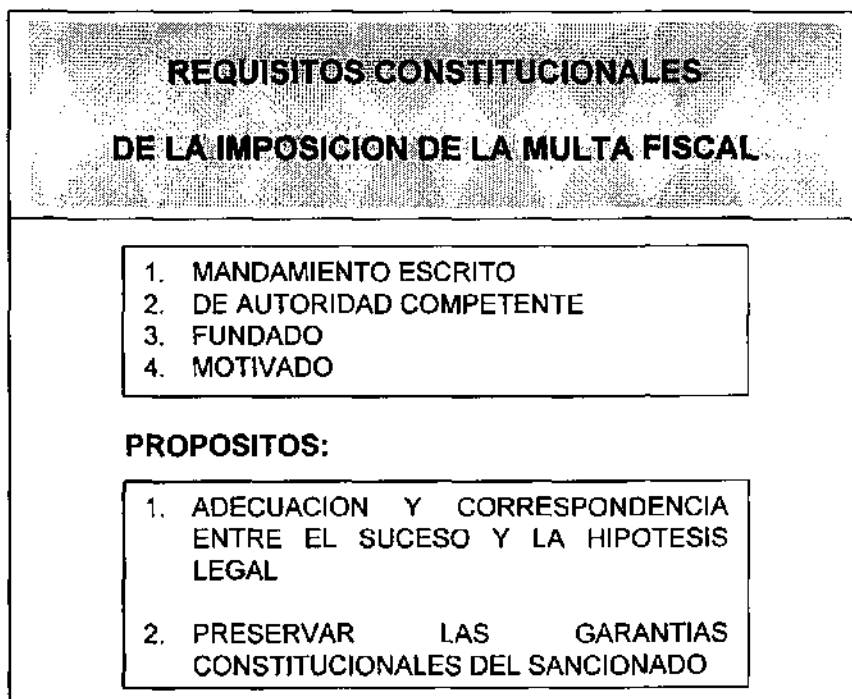
Lo anterior, de suyo debe quedar nítido en la autoridad que multa, pero además de que a la autoridad esto le quede claro, también lo debe señalar así en su resolución o acto de imposición, describiendo aquellos elementos que a ella le han llevado a las conclusiones que a su vez justifican la medida que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



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.

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

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.

Al respecto el artículo 75 primer párrafo del CFF vigente establece:

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

Ahora bien, 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 Fiscal de la Federación 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 CFF y por lo tanto agotado el Principio de Definitividad¹², 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 en mi opinión pueden resultar muy gravosas¹³ 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 y así sus consecuencias, pero que en todo caso, están a disposición de los contribuyentes estos medios de defensa en atención a la garantía constitucional de Audiencia.

4.5 LA ACCION EN LA INFRACCION 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.

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.

¹² Este principio se utiliza fundamentalmente en el ejercicio de amparo y en el derecho procesal administrativo. En el juicio de amparo se habla de principio de definitividad como un requisito de procedibilidad de la pretensión, según el cual para, será impugnar un acto de autoridad por vía de amparo, deben de agotarse previamente todos los recursos, ordinarios que la ley que regula el acto reclamado prevé. Soberanes Fernández, José Luis. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa, S.A., Décimosegunda Edición, México, 1998, Tomo P-Z.

¹³ Molesto, pesado que ocasiona mucho gasto, Diccionario de la Lengua Española, Larousse, Editorial Offset, S.A., México, 1997.

El CFF 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 CFF son los que cita su artículo 26:

"Son responsables solidarios con los contribuyentes"

- I. "Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a. No se solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b. Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se

realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c. No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.
- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.
- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso haber recibido copia del dictamen respectivo.
- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con

anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

- XIII.** Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1º. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.
- XIV.** Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

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".

De acuerdo a este último párrafo del artículo en comento la responsabilidad solidaria no comprende la aplicación de MULTAS.

Dentro del mismo Código, el artículo 71 establece quienes son responsables de la comisión de infracciones para efectos del mismo, estableciéndose que: " Son responsables en la comisión de infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideren como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos, cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se le imponga".

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".

Ahora bien, dentro de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales se encuentran, por ejemplo, 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.

4.6 ELEMENTOS NECESARIOS PARA QUE LA AUTORIDAD FISCAL PUEDA IMPONER 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-0, expresa lo siguiente en relación con el tema de "multas". "El órgano sancionador al decidir la imposición de una multa fiscal debe, previamente haber constatado, con elementos objetivos de juicio, que en el caso se está en presencia de una conducta típica, antijurídica y culpable; y, además, que existe un resultado y un nexo causal entre ambos. Esto es, la procedencia jurídica de una multa fiscal exige lo siguiente: a) que haya una ley fiscal 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) señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal; d) que la multa esté 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 infracción".

Procederemos ahora a esquematizar lo anterior:

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 EN LEY, CON LA IMPOSICION DE UNA MULTA.

5)

QUE LA APLICACION DE LA MULTA, SE ENCUENTRE DENTRO DE LOS PARAMETROS Y MONTOS QUE LA LEY SEÑALE.

6)

QUE EN EL DOCUMENTO EN EL CUAL LA AUTORIDAD IMPUSO LA MULTA, SE SEÑALE EN SU CASO, LAS RAZONES MOTIVOS, CONSIDERACIONES Y SITUACIONES DE HECHO Y DERECHO QUE CALIFICAN COMO GRAVE LA CONDUCTA QUE CONSTITUYE INFRACCION.

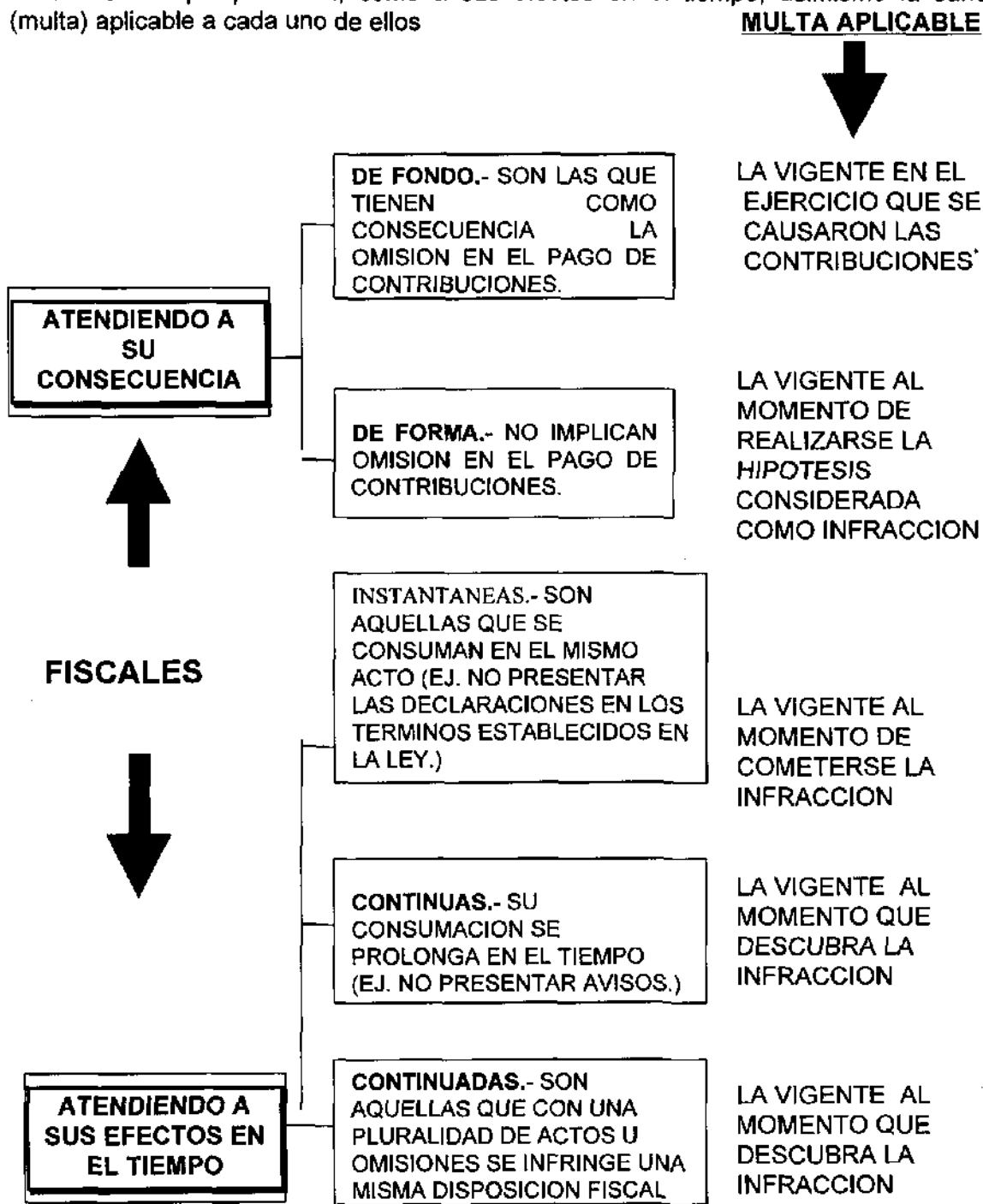
Para efectos de una mayor precisión, y en el entendimiento que en estos casos hay desobediencia a la norma por parte del particular, es decir que el particular incumpla la obligación, daremos los ejemplos siguientes:

OBLIGACION ESTABLECIDA EN LEY	EL CUMPLIMIENTO ESTA TIPIFICADO COMO INFRACCION	LA INFRACCION ESTA SANCIONADA EN LEY, CON LA IMPOSICION DE UNA MULTA
LLEVAR CONTABILIDAD ... EN EL CASO DE PERSONAS MORALES, Y PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES DEL REGIMEN GENERAL DE LEY.	SON INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD CUANDO SEAN DESCUBIERTAS POR LAS AUTORIDADES FISCALES: -NO LLEVAR CONTABILIDAD.	A QUIEN COMETA LAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD A QUE SE REFIERE EL ART. 83 DEL CFF, SE IMPONDRAN LAS SIGUIENTES MULTAS: I. DE \$ 658.00 A \$ 6,572.00 A LA COMPRENDIDA A LA FRACCION I.
FUNDAMENTO: ART. 58 F.I. Y 112, F-II DE LA LISR RESPECTIVAMENTE.	FUNDAMENTO: ART. 83 F.I. DEL CFF	FUNDAMENTO: ART. 84 F. IX DEL CFF
LAS PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LAS PERSONAS MORALES QUE SE ENCUENTREN EN CIERTOS SUPUESTOS, ESTAN OBLIGADAS A DICTAMINAR EN LOS TERMINOS DEL ART. 32 DEL CFF, SUS ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO	SON INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD CUANDO SEAN DESCUBIERTAS POR LAS AUTORIDADES FISCALES: -NO DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS EN LOS CASOS Y DE CONFORMIDAD CON LO PREVISTO EN EL ART. 32 A DEL CFF	A QUIEN COMETA LAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD A QUE SE REFIERE EL ART. 83 DEL CFF, SE IMPONDRAN LAS SIGUIENTES MULTAS: IX. DE \$ 6,031.00 A \$ 60,310.00 A LA COMPRENDIDA A LA FRACCION X.
FUNDAMENTO: ART. 32 A DEL CFF	FUNDAMENTO: ART. 83 F. X DEL CFF	FUNDAMENTO: ART. 84 F. IX DEL CFF

Así pues, para que la autoridad pueda imponer una multa, es indispensable que concurren estos elementos, ya que en caso contrario la imposición de multas que no cumpla con los anteriores señalamientos carecerá de la necesaria motivación y fundamentación que deben reunir los actos o resoluciones de las autoridades como al respecto señala el ya comentado artículo 75 del CFF vigente.

4.7 CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES

Las infracciones pueden ser de varios tipos, ya que consecuentemente la manera de sancionarse varia según se trate de una u otra, al efecto lo trataremos de explicar en la gráfica que se presenta a continuación, atendiendo en esta clasificación tanto a la consecuencia que producen, como a sus efectos en el tiempo, asimismo la sanción (multa) aplicable a cada uno de ellos



* Aunque resulta conveniente aclarar que las contribuciones que se causan y calculan por ejercicios fiscales, las infracciones de fondo se consideran cometidas no en el ejercicio fiscal revisado por la autoridad, sino al presentar la declaración anual, por ser el momento en que el contribuyente omite total o parcialmente el pago de la contribución causada en el ejercicio.

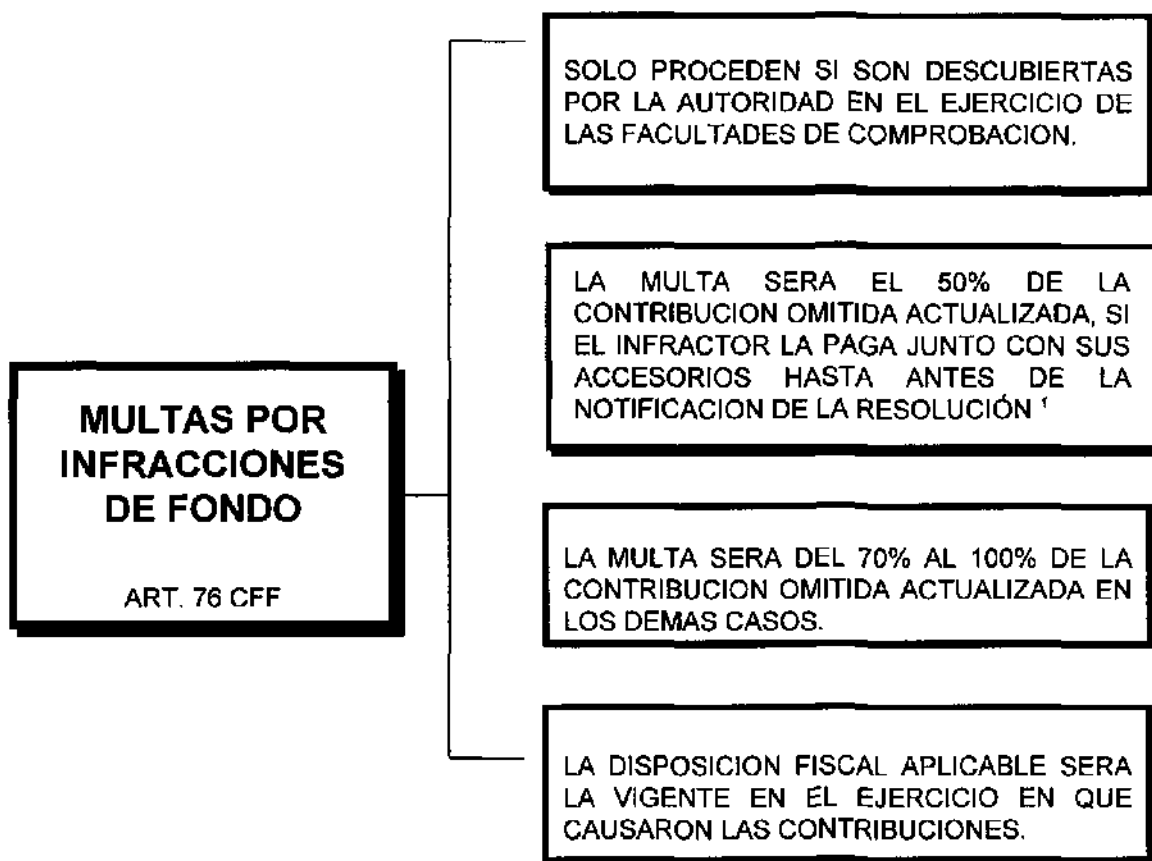
4.8 CLASIFICACION DE LAS SANCIONES (MULTAS)

Las infracciones fiscales dada la importancia que en la práctica revisten, en atención principalmente a la consecuencia que producen, se clasifican en infracciones de **Fondo y de Forma**, como lo acabamos de citar, por lo que la sanción (multa) aplicable para cada una de ellas, también las podemos clasificar en multas de **Fondo y de Forma** respectivamente, por ser esta la clasificación que las autoridades fiscales emplean regularmente, por lo que procederemos a efectuar una revisión a esta clasificación de las sanciones (multas).

CAPITULO 5

MULTAS DE FONDO

Como se acaba de precisar, la clasificación de las infracciones que contempla para tales efectos el CFF 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 o multa de fondo que corresponda a este tipo de infracciones, en virtud de carecer del requisito determinante para que se configure dicha infracción.



Efectivamente como se indica en la gráfica que antecede la multa por infracción de fondo, es decir la sanción de fondo sólo procede imponer al contribuyente si se conjugan los requisitos siguientes:

¹ Determinación administrativa que consta por escrito la cual afecta los derechos de un particular en forma concreta. Díaz González Luis. Medios de Defensa Fiscal. Luis Díaz González Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, 1999.

- a) Que la infracción a las disposiciones fiscales implique necesariamente omisión en el pago de contribuciones.
- b) Que dicha omisión haya sido descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades y,
- c) Que la omisión, en el caso de contribuciones que se calculan por Ejercicios fiscales, corresponda a estos, es decir no habrá multas de fondo en la omisión de contribuciones correspondientes a pagos provisionales que se tienen que efectuar a cuenta de la contribución anual.

Es en el artículo 76 del CFF vigente donde se indican las multas que la autoridad aplicará cuando en el ejercicio de sus facultades, descubra que el contribuyente omitió parcial o totalmente el pago de contribuciones incluyendo los retenidos o recaudados.

A continuación hacemos la siguiente transcripción parcial del artículo de referencia.

"76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

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

II.- Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.

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

El pago de las multas en los términos de la fracción I de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En virtud de lo anterior, cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad realice una visita domiciliaria con objeto de revisar la contabilidad del contribuyente y determine que éste omitió total o parcialmente el pago de las contribuciones, aplicará una multa de conformidad con el artículo 76 del CFF en los siguientes montos:

MONTO	APLICACION	FUNDAMENTO
50%	De las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.	Art. 76, fracción I, CFF
De 70% a 100%	De las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.	Art. 76, fracción II, CFF

La sanción que le corresponde a este tipo de infracciones como se aprecia tiene dos modalidades: una que es del 50% del monto de la contribución omitida actualizada 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 realidad lo que contempla la fracción en comento no es otra cosa sino una autosanción que puede hacer el contribuyente al imponerse él mismo la multa con el propósito de que sea menos gravosa, que si se esperara a que la propia autoridad lo sancione al determinarle el crédito fiscal a su cargo.

Si el contribuyente no autocorriga 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 70% al 100% del monto de las contribuciones omitidas actualizadas, de acuerdo con la fracción II de este artículo.

Para entender con mayor profundidad lo anterior, supongamos el siguiente caso:

La autoridad fiscal en el uso de sus facultades de comprobación², a través de una visita domiciliaria descubre en el mes de mayo de 1999 que "La Infraccionaria, S.A." omitió el ISR a su cargo por el ejercicio fiscal³ correspondiente a 1997 por la cantidad de \$ 125,000. En este ejemplo la multa es de Fondo, en virtud que la infracción cometida por no haber cumplido con la obligación de pago tiene como consecuencia obvia la omisión en el pago de contribuciones. ¿Cuál es la multa de fondo que en este caso por la comisión de esta infracción que la autoridad fiscal tendría que aplicarle a "La Infraccionaria, S.A."

² Art. 42 CFF

³ Art.11 CFF

Como ha quedado ya asentado se pueden presentar dos situaciones al respecto, es decir que se pague la contribución omitida (ISR) conjuntamente con sus respectivos accesorios antes de que la autoridad le notifique la resolución correspondiente, la multa de fondo será entonces del 50% sobre la contribución omitida pero no la histórica, sino sobre el ISR omitido actualizado, actualización que se efectúa en los términos del artículo 17-A del CFF vigente, por lo que si el contribuyente infractor paga el crédito fiscal en mayo de 1999, en esta primera variante, la multa de fondo a aplicar sería como sigue:

CONTRIBUCION OMITIDA HISTORICA		FACTOR DE ACTUALIZACION		CONTRIBUC. OMITIDA ACTUALIZADA		PORCENTAJE A APLICAR	MULTA DE FONDO
\$ 125,000.00	(X)	1.2073*	(=)	\$ 150,912.00	(X)	50%	\$ 75,456.00
* I.N.P.C. Abr. 99 $\frac{291.0750}{24107.90} = 1.2073$ I.N.P.C. Feb. 98							

Por lo que respecta al segundo supuesto, es decir a lo que señala la fracción II del numeral en comento, en los casos distintos a la primera situación que acabamos de ejemplificar la multa de fondo será del 70% al 100% sobre la contribución omitida actualizada de \$ 150,912.00 de acuerdo a nuestro ejemplo.

De la continuación del análisis del artículo 76, al referirse que si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las que consideró el contribuyente para calcular la multa al 50%; en este caso la autoridad fiscal aplicará la multa del 70% al 100% sobre el remanente de la contribución que no ha sido cubierta aún por el contribuyente.

Este mismo numeral establece que para el pago de las multas al 50% 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 resultan ser recibos oficiales y/o Formulario Múltiple de Pago que es el documento con que acredita el contribuyente el pago de la sanción, una vez cubierta la misma.

De la continuación de la transcripción de este artículo se establece que:

"...También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda. Es estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido..."

* Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Las multas que establece este artículo en sus respectivas fracciones I y II y de acuerdo a su antepenúltimo párrafo recién transcrito, comentaremos que también son aplicables cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones que legalmente no proceden o cuando son mayores a las debidas, aquí 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 CFF 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.

El penúltimo párrafo de este artículo 76, mismo que fue recientemente reformado, manifiesta lo siguiente:

"...Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridos, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiese tenido oportunidad de disminuirla, la multa será del 20% al 30% de dicha diferencia. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada..."

Al respecto y para tales efectos la LISR establece que cuando las deducciones autorizadas por esta Ley, excedan a los ingresos acumulables a que se refiere este impuesto, la diferencia será una pérdida fiscal, misma que de acuerdo a esta Ley, podría disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes⁴.

Es en referencia a esta circunstancia que procederá la aplicación de multas por parte de las autoridades fiscales cuando surjan los siguientes supuestos y que desde luego sean descubiertos por las autoridades fiscales:

- A) Cuando el contribuyente declare pérdidas fiscales que sean mayores a las que procedan legalmente, y las hubiere disminuido total o parcialmente de una posterior utilidad fiscal, la multa será en este caso del 30% al 40% sobre la diferencia entre la pérdida declarada y la realmente sufrida por el contribuyente.
- B) Si la pérdida "falsa" aún no es disminuida de alguna utilidad fiscal por el contribuyente por no habersele presentado la oportunidad entonces la multa será del 20% al 30% sobre la diferencia entre la declarada y la real.

⁴ Art. 55 y 110 del L.I.S.R. para personas morales y personas físicas actividad empresarial del Régimen General de Ley, respectivamente.

- C) Si la diferencia que se menciona, tampoco es aún disminuida habiendo, teniendo el contribuyente la oportunidad de haberlo hecho, en este caso no habrá multa hasta por la diferencia que no se "utilizó" para efectos de disminuir esta utilidad fiscal.

5.1 MULTAS FISCALES DE FONDO Y SU INCONSTITUCIONALIDAD

Con cierta asiduidad, encontramos que se debate sobre la inconstitucionalidad del antedicho artículo 76 del CFF, que establece las "Multas de Fondo por Infracciones también de fondo", en porcentajes fijos, ya que de su análisis se podría desprender que resulta violatorio a lo que prevé nuestra Constitución General de la República en su artículo 22 que prohíbe la multa excesiva.

Acerca de esto consideramos oportuno aclarar que no es la finalidad del presente trabajo el de dejar en entredicho sobre la legalidad o no de las multas de fondo y mucho menos el de determinar o concluir si lo son o no, al respecto sólo nos concretaremos a hacer algunas referencias a ciertos criterios que al respecto han emitido nuestros Tribunales Federales.

Un primer criterio consiste en determinar que se considera excesivo en las multas fiscales, y lo emitió "El Pleno de la SCJN, en la Jurisprudencia 9/95, al decir:

"(...) 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 y en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más delante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga 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, así como cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor".(" MULTA EXCESIVA, CONCEPTO DE", Novena Epoca Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, julio de 1995, página 5).

Otro se encuentra plasmado en la Jurisprudencia 10/95, del Pleno de la SCJN, titulado: " MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES", visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo II, julio de 1995, página 19 en el que se determinó que las multas tributarias en un porcentaje determinado son inconstitucionales, considerando que:

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

El antecedente más remoto en cuanto a la prohibición de multas de este tipo se encuentra en Inglaterra en la "Declaración de derechos" (Bill of Rights) de 13 de febrero de 1689, punto 10, que a la letra dice: " no se puede imponer cauciones o multas excesivas, ni infringir penas crueles e inusitadas".⁵

Otros criterios al propósito establecen:

"El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribe la 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, 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

⁵ Reyes Altamirano Rigoberto. El Aspecto Fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Tax Editores, Primera Edición 1999 México, D.F.

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 CFF (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". ("CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 76, FRACCION III, VIGENTE EN EL AÑO DE 1988". 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.)

Por último y a este respecto transcribimos la tesis siguiente:

"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". ("MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES", Novena Época, 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.)

Las anteriores tesis se pueden rubricar o sintetizar de la siguiente manera:

"Multas excesivas inconstitucionales por falta de individualización"

5.2 INDIVIDUALIZACION DE LAS MULTAS

En este sentido, el autor Lic. Gregorio Sánchez León⁶ en su obra "Derecho Fiscal Mexicano" hace los siguientes comentarios: "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".

"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".

Se podría decir que el multireferenciado artículo 76 vigente, de cierta manera toma en consideración la conducta del infractor, al establecer la posibilidad de que se le aplique una sanción del 50% al 100% de la contribución omitida, que fue descubierto 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 los disposiciones fiscales paguen antes de la notificación de la resolución donde se determinen contribuciones.

⁶ Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editores y Distribuidor, México, D.F. 1997, Tomo I.

Por otra parte consideramos que el Código Federal actual como más adelante tendremos la oportunidad de revisar ha adoptado un procedimiento para la imposición de sanciones, tomando en cuenta ciertas circunstancias relativas al infractor, procedimientos mismos que prevén:

- Casos en que la autoridad fiscal no impondrá multas.
- Condonación de multas.
- Reducción del monto de las multas desde luego, por infracción a las disposiciones fiscales en 100%.
- Agravantes.
- Atenuantes.
- Epoca de pago.
- Reincidencia.

Procedimientos que también son aplicables a las multas de forma como también se verá más adelante.

No vemos que con esto la autoridad llegue a la individualización que se requiere, pero al menos hay un intento de regulación en cuanto a la aplicación de multas, que pretende "suavizar" el concepto Constitucional de excesivas.

Ahora bien las multas que prevé el CFF 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 esta atribución 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 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, como por ejemplo la de efectuar un estudio completo sobre las condiciones económicas del contribuyente.

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.

Por lo que a manera de comentario al respecto de este tema es volver a recomendar que 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 nuestras obligaciones fiscales.

Aunque, es necesario recomendar al propio legislador el de establecer obligaciones coherentes, claras y precisas, asimismo la de establecer también sanciones claras y precisas, ya que a veces resultan lo contrario, lo que implica dificultades en su entendimiento inclusive para la propia autoridad al momento de aplicar las multas por no acatar esas obligaciones.

5.3 CASOS EN LOS QUE NO HABRA IMPOSICION DE MULTAS DE FONDO

El CFF 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 corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubiesen 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"

Ahora bien 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 CFF no precisa cuales específicamente pueden ser.

En cambio el CFF 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 estados financieros y hayan sido observadas omisiones y las mismas se hubieran corregido dentro de los 15 días siguientes a la presentación de dicho dictamen.

Al respecto para un mayor abundamiento y claridad transcribiremos la siguiente tesis:

"El artículo 73 del CFF señala que no se impondrán multas cuando se ha incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que: II.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales 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". ("CONDONACION DE MULTAS FISCALES IMPUESTAS POR OMISIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES AL CORREGIRSE EN FORMA ESPONTANEA ANTES DE LA NOTIFICACION DE VISITAS DOMICILIARIAS". 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).

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

Tampoco habrá multas en los términos del precepto que comentamos, cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito, en este sentido la ley no precisa para quien se dirige esta situación si a la autoridad o al contribuyente o es para ambos, al respecto diremos que "Los teóricos de Derecho no se ponen de acuerdo sobre la identidad o diferencia entre las figuras o esquemas jurídicos de la fuerza mayor o del caso fortuito. Sin embargo, todos están de acuerdo en que uno y otro producen los mismos efectos jurídicos: exonerar al obligado de todo género de responsabilidad, pues, como dice el artículo 1105 del Código Civil español, "...nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos fueran inevitables"...⁷

Por último es importante considerar lo señalado por la fracción III del artículo 73 del ordenamiento legal de referencia la cual dispone que no será espontáneo el enterero de contribuciones observadas en el dictamen cuando la omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen. En consecuencia, cuando las contribuciones se enteren antes de este plazo, se considera que el cumplimiento es espontáneo, y lógicamente no se impondrá multa alguna.

Esta situación puede provocar o de hecho sucede que cuando el contribuyente no haya pagado esas omisiones y sea revisada por la autoridad fiscal, que el contribuyente manifieste que la omisión no fue descubierta por las autoridades fiscales, argumentando que el ya tenía conocimiento de dicha omisión, por lo que no debe proceder la aplicación de la multa, por lo que al respecto diremos que con fundamento en la fracción IV del artículo 42 del CFF, las autoridades fiscales están facultadas para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes. Ello con objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por otra parte, el primer párrafo del artículo 76 del Código Tributario indica que los contribuyentes se harán acreedores a las multas a que el mismo se refiere cuando la omisión del pago de contribuciones sea descubierta por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Al respecto, el pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación emitió un precedente en el que establece que si procede la aplicación de las multas a que se refiere al artículo 76 del CFF, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, descubran la omisión en el pago de contribuciones manifestadas en el dictamen fiscal debido a que la simple indicación en éste de que hay contribuciones pendientes de pago, sin realizar el enterero relativo, no es excluyente de responsabilidad, al no representar un cumplimiento espontáneo del pago de contribuciones.

A continuación, transcribimos el precedente en cita:

"El artículo 76, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, dispone que si la infracción que origina la emisión del pago de contribuciones es descubierta por la autoridad, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, procede a aplicar las multas a que el mismo se refiere. De tal manera, que al ser una de las facultades de comprobación, al tenor del artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, la

⁷ Villoro Toranzo, Miguel. "Introducción al Estudio del Derecho" Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.

de revisar estados financieros dictaminados, si en ejercicio de la misma se conoce que se omitió el pago de alguna contribución, aún cuando dicha omisión hubiere sido manifestada en forma expresa en el propio dictamen, procede la aplicación de la multa que corresponda conforme al primero de los artículos en cita, ya que la simple indicación en el dictamen de que hay contribuciones pendientes de pago, sin realizar el entero relativo no es excluyente de responsabilidad, al no representar un cumplimiento espontáneo del pago de contribuciones, y de no estimarse así, ello permitiría que, por una simple manifestación en este dictamen, de que se omitió el pago de algunas contribuciones, se considera que la infracción no fue descubierta por la autoridad, dándole a dicha manifestación el alcance equivalente a un pago espontáneo que libera al contribuyente de la sanción a que se haya hecho acreedor, haciendo así nulatoria la facultad de la autoridad de revisar los dictámenes de estados financieros. ("ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS, MULTA POR OMISION EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES" Procedente del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número 2, correspondiente al mes de septiembre de 1998, página 7y 8").

5.4 LA CONDONACION DE LAS MULTAS FISCALES DE FONDO

Un antecedente de la condonación de multas, lo podemos encontrar en la institución penal del "indulto", que tiene como sinónimos el perdón, la dispensa y la condonación.

El indulto esta establecido en el artículo 94 del Código Penal para el Distrito Federal y tiene además algunas semejanzas procesales con la condonación porque ambos se tramitan por solicitud, requiriendo una previa resolución firme o irrevocable que imponga una sanción, y por último, en la discrecionalidad para conceder el indulto tratándose de delitos políticos.

El artículo 74 del Código Federal Fiscal, establece la posibilidad de la condonación de multas fiscales, en los siguientes términos:

"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".

Como se puede desprender de la palabra empleada en el numeral que se cita "podrá", la condonación de multas fiscales, no representa una obligación para la autoridad, sino que se trata de una facultad discrecional, cuyo concepto es el siguiente "Es una libertad jurídica (Sub lege libertos: libertad, pero sometida a la ley), permitida al órgano ejecutivo, por la ley, para la elección y apreciación oportuna y eficaz del momento, medio a modo de su acción en el obrar administrativo, hallándose limitada en cuanto al fin o propósito que debe perseguir necesariamente y que se encuentra previsto expresa o implícitamente en la propia norma jurídica".⁸ Es decir la autoridad fiscal queda sujeta a su buen criterio de apreciación de las circunstancias de cada caso y a la revisión de los motivos que tuvo para la imposición de la multa.

La solicitud que presente para tales efectos el contribuyente no constituye instancia "(Del latín instantia.) Conjuntos de actos procesales comprendidos a partir del ejercicio de una acción en juicio y la contestación que se produzca, hasta dictarse sentencia definitiva. Seguir juicio formal respecto de una cosa, por el término y las solemnidades establecidas por las leyes. Se considera así mismo instancia, la impugnación que se hace respecto de un argumento jurídico".⁹ Es decir no se considera por la ley que en este caso se inicie un proceso o juicio. Además este numeral establece que la resolución que al respecto dicte la autoridad fiscal, el contribuyente no puede intentar su revocación o nulidad a través de las vías jurídicas adecuadas.

Pero con la presentación de la solicitud, si dará, si así se pide y garantizando el interés fiscal, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, este procedimiento es la vía creada y otorgada por el legislador a las autoridades fiscales federales, para cobrar forzosamente los créditos fiscales exigibles, sujetándose a las formalidades y requerimientos establecidos al efecto en el CFF.

Finalmente para poder 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.

Además, siempre que un acto administrativo (que según Eduardo I. Couture, es la "Manifestación de la voluntad proveniente de los órganos de la Administración, unilateral o plurilateral, general o particular, destinada a producir efectos jurídicos"),¹⁰ conexas no sea materia de impugnación, es decir que no haya otro acto anterior que se encuentre impugnado, en el cual este se apoye y funde. Como se puede observar de lo anterior, las autoridades fiscales están dotadas de facultades aunque en este caso discrecionales 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 74 puede solicitar la condonación de la multa ya sea en su totalidad o solo una

⁸ Sánchez León, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano" Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1996.

⁹ Barajas Montes de Oca, Santiago. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A. Décimosegunda Edición, México 1998, Tomo I-O.

¹⁰ Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias, Publicación Editada por el Instituto para el Desarrollo de las Haciendas Públicas, 2ª. Edición, INDETEC, Guadalajara Jal. 1992.

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, aún cuando se trate de multas fijas como las que establece el multicitado artículo 76 del CFF, situación que más adelante será vista.

5.0 REDUCCION DE LAS MULTAS AL 100%

A partir del 1o. de enero de 1999, se adicionó a nuestro CFF el artículo 70-A, donde el legislador prevé la posibilidad de reducción de las multas de fondo al 100%, precepto que establece lo siguiente:

" ARTICULO 70-A. Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos:

I.- Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.

II.- Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.

III.- En caso de que esté obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado u opte por hacerlo, en los términos de los artículos 32-A y 52 de este Código, no se hubieran observado omisiones respecto al cumplimiento de sus obligaciones, o habiéndose hecho éstas, las mismas hubieran sido corregidas por el contribuyente.

IV.- Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieran hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.

V.- No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 de este Código al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.

VI.- No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales.

VII.- No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

Las autoridades fiscales para verificar lo anterior podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor a los veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la

solicitud a que se refiere este artículo, los datos, informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, no será procedente la reducción a que refiere este artículo. No se considerará que las autoridades fiscales inician ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere éste párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% y aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

Solo procederá la reducción a que se refiere este artículo, respecto de multas firmes o que sean consentidas por el infractor y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente. Se tendrá por consentida la infracción o, en su caso, la resolución que determine las contribuciones, cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia y las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares".

Como se puede observar del primer párrafo de este numeral se prevé, que cuando la autoridad fiscal en el uso de sus facultades de comprobación determine la omisión total o parcial de contribuciones e imponga como consecuencia de esto y como ya lo revisamos en su oportunidad, las multas de fondo, el infractor podrá solicitar que la misma sea reducida, aquí a diferencia del "perdón² de multas que establece el artículo 74 del CFF, este artículo relaciona una serie de requisitos que el infractor debe reunir para obtener la reducción de este tipo de multas, excepto cuando se trate de multas por la omisión de contribuciones que se deban retener, recaudar o trasladar, mismas que se comentarán más adelante.

Esta serie de requisitos que establece el CFF en el numeral que se comenta para efectos de solicitar la reducción de multas, consideramos al respecto que para la gran mayoría de los contribuyentes resultaría un tanto difícil reunirlos, al propósito de esta adición al CFF representantes de las autoridades fiscales pronunciaron en una plática de manera informal y de acuerdo a sus apreciaciones que sólo el 8% de los contribuyentes que figuran en el padrón fiscal nacional estarían en condiciones de reunir todos y cada uno de los requisitos que exige el numeral que transcribimos para los efectos que se señalan.

Procederemos a analizar de manera breve los aludidos requisitos:

El requisito que se señala en primer término se refiere a que por lo menos en los últimos tres años de la solicitud respectiva, el contribuyente hubiese cumplido en este caso con obligaciones de carácter formal, consideramos que también se admite el cumplimiento espontáneo o incluso que la obligación haya sido requerida por la autoridad, ya que el requisito es el haber cumplido con la presentación de avisos, declaraciones y demás información que establezcan las disposiciones fiscales, respecto de los avisos con fundamento en el artículo 14 del RCFF son los siguientes:

- I.- Cambio de denominación o razón social.
- II.- Cambio de domicilio fiscal.
- III.- Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- IV.- Liquidación o apertura de sucesión.
- V.- Cancelación en el registro federal de contribuyentes.

Así como la presentación del aviso de apertura o de cierre de establecimientos o locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes.

Por lo que toca a la presentación de declaraciones, se incluyen se incluyen desde luego las declaraciones de carácter informativo.

La presentación también de información que le soliciten las autoridades fiscales, como ejemplo la solicitud de informes de datos o documentos, para planear o programar actos de fiscalización que prevé el artículo 42-A del CFF.

La fracción II requiere que en el caso de que el contribuyente hubiera sido objeto de revisión respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales por las autoridades fiscales en el uso de sus facultades de comprobación, que la autoridad como resultado de su revisión no hubiese determinado diferencias en el pago de impuestos y sus accesorios a cargo del contribuyente revisado excedan del 10% de las que haya declarado o bien que el contribuyente auditado no haya declarado pérdidas fiscales para efectos del ISR en una cantidad superior al 10% de las pérdidas fiscales que realmente sufrió y tiene derecho a amortizar contra utilidades fiscales futuras.

Precisa la fracción III que en los casos que el contribuyente, se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros o bien si no lo esta opte por hacerlos de acuerdo a los artículo 32-A y 52 del CFF, en este caso el requisito que se debe satisfacer consiste en que el Contador Público Independiente que dictamine no observe como resultado de trabajo omisiones en el cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales del dictaminado o si hubo observaciones del dictaminador estas hayan sido corregidas por el contribuyente, no aclara la ley si la corrección debe ser en el plazo legal o se admite el cumplimiento espontáneo o inclusive a requerimiento de la autoridad, por nuestra parte consideramos que basta la corrección de esas observaciones para efectos de cumplir con este requisito.

De nueva cuenta la fracción IV establece que durante los tres últimos ejercicios fiscales el contribuyente infractor haya cumplido con los requerimientos que en su caso le hubieran hecho las autoridades fiscales. Resulta conveniente, que para poder cumplir con este requisito, establecer qué es lo que debemos entender por requerimiento para lo cual diremos que es un "Acto que realiza la autoridad que se encarga de llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, o una visita en el domicilio de un particular, porque considera que ha incumplido con sus obligaciones fiscales, y éste consiste en solicitarle al obligado a cubrir el adeudo pendiente, o bien pedirle que cumpla con cierta acción que la ley le exige".¹¹

La fracción V hace referencia a que el contribuyente infractor, no haya incurrido en el momento en que la autoridad fiscal imponga la multa respectiva en alguno o algunos de los agravantes a que se refiere el artículo 75 del CFF, numeral que más adelante tendremos la oportunidad de revisar.

Al respecto de lo que ordena la sexta fracción, haremos el siguiente comentario, el CFF es un ordenamiento jurídico heterogéneo, por contener disposiciones legales de diferente naturaleza, ya que en el mismo podemos encontrar normas sustantivas, procesales, penales, etc., de allí que en su Título IV, el Capítulo II, tenga como rubro "De los Delitos Fiscales", que se refiere exclusivamente a los delitos de esa naturaleza.

Es decir, como ya lo hemos comentado anteriormente, puede haber ciertas conductas de los contribuyentes que son considerados por nuestra legislación fiscal como delitos, como ejemplos citaremos al contrabando y a la defraudación fiscal, por lo que otro requisito que exige el numeral que nos ocupa consiste precisamente que el contribuyente sancionado no se encuentre sujeto al ejercicio de una o varias acciones de carácter penal por la comisión de delitos que prevé la legislación fiscal, además se exige sin ningún límite de tiempo en el pasado el no haber sido condenado penalmente por la comisión de delitos desde luego de naturaleza fiscal.

El último requisito, el que señala la séptima fracción se refiere a que el contribuyente no haya solicitado (otra vez se hace referencia a los tres último años) el pago a plazos de contribuciones retenidas recaudadas o trasladadas que establece el artículo 66 del CFF, aspecto que a partir de 1999 ya no es posible como lo comentaremos más adelante, en lo que respecta vale comentar que en la actualidad muchos contribuyentes por la situación económica que prevalece, sólo pueden pagar sus contribuciones incluyendo sobre todo los retenidos o recaudados a plazos, lo que indica que este constituye otro requisito difícil de satisfacer.

Si algún contribuyente que haya sido sancionado por la autoridad fiscal en el uso de sus facultades de comprobación y que estuviere en la posibilidad de reunir los requisitos para solicitar el beneficio de reducción de multas, en un primer término únicamente declarará bajo protesta de decir verdad que cumple con los requisitos señalados, una vez efectuado lo anterior la autoridad fiscal se reserva la facultad discrecional de verificarlo y para ello podrá requerir, los datos, informes o demás documentación que considere necesarios, dentro de un plazo que no exceda de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud, amonestando al infractor de que no será

¹¹ Díaz González, Luis Raúl. Medios de Defensa Fiscal, Sistemas de Información Contable y Administrativa y Computarizados, S.A. de C.V., México 1999.

procedente la reducción de multas si en un plazo máximo de quince días no cumple con lo requerido por la autoridad, puntualizando este numeral que la requisición efectuada al contribuyente por la autoridad no se consideran iniciadas las facultades de comprobación, pudiendo entonces ejercerlas en cualquier tiempo.

Una vez que el infractor haya satisfecho los requerimientos de la autoridad fiscal, ésta deberá proceder a reducir el monto de las multas en un 100%, por nuestra parte consideramos que en este caso la facultad de la autoridad para reducir las multas ya no es discrecional, sino que constituye una facultad reglada, concepto que se refiere a: "La libertad de acción de la autoridad administrativa, debe ser ejercitada dentro de un marco legal, fijado por una norma jurídica predeterminada, que señala la conducta específica que debe seguir el órgano y siempre saber las bases del respeto de las garantías individuales de los ciudadanos".¹²

Ahora bien, resulta obvio que lo único que se reduce es la multa, así como la tasa de recargos pero desde luego que la contribución omitida debe ser pagada, la ley establece como condición para efectos de la reducción que el adeudo sea cubierto antelas oficinas autorizadas, dentro de los quince días que sigan a aquél en que se haya notificado al infractor la resolución respectiva.

Por otra parte, de la misma forma que en la condonación de multas que han quedado firmes y además que las mismas hayan sido consentidas por el infractor, es decir cuando el contribuyente se adhiere a la pretensión de la autoridad o bien se trata de un hecho que ambos aprueben con pleno conocimiento. Y siempre que un acto administrativo conexo sea materia de impugnación. Así mismo se considera dentro del texto de este artículo en comento que el infractor ha consentido la imposición de la multa de que se trate o la resolución que determine las contribuciones omitidas, cuando haya solicitado la reducción de multas en los términos del numeral que ahora estudiamos.

Al igual que en la condonación de multas la solicitud de reducción no constituye instancia y en contra de la resolución que al respecto emita la autoridad fiscal, el contribuyente sancionado no podrá interponer, medios de defensa.

Finalmente, consideramos que en la recién inclusión del artículo 70-A al CFF, es con el objetivo de que el contribuyente cumpla en tiempo y forma o que simplemente cumpla con las diversas disposiciones fiscales, es decir se trata de incentivar al particular de que inicie y/o mantenga una excelente conducta fiscal para evitar contratiempos y así mismo estar en condiciones de obtener más adelante una reducción que puede resultar muy considerable de las multas de fondo a las que puede ser acreedor, ya que nosotros seguimos insistiendo actualmente para la gran mayoría de los contribuyentes que son revisados por las autoridades fiscales en el uso de sus facultades de comprobación, se encuentran en la imposibilidad de reunir los requisitos que establece este numeral para gozar de sus beneficios.

¹² Sánchez León, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". Cárdenas Editores y Distribuidor, México, 1996.

5.6 AGRAVANTES EN LAS INFRACCIONES DE FONDO

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 atención de inhibir este tipo de conductas por parte de los contribuyentes. Las conductas y circunstancias de que estamos hablando son las agravantes, en la comisión de infracciones, que detalladamente se indican cuáles son éstas en el artículo 75 del CFF.

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 70% al calcular la multa por este tipo de infracciones de acuerdo con el artículo 76, fracción II del Código 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 CFF.

INFRACCIONES DE FONDO CON AGRAVANTES

1)

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

2)

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

La reincidencia

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

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

Se aumenta en: 20%

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

Se aumenta en: 60%

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 aumenta en: 60%

Que lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto.

Se aumenta en: 60%

Que lleven dos o más libros sociales similares con distinto.

Se aumenta en: 60%

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

Se aumenta en: 60%

Que se graben o microfimen 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 aumenta en: 60%

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

Se aumenta en: 60%

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

Se aumenta en: 50%

Que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

Se aumenta en: 20 %

A
G
R
A
V
A
N
T
E
S

ART.
75
CFF
Excepto
La fracc.
I inciso
b)

(*) Los aumentos por agravantes en las multas se efectúa aplicando el porcentaje correspondiente según sea el tipo de agravante al monto de la contribución omitida o del beneficio indebido, sin actualizar, es decir sobre la contribución omitida o beneficio indebido históricos.

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 ha comentado por mandato constitucional así como por disposición expresa del artículo 75 en su primer párrafo del CFF, 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 por qué del aumento en las multas en caso de agravantes, señalando y demostrando en qué consiste el agravante de que se trate.

De lo anterior resulta conveniente destacar por motivo de que esta circunstancia y de acuerdo a mi experiencia profesional, que se presenta más en la práctica y que generalmente no se tiene conocimiento por parte del contribuyente infractor o de la persona asignada de llevar sus asuntos fiscales, de que las multas de fondo que establece el ya glosado artículo 76 del CFF se pueden incrementar como se acaba de citar, según el inciso c) de la fracción I del artículo 77 del mismo ordenamiento, en una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra concretamente en la agravante a que se refiere la infracción III del artículo 75 del CFF:

"75.

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

.....

De conformidad con el último párrafo de la fracción I del artículo 77 del CFF, el aumento de las multas será determinado por la autoridad fiscal correspondiente aún después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo 76 del CFF.

Este precedente nos conduce a concluir lo importante que resulta cumplir con el entero, es decir con el pago de las contribuciones retenidas o recaudadas, ya que con el señalado aumento del 50%, éstas pueden llegar hasta o más del 100% de la contribución histórica omitida, claro siempre y cuando esta omisión sea descubierta por las autoridades fiscales en el uso de sus facultades y se pague antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución omitida. Por lo que si el contribuyente paga con posterioridad a dicha notificación se puede incrementar hasta o más del 150%, pues como sabemos en este caso la multa que la autoridad impondrá será de 70% a 100% de las contribuciones omitidas.

Entre las contribuciones retenidas que en la práctica resultan mas importantes tenemos las siguientes

Obligación de retención y entero de contribuciones	Fundamento
ISR por sueldos y salarios y sus asimilables	Artículo 80 LISR
ISR por honorarios	Artículo 86 LISR
ISR por arrendamiento	Artículo 92 LISR
IVA	Artículo 1-A LIVA

Al propósito y para efectos de lograr una mejor comprensión en la mecánica legal para el cálculo del aumento de multas por infracciones de fondo cuando en la comisión de las mismas se presenta el agravante que deseamos destacar a continuación elaboramos un caso con datos hipotéticos.

CASO

a) Al contribuyente " Pago Lento, S.A.", (en alusión a la adición a la LIVA del artículo 1-A a partir del 1o. de enero de 1999) la autoridad fiscal en el uso de sus facultades de comprobación en el mes de agosto de 1999, le descubre la omisión en el entero de contribuciones retenidas en materia del Impuesto al Valor Agregado, por el período correspondiente, del 1o. de enero al 31 de marzo de 1999*, en ese mismo mes y año, el contribuyente infractor se autocorrigió por lo que la autoridad revisora, impone la multa, como a continuación mostramos:

* (Entero que de acuerdo a las disposiciones fiscales relativas, tuvo que haber efectuado a más tardar el 17 de abril de 1999.

Monto del Impuesto Omitido \$ 50,000.00

b) Supongamos que actualizado el impuesto omitido asciende a:

\$ 52,000.00 Impuesto omitido actualizado

CALCULO DE LA MULTA

c)

IMPUESTO OMITIDO ACTUALIZADO	(X)	PORCENTAJE DE MULTA DEL ARTICULO 70 DE LA LEY	(=)	MULTA
\$ 52,000.00		50%		\$ 26,000.00

d)

AUMENTO DE LA MULTA POR AGRAVANTE

IMPUESTO OMITIDO HISTORICO	(X)	PORCENTAJE DE AUMENTO POR AGRAVANTE DEL ARTICULO 71 FRACCION I INCISO C EN RELACION CON LA FRACCION II DEL ARTICULO 75 DEL CEE	(=)	AUMENTO DE MULTA
\$ 50,000.00		50%		\$ 25,000.00

c)

MONTO TOTAL DE LA MULTA..

MULTA		AUMENTO DE LA MULTA POR AGRAVANTE		MULTA TOTAL
\$ 26,000.00	(+)	\$ 25,000.00	(=)	\$ 51,000.00

Como se puede observar de lo anterior la multa total asciende a la cantidad de \$ 51,000 monto que supera al impuesto retenido, pero no enterado de \$ 50,000.00 considerando que en este ejemplo el contribuyente infractor se corrigió antes de que se le hubiera notificado la resolución respectiva, por lo que en caso contrario: la multa total

sería en mayor cuantía . Como ya se mencionó esta situación es común en la práctica, por razones que para efectos del presente trabajo no vamos a detallar, pero una causa es la ignorancia del aspecto legal de tales circunstancias, ya que de conformidad con el artículo 5º. del Código Tributario, las disposiciones fiscales que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, por lo que resulta que aunque la multa de nuestro ejemplo es más gravosa que el propio impuesto, conforme a derecho procede su aplicación, sin olvidar desde luego su respectiva actualización y los recargos de ley.

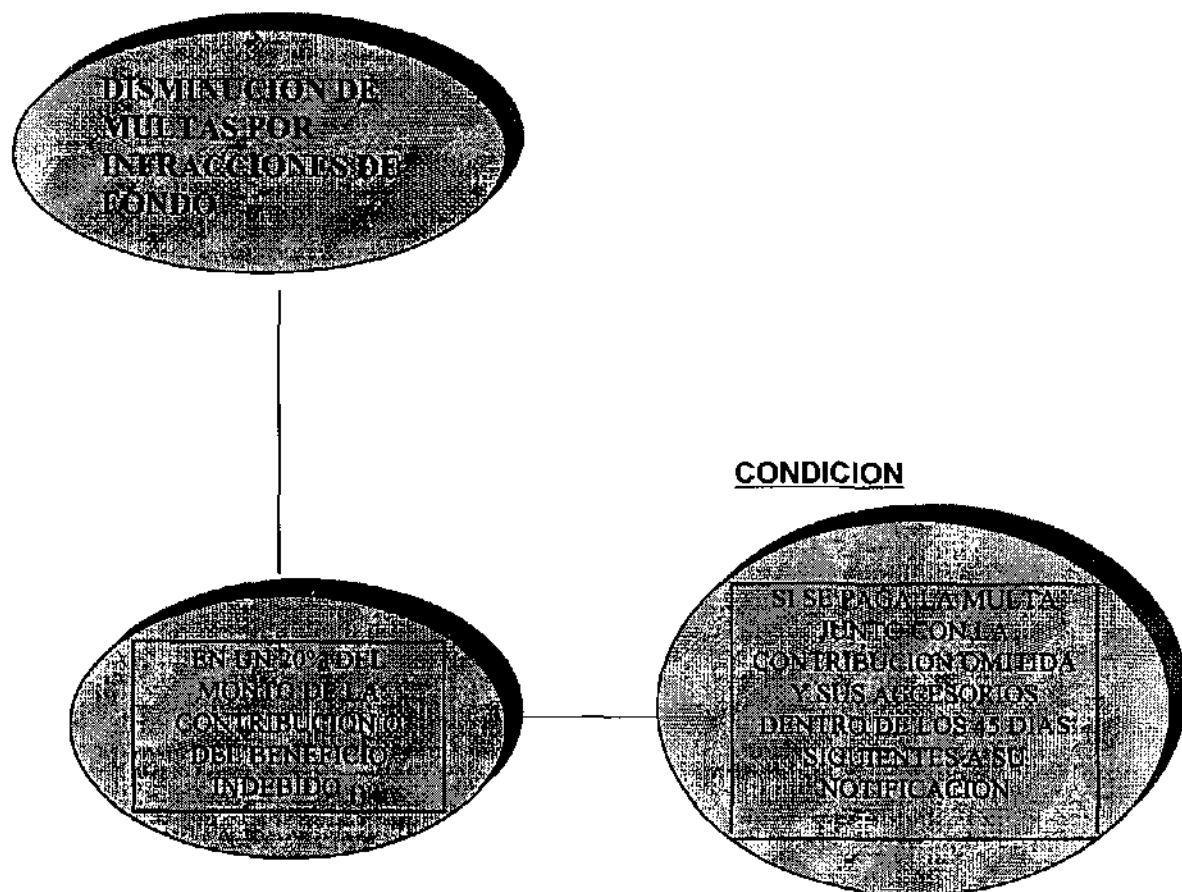
Al respecto de la fracción III del artículo 75 del CFF, citaremos la siguiente tesis:

"De conformidad con la fracción III del artículo 75 del Código Fiscal Federal, se considera agravante la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes; por tanto, si en la resolución en que se impone una sanción se cita el referido precepto, no es necesario que se detalle concretamente en que consistió el agravante para que la sanción se encuentre debidamente fundada y motivada por lo que hace a su cuantificación" ("MULTAS FISCALES.- NO ES NECESARIO DETALLAR EN QUE CONSISTE EL AGRAVANTE TOMANDO EN CUENTA PARA SU CUANTIFICACIÓN SI EN LA MISMA LEY SE INDICA LA CONDUCTA INFRACTORA QUE REVISTE TAL CARÁCTER" Juicio No. 192/88.- Sentencia de 17 de noviembre de 1988, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora.: Celia López Reynoso.- Secretario: Lic. Jorge Luis Rosas Sierra.)

Por otra parte y aunado a esto de acuerdo con la fracción II del artículo 109 del vigente CFF, cuando el contribuyente omita el entero de las contribuciones que hubiere retenido o recaudado dentro del plazo que la ley establece será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, además de otras consecuencias como la que pudimos ver es decir el artículo 70-A del CFF excluye la posibilidad de solicitar la resolución de multas que deriven de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas que hayan sido omitidas y descubiertas por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, además por otro lado el artículo 66 del mismo ordenamiento establece que las autoridades fiscales a solicitud del contribuyente, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios (donde se incluyen desde luego las multas) sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses y este mismo numeral agrega no procederá la autorización a que se refiere este artículo, la autorización a que se refiere este artículo, tratándose de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas. Como se puede observar actualmente la ley castiga severamente esta actitud de retener, trasladar o recaudar contribuciones y no enterarlas o no hacerlo dentro de los plazos que establece la ley.

5.7 DISMINUCION DE LAS MULTAS POR INFRACCIONES DE FONDO

Con el propósito de incentivar al pronto pago de las multas el legislador con fundamento en la fracción II, inciso b) del artículo 77 del CFF vigente, estableció una disminución del orden del 20% sobre el monto de la contribución omitida histórica o del beneficio indebido a que se refiere la fracción II del artículo 76 y tercer párrafo posterior a esta fracción II del mismo ordenamiento, respectivamente, siempre y cuando el sujeto obligado pague o en su caso devuelva las contribuciones, ambos casos junto con los accesorios respectivos, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, para tales efectos no habrá necesidad que la autoridad fiscal dicte resolución administrativa al respecto, agrega la fracción en comento, 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 plazo, el contribuyente no tendrá derecho a este descuento.



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

5.7.1 BASE SOBRE LA CUAL SE CALCULA LA DISMINUCION DE LAS MULTAS DE FONDO



Ahora bien de conformidad con la regla 2.13.11 de la Resolución Miscelánea para 1999-2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 3 de marzo de 1999 que considera que "Para efectos del artículo 76 del Código, los contribuyentes que hubieren incurrido en cualquiera de las infracciones a que se refieran las dos primeras oraciones del penúltimo párrafo del citado precepto, podrán aplicar la disminución de la multa que les corresponda, en los términos del artículo 77 fracción II inciso b) del Código calculando los porcentajes de disminución a que se refiere dicha fracción, sobre el importe de la multa que les corresponda".

Es decir cuando la autoridad fiscal imponga la multa correspondiente a los contribuyentes que declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, estos contribuyentes tendrán también derecho a la disminución del 20% del monto de la multa, de acuerdo a la regla que se citó.

5.8 CUANDO CORRESPONDAN VARIAS MULTAS DE FONDO POR UN ACTO, SOLO SE APLICARA LA MULTA MAYOR

Para tales efectos la fracción V del artículo 75 del CFF dispone que:

"75

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

En la práctica puede darse el caso que un mismo acto pueda imponerse dos multas de fondo, supongamos que un contribuyente acredita indebidamente impuesto al valor agregado para efectos de disminuir este impuesto, por lo que paga a la autoridad un impuesto menor al que realmente tenía que haber pagado, situación que como ya hemos visto legalmente le es aplicable una multa en este caso de fondo, pero a su vez esta

misma circunstancia probablemente puede ocasionar que se de al término del ejercicio fiscal de que se trate, una omisión total o parcial en el pago de esta contribución, por lo que también procedería la multa a que se refieren las fracciones I ó II del artículo 76 del Código Tributario, en este caso y de acuerdo con el artículo 75 fracción V del mismo ordenamiento, la autoridad sancionadora sólo tendría que imponer una de ambas multas, es decir únicamente aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa resulte mayor.

Por otra parte consideramos conveniente comentar, el último párrafo del artículo 70 de nuestro Código Fiscal Federal, párrafo que fue recientemente adicionado y que dispone que :

"70.

Quando 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".

En un principio no estamos completamente de acuerdo de imponer la sanción que resulte más favorable al contribuyente infractor, considerando que para tales efectos se debe de ajustar a lo previsto en el artículo 5 del CFF, en el entendido de aplicar **ESTRICTAMENTE** las disposiciones fiscales en materia de infracciones y sanciones, teniendo presente que en este sentido , no se da la aplicación retroactiva de las disposiciones fiscales, aun cuando sea en beneficio del contribuyente. Pero naturalmente mientras esta disposición establezca un beneficio para los contribuyentes, se acepta sin ninguna objeción , más si se trata de una facultad reglada de la autoridad federal fiscal.

Para entender con mayor profundidad esta disposición supongamos el siguiente caso:

Se le practica en 1999 una visita domiciliaria a la "Fortuna, S.A." por el ejercicio fiscal del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1997, para lo cual este contribuyente declara en marzo de 1998 una pérdida fiscal de \$ 850,000.00, de ese ejercicio para efectos del ISR.

Ahora bien como resultado de la revisión de la cual es objeto, la autoridad revisora determina una pérdida por la cantidad de \$ 200,000.00.

Pérdida fiscal declarada	\$ 850,000.00
Pérdida determinada por la autoridad	200,000.00
Diferencia	\$ 650,000.00
	=====

En el entendido que la pérdida declarada por \$ 850,000.00 no ha sido disminuida de utilidades fiscales posteriores.

Ya como lo hemos visto procede en este caso la aplicación de una multa que de acuerdo al CFF vigente en 1998, que fue el año en que el contribuyente presentó la declaración donde manifiesta la pérdida fiscal de \$ 850,000.00 sería del 30% al 40% sobre la cantidad de \$650,000.00 que representa la diferencia entre la pérdida declarada y la realmente sufrida y considerando que se aplica en este caso el porcentaje mínimo, sobre la cantidad de la multa sería:

DIFERENCIA			MULTA	
\$ 650,000.00	(x)	30%	=	\$ 195,000.00

De acuerdo a la adición del numeral en comento, en nuestro ejemplo la autoridad fiscal aplicará la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la que este vigente al momento en que la autoridad la imponga, la infracción se cometió en 1998 (al momento de presentación de la declaración respectiva)pero la autoridad se la impone en 1999 y la multa aplicable en este año y en nuestro caso es del 20% al 30% sobre el monto de la diferencia señalada, y considerando también que la autoridad le impone el porcentaje mínimo;

DIFERENCIA			MULTA	
\$ 650,000.00	(x)	20%	=	\$ 130,000.00

Resulta obvio que la multa que la autoridad tendría que aplicar es de \$ 130,000.00 que es la menor de ambas, lo que significa un "ahorro" de \$ 65,000 para el contribuyente, considerando el beneficio que establece este precepto.

5.9 REDUCCION DE MULTAS POR OMISION, OCASIONADO POR ERROR ARITMETICO

El artículo 78 del CFF vigente, establece que en el caso de que haya omisión de contribuciones ocasionadas por errores aritméticos en la declaración, se impondrá una multa del 20% al 25% de la contribución omitida. (Nosotros consideramos que en este caso, como en muchos otros al que se le debe de imponer y además debe de pagar la multa es la persona que elabora o supervisa la elaboración de la declaración respectiva). En este supuesto cuando las contribuciones omitidas se paguen conjuntamente con sus accesorios dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha que surta efectos la notificación de la diferencia que haya resultado, la multa que se indica en este numeral se deberá reducir al 50% sin que sea necesario para tales efectos que se requiera resolución administrativa.

5.10 REDUCCION AL 50% DE LAS MULTAS DE FONDO

Dentro de las modificaciones realizadas a la legislación fiscal del mes de diciembre de 1998, destacan entre otras las que corresponden a la imposición de sanciones de las que se derivan diversas situaciones que deben ser tomadas en consideración por la autoridad al momento de imponer las sanciones.

Como ya se ha mencionado en reiteradas tesis y aún en jurisprudencias, los tribunales han sostenido que entre otras cosas, al momento de imponer una sanción las autoridades deben tener en consideración la situación económica del infractor, siendo entonces que para estos efectos, los ingresos del infractor serán un medio de referencia que permitirá conocer dicha situación.

En este contexto, hasta el año de 1998, en el artículo 70 del CFF en el último párrafo se preveía una reducción respecto del monto de las sanciones establecidas en el mismo ordenamiento, pero sólo para un grupo reducido de personas con obligaciones fiscales, al respecto a la letra se señalaba:

Artículo 70.- " Las multas que este capítulo establece en porcientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que tributan de conformidad con el Título IV, Capítulo VI, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 1'000,000.00, se consideran reducidas en un 50%, salvo que en el precepto que se establezca, se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes".

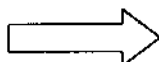
Como se observa, la reducción anterior aplicaba sólo para un determinado número de contribuyentes, pues de acuerdo a lo señalado, dicho beneficio era para quienes tributaran bajo el "Régimen de Pequeños Contribuyentes" que es referido a personas físicas, según el Título IV, Capítulo VI, Sección III de la LISR, siendo entonces que las personas morales, o las personas físicas que no tributaran bajo el régimen mencionado, no gozaría del beneficio de la reducción o de la imposición de sanciones más bajas, aun cuando sus ingresos pudieran ser menores que los señalados en el párrafo último del artículo 70 del CFF.

En las reformas fiscales realizadas por el Congreso de la Unión en el mes de diciembre de 1998 para entrar en vigor el día 1o. de enero de 1999, se modificó radicalmente la redacción del último párrafo antes transcrito, para establecer que el beneficio de la multa menor era extensivo para cualquier persona que en el ejercicio anterior no hubiese tenido ingresos superiores a \$ 1'000,000.00. Al efecto la redacción actual es la siguiente:

Artículo 70.- " Las multas que este capítulo establece en porciento o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima que se deban aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 1'000,000.00, se consideran reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan, se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes".

El efecto de las modificaciones realizadas, es que el beneficio de la sanción menor se hace ahora de la siguiente manera:

El Beneficio
de Reducción
es para:



1. Persona Físicas o Morales
2. Sin importar el régimen bajo el cual tributen
3. La única condición es que los ingresos del ejercicio inmediato anterior no sean superiores a \$ 1'000,000.00
4. Es decir, que se establezca una multa menor para estos contribuyentes

Ahora bien, lo que pudiera representar un determinado grado de complejidad, está referido a la interpretación que deba darse al señalamiento que indica la reducción con relación a los ingresos del "ejercicio inmediato anterior", pues de conformidad con los principios para la imposición de sanciones debe atenderse de acuerdo a los efectos de la infracción en el tiempo, el momento en que se comete o deja de incurrirse en la conducta infractora para determinar cuál es la sanción que se impondrá. Bajo este orden de ideas, la sanción que debe imponerse será siempre la vigente en el momento en que se incurrió en infracción o en su caso, el momento en que dejó de incurrirse en la conducta infractora, por tanto, ¿la referencia al monto de los ingresos del ejercicio inmediato anterior es referida al ejercicio anterior a aquél que corresponde a la sanción que se impone?, o bien a aquél que corresponde a la fecha en que se impone la sanción. Hagamos un ejemplo de esta situación:

La autoridad actualmente lleva a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación por un periodo de cuatro años, en el cual se determina la existencia de diversas irregularidades consistentes en la no presentación de las declaraciones de pago provisionales por los meses de enero a junio del año de 1995. El contribuyente auditado en este caso, en el ejercicio fiscal de 1994, obtuvo ingresos superiores a \$ 1'000,000.00 sin embargo, en el ejercicio fiscal de 1998, sus ingresos sólo fueron una cantidad inferior a la suma de referencia.

En el anterior supuesto se presenta la disyuntiva de establecer cuál sería la sanción que debe imponerse, pues si al momento de cometerse las infracciones (puesto que se sancionará por cada una de las obligaciones incumplidas), no alcanzaba el beneficio de la reducción por haber obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos superiores a los establecidos para ello, pudiera entonces considerarse que la reducción de la sanción no es aplicable en consecuencia. Y no sólo eso, sino que también existe la posibilidad inversa, es decir, que en el ejercicio anterior al en que se cometió la infracción, sus ingresos no hubiesen sido superiores a \$ 1'000,000.00, y que en el ejercicio inmediato anterior a aquél en que se hace la revisión, sus ingresos hayan sido en cantidad mayor al parámetro de referencia.

Resolver estos dos supuestos para establecer cuál será la sanción que se debe imponer requiere de una adecuada interpretación del párrafo penúltimo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, para en su caso no transgredir lo dispuesto por la norma.

De la redacción de lo establecido en el párrafo antes mencionado, se desprende que en una correcta utilización del principio que prescribe atender a las condiciones económicas del infractor para no impactarlo en forma tal que dichas condiciones pudieran agravarse, se utilizó para la instauración de dicho beneficio (aún antes de la modificación que se analiza), terminología que prevé la obligación de atender las condiciones económicas del infractor en el momento en que impone la sanción correspondiente, para ello, se empleó la palabra "aplicar" (al señalar "las multas que se deban aplicar") que conforme a su sentido semántico corresponde a "hacer uso de una cosa para un fin"¹³, de tal forma que al imponerse la sanción debe atenderse a los ingresos que el infractor hubiese tenido en el ejercicio inmediato anterior a aquél en que se impone, sin que los ingresos que hubiera tenido en el ejercicio inmediato anterior a la comisión de la infracción tengan relevancia para su aplicación.

Como consecuencia de lo expresado anteriormente, se concluye que:

- 1.- El beneficio de la reducción es aplicable a cualquier contribuyente infractor, sin tener en consideración si es persona física o moral.
- 2.- El beneficio referido se aplicará sin importar el régimen sobre el que el infractor tributa; y
- 3.- El parámetro de los ingresos a que está referida la disposición son aquéllos que se refieren al ejercicio inmediato anterior al en que se le impone la sanción.

Ahora bien, tal como se establece en la disposición que otorga el beneficio de la sanción menor, el parámetro que debe tomarse en consideración, serán los ingresos que hubiere obtenido el infractor, de tal suerte que éstos están referidos a la totalidad de sus ingresos brutos, sin tener en cuenta ninguna otra variable que los pudiese modificar, tal como gasto o pérdidas fiscales para efectos del Impuesto sobre la Renta, siendo

¹³ Diccionario del Español Moderno.- Martín Alonso.- Ed. Aguilar 1990.

entonces que todos sus ingresos acumulables o no formarán parte de la cantidad que servirá de base para establecerlo.

Como un ejemplo de lo anterior podemos apoyarnos en el caso supuesto de el contribuyente "Pago Lento, S.A." donde la multa total por la infracción cometida resulta de \$ 51,000.00, y si consideramos que este contribuyente obtuvo en el ejercicio fiscal de 1998, que es el inmediato anterior de nuestro supuesto, ingresos brutos por \$ 950,000.00 entonces la autoridad le tendrá que imponer de multa total por este concepto de \$ 25,500.00

\$ 51,000.00 (X) 50% de reducción (=) \$ 25,500.00 MULTA A IMPONER

Aspecto fundamental también para la imposición de sanciones en cantidad menor a la que se encuentre establecida en la norma, lo representa el hecho de que debe emitirse resolución por autoridad competente, en la cual por supuestos se fundará y motivará el monto de la sanción. Es en cuanto la emisión de la resolución sancionatoria, que debe señalarse que la reducción opera de oficio, esto es, no será necesario que previamente la autoridad haya emitido oficio estableciendo la mencionada reducción, sino que bastará con el hecho de que la resolución correspondiente se funde en el referido penúltimo párrafo del artículo 70 del CFF para que la multa sea reducida en un 50% de la cantidad prevista por la norma que sanciona la conducta infractora. Y tampoco será necesario que el particular acuda ante la autoridad a solicitar se aplique el beneficio correspondiente, puesto que dicho beneficio es una consecuencia directa e inmediata de lo previsto por la ley, es decir se trata de una facultad reglada por parte de la autoridad. -

En este punto es importante mencionar, que de la reducción del penúltimo párrafo del artículo 70 del CFF que se analiza, debe interpretarse que la reducción es para la multa que corresponda, y no para los parámetros de la misma, esto es, la reducción no es para las cantidades que en el Código aparecen entre una mínima y otra máxima, sino que es para la multa que basada en dichos parámetros determine la autoridad competente. Debido a esto, la autoridad al fundar y motivar la sanción primeramente señala cual es la que corresponde, tomando en cuenta las disposiciones objetivas contenidas en la Ley, para posteriormente establecer el monto de la sanción que con base a la reducción correspondiente es la que se impone.

Por otra parte, será necesario que en la fundamentación y motivación de la sanción en la resolución que se emita, se haga mención expresa del medio a través del cual se comprueban los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por el contribuyente a quien se le impone la sanción.

5.11 CASOS EN QUE SE DISMINUIRAN MULTAS DE ACUERDO AL PENULTIMO PARRAFO DEL ART. 76 DEL CFF

Continuando con la disminución de multas el último párrafo del multicitado artículo 76 del Código , señala que tratándose de la imposición de multas a que se refieren las fracciones I y II de este numeral, serán un 50% menores tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 64-A y 74, penúltimo párrafo de la LISR, esto es para personas morales y físicas respectivamente, obligación que consiste que estos contribuyentes al celebrar operaciones con partes relacionadas deberán para efectos de la LISR, determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comprobables. Ahora por lo que respecta a las multas impuestas por la autoridad revisora por pérdidas fiscales declaradas en "exceso", cuando estos contribuyentes no cumplan con la obligación a la que terminamos de referirnos., la multa será en este caso del 15% al 20% de la diferencia que resulte, cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas.

Lo previsto por este párrafo que comentamos será aplicable, siempre y cuando los contribuyentes señalados hayan cumplido con las obligaciones que prevén los artículos 58, fracción XIV y 112, fracción XII de la LISR, para personas morales y físicas con actividad empresarial del régimen general respectivamente, obligación que consiste en: obtener y conservar la documentación comprobatoria tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comprobables, misma que deberá contener una serie de datos que contemplan los artículos y fracciones referenciadas.

CAPITULO 6

MULTAS DE FORMA

Las infracciones de forma, en contraposición con las recién estudiadas, es decir 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.

En este mismo orden de ideas, al haber analizado ya 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, le descubre al contribuyente "El Cumplimiento, S.A.", no haber presentado su declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de 1998. La anterior omisión constituye una infracción de forma que contempla la fracción I del artículo 81 del CFF, a la cual corresponde sancionarla con la multa que previene la fracción I del artículo 82 del mismo ordenamiento, 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 como sabemos con las multas previstas en el 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.

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 INFRACCIÓN SEA EN FORMA CONTINUADA, SE APLICARÁ LA MULTA MÁXIMA.

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, aunque esto resulta considerable como se comentará más adelante. 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 y fracción del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior con fundamento en el inciso b de la fracción I del artículo 75.

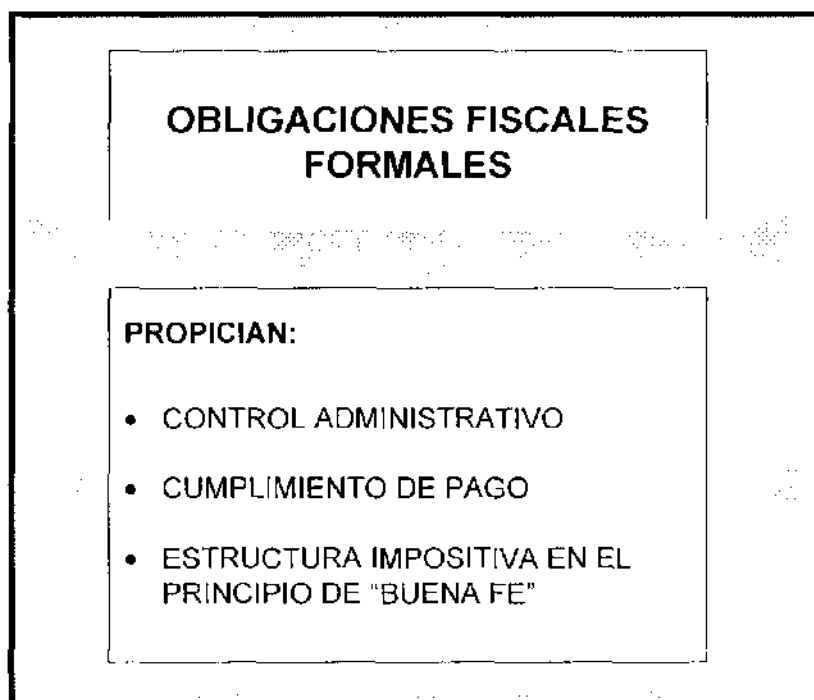
6.1 INFRACCIONES DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

Como es de todos conocido, 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, pasando por la obligación de comprobar que sus clientes o proveedores se encuentran también previamente registrados en el mismo padrón, en su caso.

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".

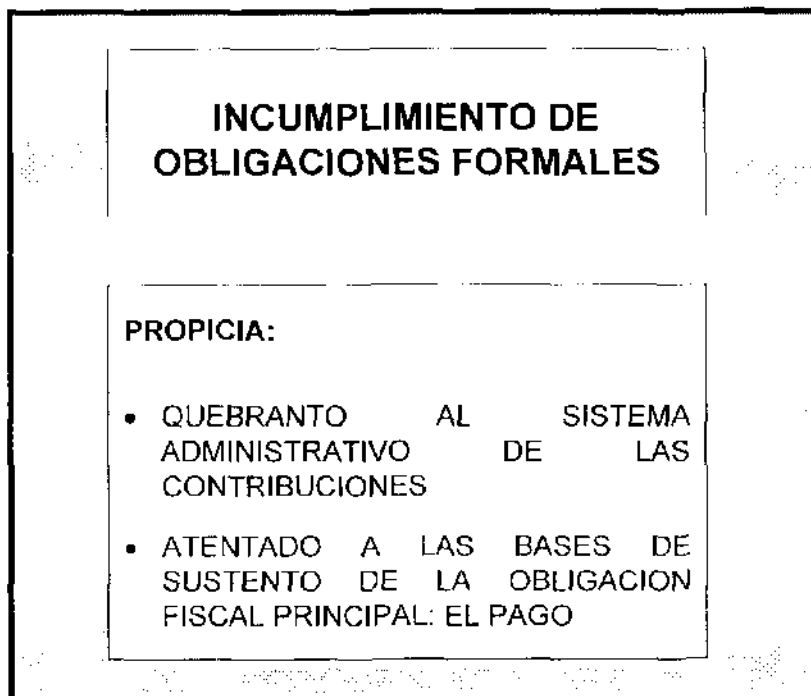


Efectivamente, las disposiciones jurídicas que rodean a la materialización jurídica y administrativa de los gravámenes fiscales, conforman la "red" normativa que en complementación y regulación de la obligación fiscal principal permitirán, al contribuyente, el cumplimiento fluido de su compromiso tributario 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, 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 como hemos dicho no propicia en forma directa la omisión en el pago de la obligación fiscal principal, si 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.



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.

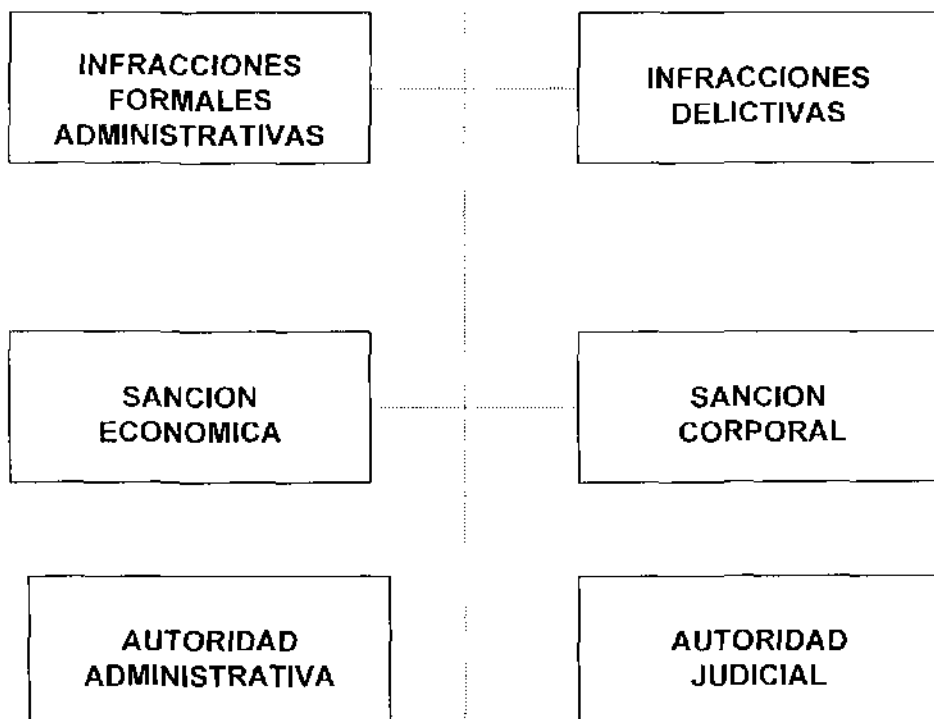
La lesión causada por la conducta del sujeto no es de una gravedad extrema, pero es evidente que el perjuicio existe, por lo que en atención a su tipificación jurídica habrá de considerársele una infracción fiscal sancionable al modo preestablecido por la norma.

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. Para efectos del presente trabajo y como ha quedado ya de manifiesto sólo nos ocuparemos 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 que el sujeto actualice o materialice con sus actos, las hipótesis infractoras de la ley, para 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.

Ahora bien, como ya lo hemos comentado en cuanto a la individualización al momento de aplicar las multas, este margen debe representar un espacio de movilidad que permita a la autoridad administrativa precisamente individualizar la sanción atendiendo al grado de temeridad, atenuantes o agravantes, con los que se cometió la infracción.

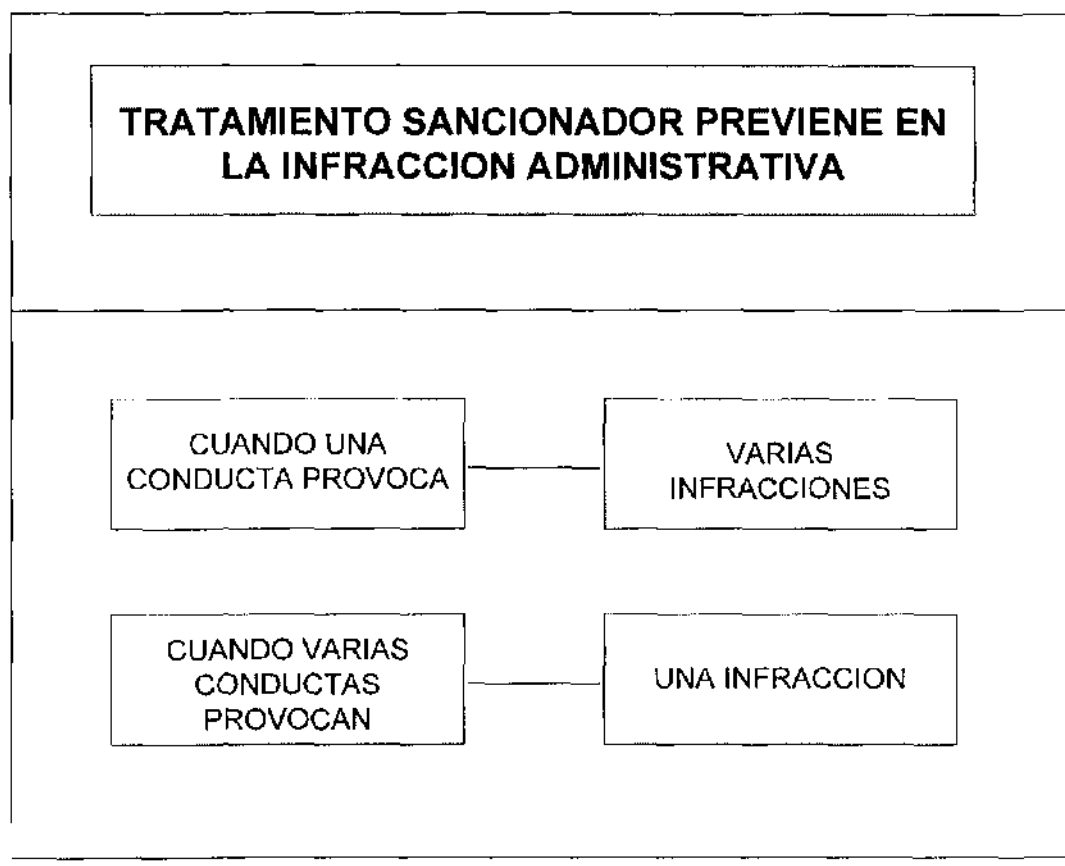
Lo anterior debe constituir, de hecho, una posibilidad material para calificar los elementos de dolo o culpa presentes en la conducta del sujeto para sancionarle.

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 que son 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 si 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.



Ahora bien, 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).¹ 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.

¹ VILLEGAS HECTOR B.- "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.- Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1993.

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".²

Finalmente y previo a la enumeración o listado de las infracciones formales que se han tipificado en el CFF 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".³

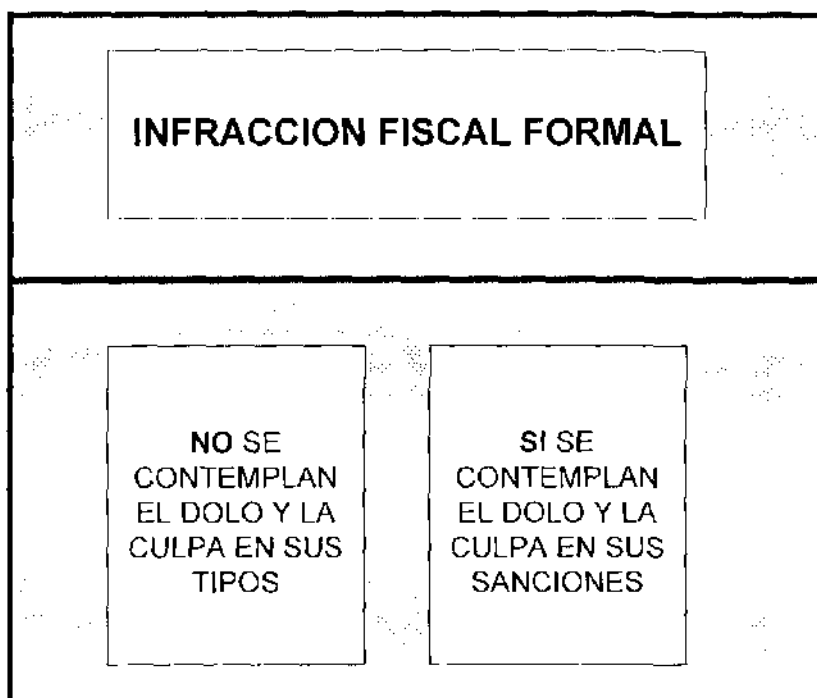
Dentro de las infracciones formales, o incumplimientos a la obligación fiscal formal, existen a su vez diversos tipos o clases de infracción, las cuales se diferencian atendiendo al autor de la conducta, ya sea el contribuyente o los terceros relacionados con él, atendiendo a la conducta originaria de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

² CUELLO CALÓN EUGENIO "Derecho Penal" Tomo I, P. 565. Citado por Miguel Ángel García Domínguez, Teoría de la Infracción Fiscal. Unidad y Pluralidad de Infracciones Fiscales, Trimestre Fiscal No. 35, 1990. Indetec, Guadalajara, Jal., México.

³ (citado por González Macías).

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 CFF, 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 ya se indicó, el propio CFF fija una multa entre un mínimo y un máximo.

O sea que este margen situado entre los límites de la multa imponible, obliga 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 CFF se hace de éstas, en cada uno de los artículos que las contemplan.

6.2 TIPOS DE INFRACCION 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, el CFF en un artículo determinado señala cuando el incumplimiento a una norma fiscal está tipificado como infracción y el siguiente numeral 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 valdría hacer el comentario que en los últimos años se han incrementado las cantidades establecidas como multas, así como se ha incrementado también las infracciones, y lógicamente las sanciones (multas) aplicables.

Como sabemos existen diversas Normas jurídicas que imponen obligaciones de carácter formal, contenidas en las leyes fiscales sustantivas, así como en el propio CFF, por lo que para efectos de nuestro Código Tributario Federal y al propósito de las multas de forma se sigue por regla general la siguiente mecánica, en un artículo determinado considere que una obligación de tipo formal no cumplida de acuerdo a las disposiciones fiscales constituye una infracción y el siguiente numeral establece la imposición de las multas de forma respectivas. De tal manera que si se adicionará o reformarán obligaciones de carácter formal por ende se tendría, para que proceda la aplicación de la multa, como ya lo hemos visto de efectuar reformas al CFF que prevén que el incumplimiento de la obligación de que se trate será considerado como la comisión de una infracción y como consecuencia lógica debe preverse también la imposición de la multa por esa conducta antijurídica.

Al respecto a continuación presentaremos el siguiente esquema:

INFRACCIONES RELACIONADAS CON:	ART. DEL CFF LA QUE CONSIDERA LA COMISION DE LA INFRACCION.	ART. DEL CFF QUE ESTABLECE LA IMPOSICION 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 sus facultades de comprobación.	83	84
Las Instituciones de Crédito.	84-A	84-B
Los usuarios de los servicios así como de los cuentahabientes 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 cerciorarse 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 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 observa en el esquema anterior, no se consideró el artículo 91 numeral que ya se ha comentado en este trabajo y decíamos es el que contempla la posibilidad de sancionar la infracción que se dé " en cualquier forma a las disposiciones fiscales", pero no describe cada infracción, no tipifica cada acto violatorio por lo que no es valedero constitucionalmente, mientras no se de la tipicidad atribuir carácter de infracción a un acto u omisión y mucho menos aplicar la multa. Por lo que ya en este trabajo se ha recomendado la derogación de este artículo 91 del cuerpo normativo respectivo.

6.3 INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL RFC

Iniciaremos con las infracciones fiscales formales o administrativas, que se refieren al RFC.

Como se sabe, la administración de las contribuciones, conlleva la implantación de sistemas precisamente administrativas, en cuya etapa de control, a su vez es factor determinante de 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 la gestión del inicio administrativo tributario.

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 en listados 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 artículo 27 del CFF de que los contribuyentes integren, a través de la realización de distintos actos u omisiones, el censo o registro de ellos, esas mismas disposiciones sirven de base para la tipificación de los ilícitos formales.

En nuestro país, el CFF contempla las infracciones formales o administrativas como a continuación trataremos de analizar, iniciando con el Artículo 79, cuyo texto es el siguiente:

ARTICULO 79 RFC: INFRACCIONES

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

- J.** 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 utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.
- V.** Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.
- VI.** Señalar como domicilio fiscal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.
- VII.** No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.
- VIII.** No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al noveno párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas 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 no concurren a la constitución de la sociedad o la protocolización del acta respectiva".

Nota: Las tres últimas fracciones se adicionaron y entraron en vigor a partir del 1o. de julio de 1999 según el artículo segundo fracción IV de las disposiciones transitorias para 1999.

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 RFC, 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 ceso de contribuyentes a quienes les resulte obligación fiscal de presentar declaraciones periódicas, o expedir comprobantes o retener contribuciones en los términos del propio CFF, casos todos ellos en los que la ley les obliga a solicitar su inscripción en el RFC de la SHCP.

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.

Este numeral establece también como 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.

Se incluyen en dicho artículo 79, dos supuestos de infracción, uno de los cuales se refiere al señalamiento de un domicilio que no corresponda al "domicilio fiscal" conforme al propio Código Fiscal Federal; el otro caso se refiere a la autorización de actas constitutivas que llevan a cabo los fedatarios públicos, o de actos de fusión o liquidación sin exigir a los otorgantes el cumplimiento de requisito, como el que comprueben la presentación de los avisos respectivos al RFC.

Estos dos últimos hechos a que son referidos los supuestos de infracción, se proponen otorgar confiabilidad y oportunidad o vigencia al propio padrón, lo que trata de preservar la norma jurídica al tipificarles como infracción.

En 1999 el artículo 27 del CFF es reformado para efectos de fortalecer la administración a que hemos hecho referencia y se hace extensiva la obligación de solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes y presentar además los avisos que señala el RCFF a los socios o accionistas de las personas morales, salvo los

miembros de las personas morales no contribuyentes a que se refiere el Título III de la LISR, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en este último caso, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas, de acuerdo con la fracción IV del artículo segundo de las disposiciones transitorias del mismo Código para 1999, los socios o accionistas de las personas morales obligadas a solicitar su inscripción en el RFC, debieron presentar a partir del 1o. de julio de ese año la forma R-1 "Formulario de Registro" y anotar la clave de obligación fiscal S189 (socios o accionistas). Conforme a los artículos 12 del CFF y 15 de su Reglamento, el plazo que tenían los socios o accionistas para cumplir con esta obligación fue hasta el 2 de agosto de 1999.

Ahora bien según el tercer párrafo del artículo 27 del CFF vigente, y la ya citada fracción IV del artículo segundo de las disposiciones transitorias del mismo Código para 1999, las personas morales cuyos socios o accionistas deban inscribirse en el RFC, a partir del 1o. de julio anotarán en el libro de socios o accionistas la clave del registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista y en cada acta de asamblea la clave de los socios o accionistas que concurran a ella. Al efecto, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparezca en la cédula respectiva.

Así mismo, de acuerdo con el actual octavo párrafo del artículo 27 del CFF y del nuevo citado fracción IV del artículo segundo de las disposiciones transitorias del mismo Código para 1999, a partir del 1o. de julio de ese año los federatarios públicos deben asentar en las escrituras públicas en que se hagan constar actas constitutivas y demás actos de asamblea de personas morales, cuyos socios o accionistas soliciten su inscripción en el RFC, la clave correspondiente a cada socio o accionista o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados. Para ello, debieron cerciorarse de que la clave concordara con la cédula respectiva.

Cabe indicar que mediante las reglas 2.3.17 a 2.3.19, de la "Resolución Miscelánea Fiscal para 1999, la SHCP otorgó a los Federatarios Públicos opciones para el cumplimiento de esta obligación.

Es en función de estas nuevas obligaciones, como se adicionaron al artículo 79 del CFF las últimas tres fracciones, mismas que contemplan desde luego como infracción el no cumplimiento de estos deberes.

Por último recordemos que la fracción I de este artículo 79, no se considera infracción relacionada con el RFC presentar espontáneamente solicitud de inscripción a éste; por lo siguiente en este caso no se impondrá multa.

INFRACCIONES AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

- OTORGAR CONFIABILIDAD AL PADRON
- OPORTUNIDAD Y VIGENCIA AL PADRON
- SE ESTABLECE UN CONTROL DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS DE LAS PERSONAS MORALES

Resulta conveniente mencionar que de acuerdo al artículo 33-A del CFF establece que los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación a que se refiere entre otros este artículo 79 del CFF en comento, a efecto de hacer aclaraciones que se consideren pertinentes (justicia de ventanilla), debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente. Aclarando en este artículo 33-A que lo que prevé no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa y aclarando también que las resoluciones que al efecto emitan las autoridades fiscales no podrán ser impugnadas por los particulares.

6.4 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE PAGO DE CONTRIBUCIONES, DECLARACIONES, SOLICITUDES, AVISOS, ETCETERA

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 incompletas o con errores, son instrumentos que además de facilitar el historial que debe constituirse de cada contribuyente, también representan 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 sus 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 vigente CFF, en el cual son detallados los supuestos que originarán la configuración de infracciones fiscales formales o administrativas, 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"
- III. "No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.
- IV. No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.

- V.** No presentar la declaración informativa de las enajenaciones de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal a que se refiere el artículo 29, último párrafo de este Código, dentro del plazo previsto en dicho precepto, o no presentarla conforme lo establece el mismo.
- VI.** No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.
- VII.** Presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor.
- VIII.** No presentar la información a que se refieren los artículos 17 de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos o 19, fracciones VIII, IX y XII y 26-M, fracción XII, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.
- IX.** No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, último párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.
- X.** No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 29, segundo párrafo de este Código dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.
- XI.** No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en términos del artículo 57-B, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en términos del artículo 57-I de dicha Ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide porcentajes inferiores a los que establecen los citados preceptos.
- XII.** No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 57-I, último párrafo y 57-J, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.
- XIII.** No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 58, fracción X, 72, fracción III, 112, fracción VIII y 119-I, fracción VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según sea el caso.
- XIV.** No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, de conformidad con los artículos 58,

fracción V, 67-F, fracción VI, 112, fracción XIII y 119-I, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

- XV.** No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 52-A, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- XVI.** No 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 58, fracción XV y 112, fracción XIV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.
- XVIII.** No proporcionar la información a que se refieren los artículos 19, fracciones II, tercer párrafo y XIII y 26-M, fracciones III y IV, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- XIX.** No proporcionar la información a que se refieren los artículos 19, fracciones X y XVI y 26-M, fracciones V y VI, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- XX.** No colocar aparatos de control volumétrico en los equipos de producción o envasamiento a que se refiere el artículo 19 fracción XVI de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- XXI.** No inscribirse en los padrones de contribuyentes a que se refieren los artículos 19, fracciones XI, XIV y XVIII y 26-M, fracciones VII, VIII y IX, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- XXII.** Derogada.
- 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".

Ahora bien, de los supuestos contemplados por el dispositivo transcrito, se ha discutido en ocasiones, que en los casos de la no presentación de la declaración relativa a un período o ejercicio, 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

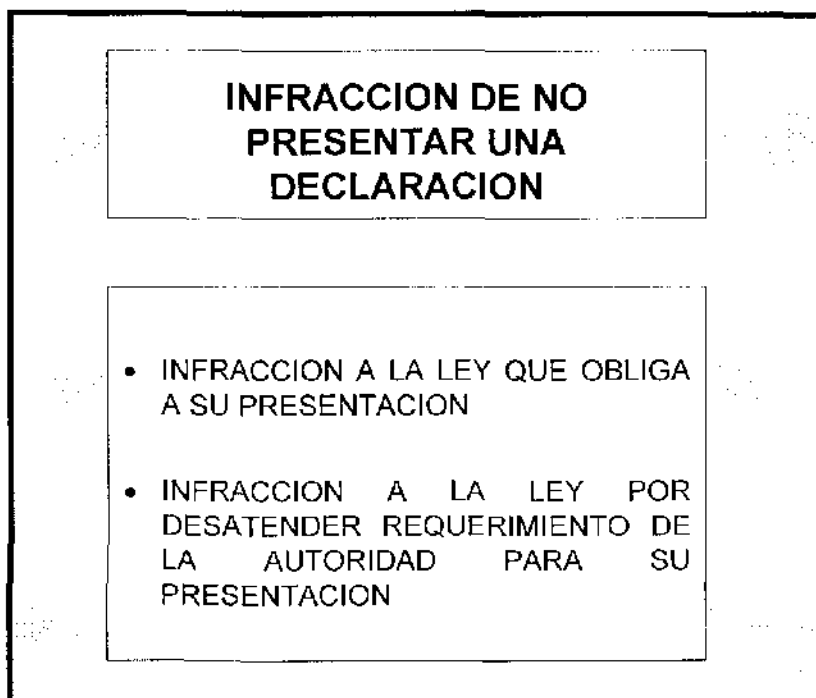
hacendaria requiere previamente la exhibición de tal declaración al sujeto, quien a pesar del requerimiento no proporciona la declaración requerida.

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 al 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 Art. 73 del CFF.

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.

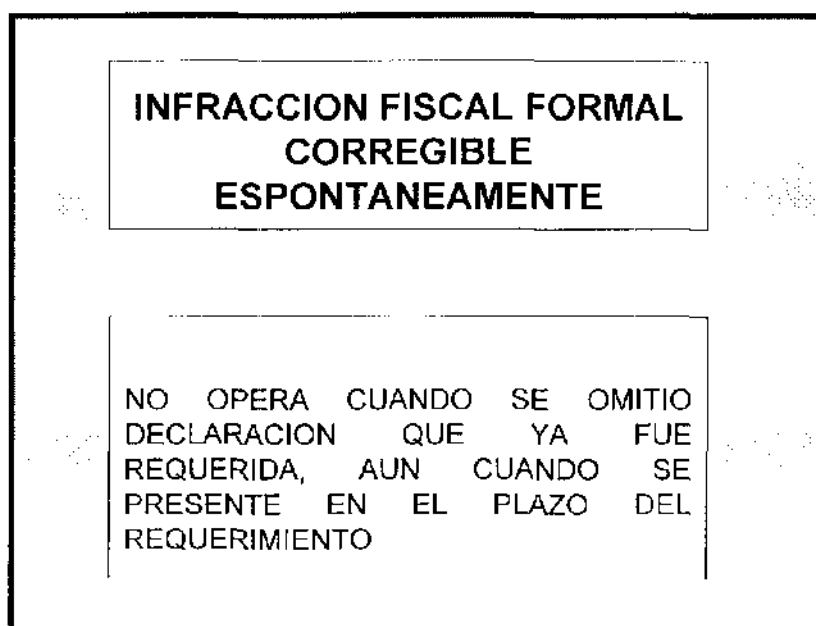
En el segundo caso, el desestimar el sujeto el requerimiento de la autoridad no es una infracción de las que pueden ser corregidas en forma "espontánea", debido a que precisamente la gestión de la autoridad constituye un requerimiento.

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 sí 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 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 CFF, 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.

El caso tipificado como infracción a que se refiere la fracción IV 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 periodo 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 aún 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 CFF 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 porciento 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 calcularán, estimarán o determinarán la misma contribución por períodos menores al ejercicio al no efectuar sus "pagos provisionales".

Sobre el caso puede decirse que no obstante, 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 12 de la LISR, el artículo 5 de la LIVA, el artículo 7 de la LIA, etc.

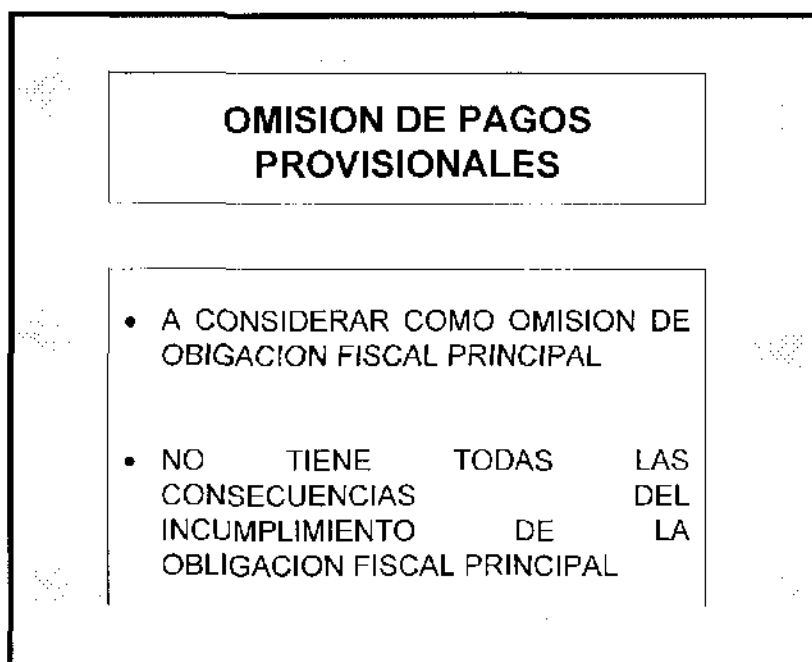
Consecuentemente, se concluye al respecto de que, quien no cumple con los cálculos de la contribución del ejercicio, infringe la ley tanto como aquél que no cumple pagos provisionales ordenados por la propia ley.

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.

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 y por lo tanto no podrán imponerse multas de fondo si no exclusivamente de forma:



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 CFF, la LISR, la LIVA, y la LIESPS, 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.

A manera de comentario al respecto de este artículo 81, se aclara que hasta 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 en 1999 ya son como se ha transcrito 23 fracciones, como una muestra de la existencia cada vez mayor de obligaciones así como de infracciones.

También cabe mencionar que el artículo 33-A del CFF considera que en este caso, los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales en un plazo de seis días que sigan a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución a que se refiere el artículo 81 del ordenamiento en cita, para efectuar aclaraciones, debiendo la autoridad de resolver dentro de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente. Aclarando en este artículo 33-A que lo que prevé no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa y aclarando también que las resoluciones que al efecto emitan las autoridades fiscales no podrán ser impugnadas por los particulares.

6.5 INFRACCIONES, RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD

Dentro de estos tipos de infracción formal configurados por el CFF, 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

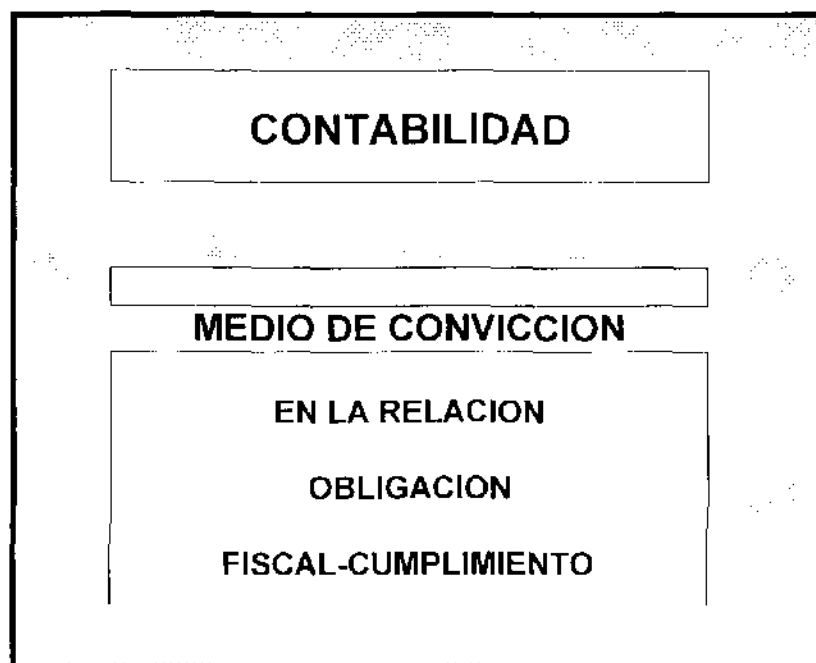
Contabilidad, los registros obligados, la expedición de comprobantes, y la microfilmación o grabación de documentos.

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 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 24, fracción I y 140, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

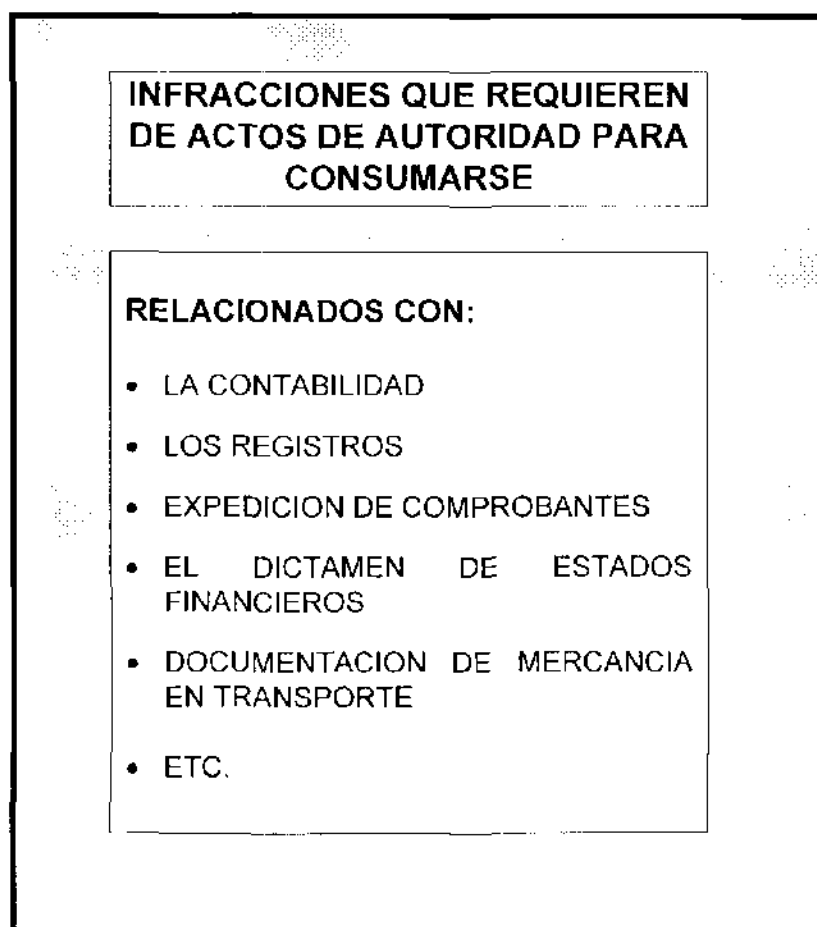
XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

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

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

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.



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 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 referenciado Artículo 91 del mismo, mediante el cual prácticamente "tipifica" todas las formas de contravención a la ley.

Insistimos que la procedencia técnica legal de esta manera apelmasada de hacer la tipología de las infracciones fiscales queda en duda, aunque podríamos también señalar 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, dos 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. Al respecto debemos

mentonar que la fracción VII del numeral que se comenta fue reformado en 1999 y ahora la infracción consiste en no expedir y se agrega o "no entregar" comprobante de sus actividades , cuando así lo establezcan las disposiciones fiscales, o expedirlos sin requisitos fiscales, aquí parece haber una incongruencia, efectivamente existe la obligación fiscal de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, pero no encontramos la obligación de entregar estos comprobantes, por expedir de acuerdo a el diccionario de la Lengua Española es extender un documento y el mismo diccionario establece que entregar es poner en poder de otro, conceptos que estrictamente son diferentes, ya que el propio legislador así lo prevé al considerar "no expedir o no entregar", no obstante la autoridad fiscal impone las sanciones (mismas que serán *revisadas posteriormente*) por la *no entrega* de estos comprobantes al adquirente de bienes o servicios.

Por otra parte, 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.



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.

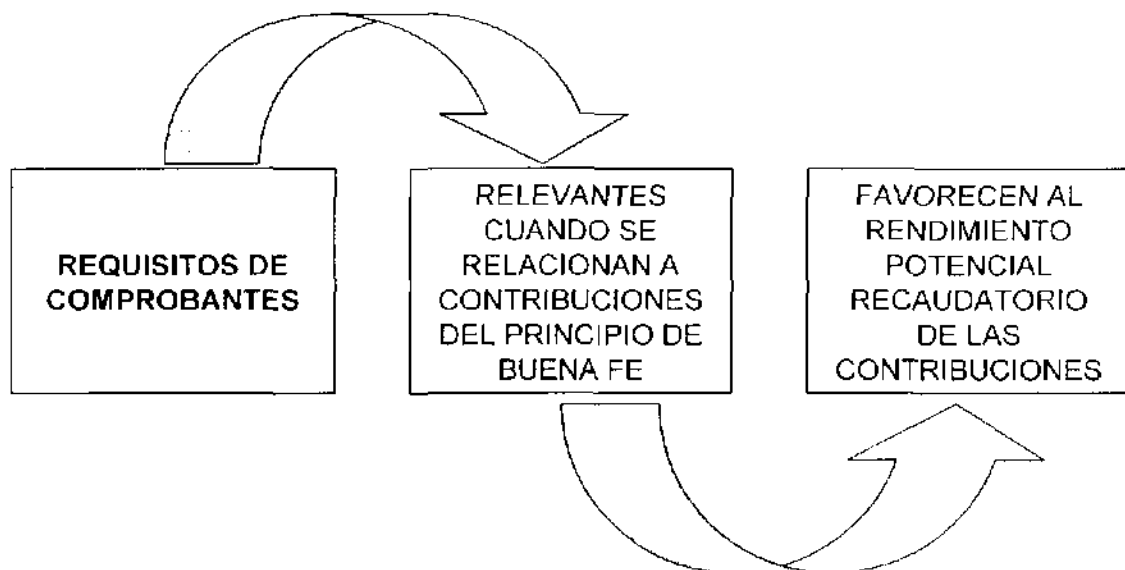
Además de lo anterior, el contribuyente deberá incorporar los datos que la norma fiscal igualmente establezca para el caso, requisitos todos ellos que luego serán verificados por los solicitantes de estos documentos, particularmente por aquéllos que pretendan ejercer la deducción o el acreditamiento 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.⁴

⁴ 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.



Es fundamental que por estos motivos, entre otros más, la violación de las disposiciones fiscales que han impuesto las obligaciones relativas a la expedición y ahora entrega 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 caso pueden infringir las obligaciones relativas a los comprobantes; nos referimos a la ya mencionada *fracción VII* y la *fracción IX* 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 aquella 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 impropiciada.

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, (al respecto tampoco encontramos alguna disposición fiscal que obligue a valor inventarios), 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, no expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional, no tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, así como lo que señala la fracción XIV misma que se adicionó en 1997 y que es el hecho de no incluir en el documento que en este caso ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponde a la versión enajenada de acuerdo a la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

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 CFF, o no presentar dicho dictamen dentro del plazo legal.

Para tales efectos se procede a transcribir el artículo 32-A del CFF, mismo que fue adicionado al CFF a partir de 1991.

"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 \$20'116,413.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$40'232,825.00 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.

* Cantidades vigentes del 1° de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999

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 en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.
- 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.
- III. Las que se fusionen o escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Tratándose de fusión deberá hacerlo por el ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o la que surja con motivo de la fusión.

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 o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases, 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.

Lo dispuesto por este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, 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 hacer 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 o base fija 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, presentarán aviso de dictamen ante las autoridades fiscales competentes. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, podrán sustituir al contador público designado y renunciar a la presentación del dictamen.

El aviso a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos en los casos que señale el Reglamento de este Código.

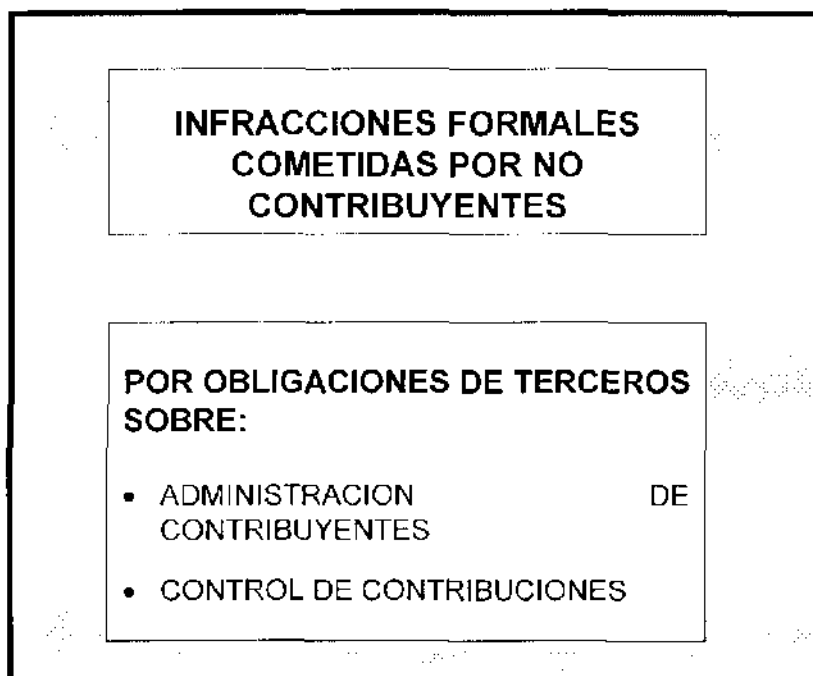
Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código".

De acuerdo al numeral recién transcrito el CFF establece la obligación de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, a ciertos contribuyentes y en determinados casos, de tal suerte que las autoridades hacendarias se apoyan en los profesionales de la materia para que la "auxilien" en sus funciones de "fiscalización".

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

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.

6.6 DIVERSAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL APOYO A LA ADMINISTRACION FISCAL



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 CFF, 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.

- IV. Proporcionar en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito y por conducto de la Comisión Nacional Bancaria, la información de los depósitos, servicios 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".

Ahora bien, 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 nota en el contenido del Artículo 84-A, 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".

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.

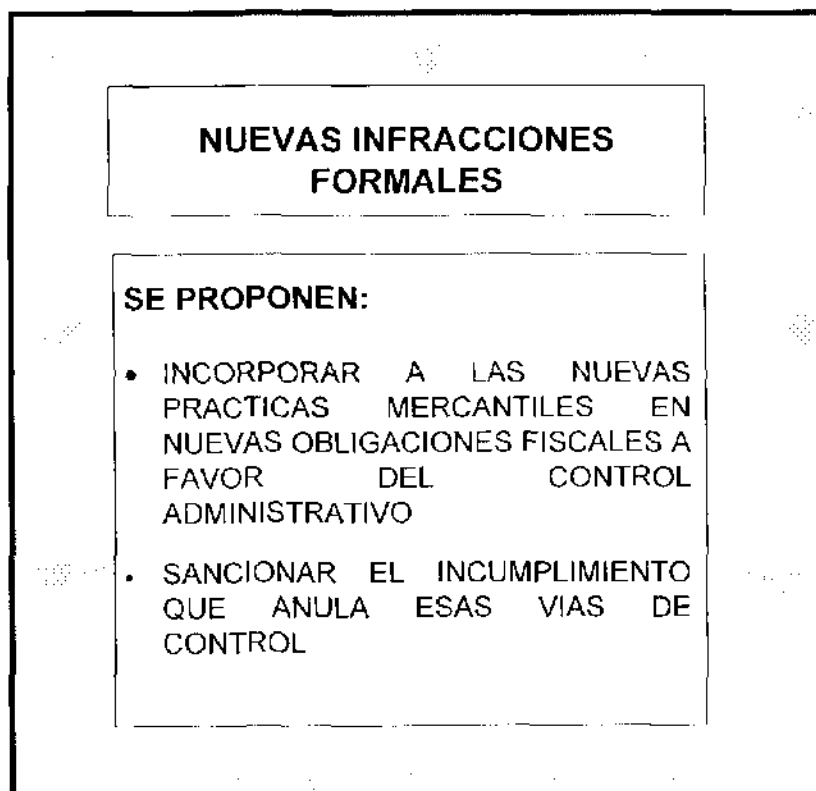
Tal es el caso de la actividad denominada como "Factoraje Financiero", la cual se ha incrementado en los últimos años, convirtiéndose poco a poco en una opción muy socorrida por las grandes corporaciones nacionales e internacionales.

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".



La violación de estas obligaciones es reputada como infracción por el artículo 84-E, 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".

Ahora bien, 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:

6.7 INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL EJERCICIO DE LA FACULTAD DE COMPROBACION

"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".

En relación a este artículo recién transcrito en sus dos primeras fracciones se dirá 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 CFF, 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, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro.

- 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".

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 puede ser directa e indirecta.⁵

6.7.1 LA FISCALIZACION 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 CFF, 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

⁵ Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias", 2ª. Edición. Publicación Editada por el Instituto para el Desarrollo de las Haciendas Públicas, INDETEC, Guadalajara, Jal., México 1992.

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

6.7.2 LA FISCALIZACION 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 CFF, 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 CFF 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, obligación de tipo formal que prevé la LISR a las personas morales como físicas que realicen actividades empresariales, como ya se citado son obligaciones que deben de cumplir los contribuyentes señalados a favor del interés fiscal para el mejor control de las contribuciones.

Finalmente se agrega como infracción en este artículo el de declarar falsamente que se han cumplido con los requisitos que exige el artículo 70-A para efectos de la *reducción de multas*.

6.8 INFRACCIONES RELATIVAS A LOS ARTICULOS 86-A Y 86-E DEL CFF

Artículos que señalan lo siguiente:

"ARTICULO 86-A.- Con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, así como de cerciorarse al adquirirlos *de que dichos envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente*, en los términos de la ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

- I. No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes.
- II. Hacer 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 cuentan con el marbete o precinto correspondiente al momento de adquirirlas, 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 26-M, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

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, fracción 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 los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico a que se refieren las fracciones V y VI del artículo 26-M de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlos en forma distinta a lo que establecen dichas fracciones".

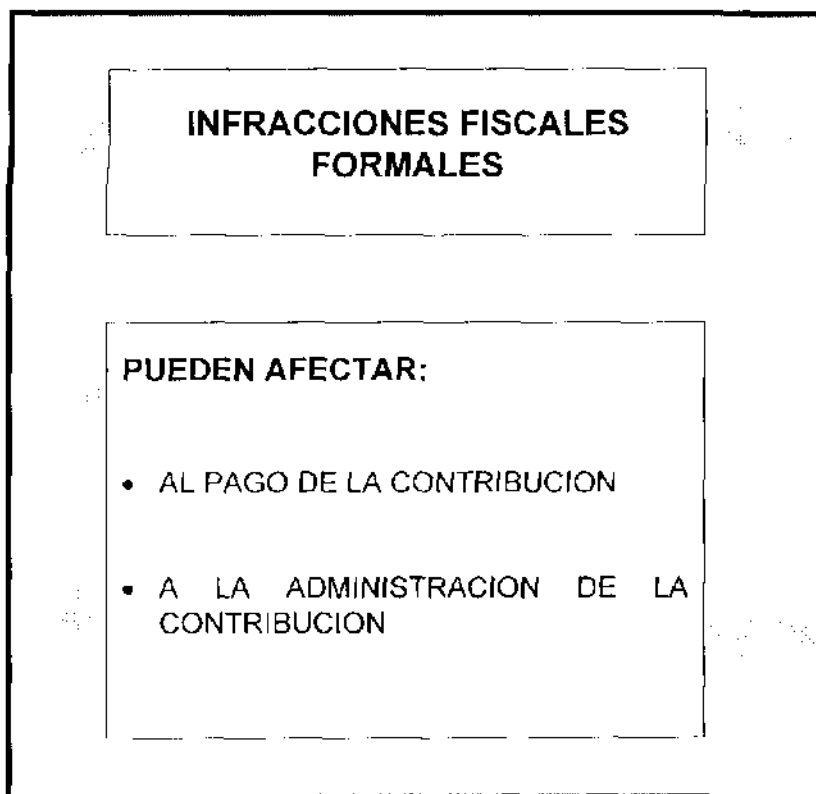
Estos tipos de violación normativa que señalan los artículos transcritos como el de no adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, efectuar un uso distinto tanto de los marbetes o precintos al adherirlos a los envases o recipientes que contengan las bebidas alcohólicas, asimismo como el de no llevar el control físico o llevarlo en forma distinta a lo que establece la LIESPS, repercuten en el control administrativo de la contribución que mediante esos instrumentos pretende regularse.

En este caso, la irregularidad como el caso de la obligación del uso del marbete o precintos a que se refiere el artículo 19 fracción IV de la LIESPS pueden rebasar el mero ámbito "formal" de la infracción administrativa y alcanzar el de la

defraudación fiscal, debido a que estos instrumentos los adquiere el contribuyente al momento de pagar la contribución, quedando a su cargo la obligación de adherirlos a los envases que ya contienen la bebida alcohólica, o inmediatamente después de que éste realice el envasado de la bebida.

Por lo que, salvo las excepciones del uso del marbete o precintos que la propia Ley en cuestión señala (artículos 13 fracción II y 19 fracción IV), éstos constituyen tanto un instrumento comprobatorio de pago, como un instrumento de control administrativo del impuesto.

Es por ello, que cuando las irregularidades que llegaron a cometerse, afecten el primero de los fines señalados, repercutirían seguramente en el pago del impuesto o su omisión, mientras que de afectarse con tales irregularidades el segundo de sus fines, se estaría repercutiendo sólo en la administración de este gravamen que se auxilia de estos instrumentos.



6.9 INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL

Ahora bien, el artículo 86-C mismo que es adicionado a nuestro CFF 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 CFF 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 CFF 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 CFF 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 numeral 66 del CFF.

6.10 INFRACCIONES DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PUBLICOS, ASI COMO DE TERCEROS

Nuestro CFF 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 relativos datos falsos.
- III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.
- IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código".

"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, de las cuales ya hemos abordado una gran parte, 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 CFF, 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 al 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 se vio, 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 se podría aplicar el ya criticado 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..."

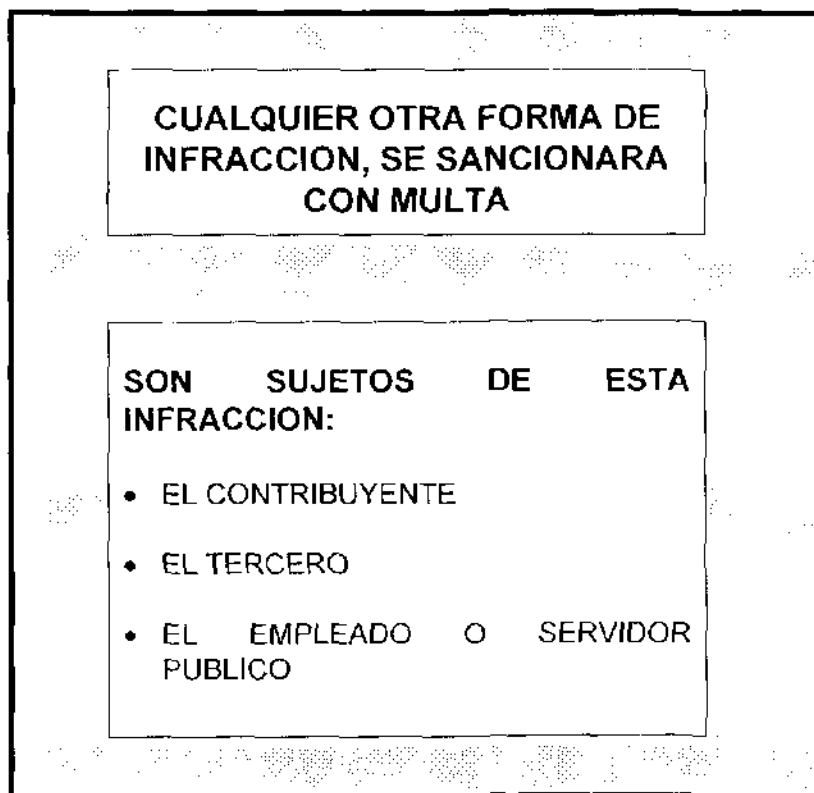
De estas premisas y conclusión debemos partir para coincidir en que la multa o sanción prevista en ese dispositivo, lo mismo corresponderá aplicar al contribuyente, que al tercero, o que al empleado, funcionario o servidor público que en cualquier forma diversa de las previstas en el capítulo, "de las 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 hemos discutido a los empleados o servidores públicos, debido a que de ordinario se ha considerado sin mayor reflexión, que ese dispositivo mientras no se derogue 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.



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

Por último tenemos a esta infracción misma que a partir del 1o. de enero de 1999, se adicionó al CFF, siendo contemplado por el artículo 91-A, que dispone que:

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

No incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere el 2% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente".

Como ya se ha comentado anteriormente la autoridad fiscal se auxilia en los profesionales de la contaduría pública, para llevar a cabo sus funciones de "fiscalización", de tal manera que trata de garantizar que esta tarea se desempeñe lo mejor posible, por lo que ahora el CFF considera como infracción de que el contador público que dictamine y en el respectivo informe de la situación fiscal del contribuyente por el período de que se trate no observará la omisión de contribuciones a cargo del propio contribuyente, así como de la omisión de contribuciones a cargo de terceros, circunstancia condicionada también a que las autoridades fiscales en el uso de sus facultades de comprobación determinen esta omisión mediante resolución y éste quede firme.

Este dispositivo aclara que no se cometerá esta infracción, cuando la omisión que determine la autoridad fiscal no exceda del 20% de las contribuciones a cargo de terceros como los recaudados, retenidos o trasladados, o bien que no supere el 30% de las contribuciones propias del contribuyente.

6.12 IMPOSICION DE MULTAS POR INFRACCIONES DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL FORMAL

La imposición de estas 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 multa, que como ya se ha dicho va de una mínima a una máxima, que por regla general debe ser la mínima, en los casos de tipo delictual se impondría una pena corporal, además de la multa correspondiente.

Por otra parte, se observa 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.

6.13 MULTAS RELACIONADAS CON EL RFC

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 CFF 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 \$1,508.00 a \$4,523.00, a las comprendidas en las infracciones I, II y VI.
- II. *De \$1,920.00 a \$3,841.00, a la comprendida en la fracción III, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo VI, Secciones II o III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,280,331.00, supuestos en los que la multa será de \$640.00 a \$1,280.00.
- III. *Para la señalada en la fracción IV:
 - a) Tratándose de declaraciones, se impondrá una multa entre el 2% de las contribuciones declaradas y \$3,201.00. En ningún caso la multa que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere este inciso será menor de \$1,280.00 ni mayor de \$3,201.00.
 - b) De \$384.00 a \$896.00 en los demás documentos.
- IV. *De \$7,539.00 a \$15,078.00 para la establecida en la fracción V.
- V. *De \$ 1,500.00 a \$4,500.00, a la comprendida en la fracción VII.
- VI. *De \$ 7,500.00 a \$ 15,000.00, a las comprendidas en las fracciones VIII y IX.*.

Nota: Las adiciones de las fracciones V y VI entraron en vigor a partir del 1o. de julio de 1999, según el artículo segundo fracción IV de las disposiciones transitorias para 1999.

De lo anterior como se puede observar sobresalen de entre estas multas, las que corresponden, en primer término, a las notarias y Corredores Públicos, por sus funciones de Fe Pública; igualmente, las cuantiosas, la que corresponde a la omisión de la clave del RFC, o utilizar uno no asignado; en tercer término, se advierte como la gravedad

* Cantidades vigentes del 1o. de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999

* Cantidades vigentes del 1o. de julio de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999

importante, la multa por no solicitar la inscripción en el RFC, o señalar como domicilio fiscal un lugar distinto de aquél que corresponda con arreglo al propio Código.

Como ya vio a partir de 1999 se incorpora la obligación de que los socios o accionistas de las personas morales deben solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y que las personas morales anotarán en el libro de socios o accionistas la clave del registro federal de contribuciones de cada socio o accionista así como en cada acta de asamblea, de no hacerlo la sanción correspondiente es de \$ 1,500.00 a \$ 4,500.00 hasta el 31 de diciembre de 1999 de acuerdo a la fracción V del artículo 80, las multas por la comisión de las infracciones que se prevén en las fracciones VIII y IX del artículo 79 del CFF, están contenidas en la "nueva" fracción VI del artículo 80 del mismo ordenamiento, que consideramos gravosos ya que la mínima es de \$ 7,500.00 y la máxima de \$15,000.00 hasta diciembre de 1999, ya que a partir de enero del 2000 seguramente se actualizarán como más adelante veremos.

Cabe hacer mención que hasta el Código de 1996 éstas no tenían la posibilidad de graduarse en su importe, al no existir una multa mínima y otra máxima en aquel entonces.

6.14 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 artículo 81 del CFF 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 veintitrés fracciones, de tal manera que el actual artículo 82, contiene 23 fracciones imponiendo multas por las infracciones cometidas en los términos del artículo 81 del CFF ya anteriormente transcrito y comentado, en el cual se notamos 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 así en este artículo multas fijas que prevalecían hasta 1996 en algunas de sus fracciones, a continuación transcribiremos el citado artículo 82 de nuestro CFF 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:

1. Para la señalada en la fracción I.

- a) *De \$603.00 a \$7,539.00, 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 \$603.00 a \$15,078.00 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 \$5,779.00 a \$11,558.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.
- d) *De \$6,179.00 a \$12,357.00, 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 \$618.00 a \$1,977.00 en los demás documentos.

II. Respecto de la señalada en la fracción II:

- a) *De \$452.00 a \$1,508.00, por no tener el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente, por cada uno.
- b) *De \$23.00 a \$38.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente en la relación de clientes y proveedores contenidas en las formas oficiales.
- c) *De \$75.00 a \$151.00, 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 \$302.00 a \$754.00, 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 \$1,854.00 a \$6,179.00, por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.

* Cantidades vigentes del 1° de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999.

- f) De \$545.00 a \$1,636.00, por no presentar firmadas las declaraciones por el contribuyente o por el representante legal debidamente acreditado.
 - g) De \$272.00 a \$742.00, en los demás casos.
-
- III. De \$603.00 a \$15,078.00, tratándose de la señalada en la fracción III, por cada requerimiento.
 - IV. De \$7,539.00 a \$15,078.00, 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 \$754.00 a \$4,523.00.
 - V. Para la señalada en la fracción V, la multa será de \$9,632.00 a \$38,527.00.
 - VI. Para la señalada en la fracción VI la multa será de \$1,508.00 a \$4,523.00.
 - VII. Para la señalada en la fracción VII la multa será de \$214.00 a \$285.00.
 - VIII. Para la señalada en la fracción VIII, la multa será de \$28,598.00 a \$85,793.00.
 - IX. De \$4,523.00 a \$15,078.00 para la establecida en la fracción IX.
 - X. De \$13.00 a \$26.00, 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.
 - XI. De \$60,000.00 a \$80,000.00, 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 \$19,601.00 a \$30,155.00, 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.

* Cautidades vigentes del 1° de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999.

** Cantidad vigente del 1.º de Enero al 30 de Junio del 2000, publicado en el D.O.F. del 31 de Diciembre de 1999.

- XIII. *De \$4,523.00 a \$15,078.00, para la establecida en la fracción XIII.
- XIV. *De \$4,523.00 a \$10,554.00, para la establecida en la fracción XIV.
- XV. *De \$37,695.00 a \$75,388.00, para la establecida en la fracción XV.
- XVI. *De \$5,453.00 a \$10,906.00, a la establecida en la fracción XVI.
- XVII. **De \$35,000.00 a \$70,000.00, para la establecida en la fracción XVII.
- XVIII. *De \$4,273.00 a \$7,122.00, para la establecida en la fracción XVIII.
- XIX. *De \$7,122.00 a \$14,243.00, para la establecida en la fracción XIX.
- XX. *De \$16,359.00 a \$32,718.00 a la comprendida en la fracción XX.
- XXI. *De \$54,530.00 a \$109,060.00, para la establecida en la fracción XXI.
- XXII. Derogada.
- XXIII. *De \$6,544.00 a \$11,997.00, a la establecida en la fracción XXIII."

De estas multas, sus importes como puede notarse, todas se fijan 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 se le atribuye mayor importancia.

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, o la multa por 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 LISR, y la de no inscribirse en los padrones de contribuyentes a que se refiere la LIESPS a que se refieren las fracciones XV y XXI 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 \$28,598.00, de \$37,694.00 y de \$54,530.00 para las fracciones XI y XXI respectivamente, para la fracción III se fija como mínimo la cantidad actual de \$603.00.

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.

* Cantidades vigentes del 1o. de Julio al 31 de Diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de Junio de 1999

** Cantidad vigente del 1o. de Enero al 30 de Junio del 2000, publicado en el D.O.F. del 31 de Diciembre de 1999

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 aquellas 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.

De las multas en cuestión, es de resaltarse la relativa a los pagos provisionales que no se efectúan "en los términos de las disposiciones fiscales", que establece la fracción IV del artículo en comento.

Por ahora se sanciona con multa que va de \$754.00 a \$4,523.00 para los contribuyentes que de conformidad con la LISR, están obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales o cuatrimestrales y de \$7,539.00 a \$15,078.00 en los demás casos, aunque en otro tiempo la multa establecía un por ciento del importe omitido que era el 20%.

Al respecto han surgido algunos cuestionamientos acerca de la precisión o imprecisión gramatical del texto del artículo 82, en su fracción IV, y de su correspondiente fracción IV del diverso artículo 81, en que se tipica a esta infracción.

En relación con esto, se cuestiona si es que deben omitirse varios pagos provisionales y, en un caso extremo, todos los que correspondan al ejercicio de una contribución, con el objeto de que proceda legalmente la imposición de la multa, debido a que el artículo 81 podría pensarse que no considera infracción a la comisión de un solo pago provisional, ya que textualmente señala que lo es "No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución".

Aunque en la práctica, este cuestionamiento resulta insostenible, está amparado por la tipificación del artículo, de manera que la referencia a estos pagos provisionales a través del artículo "los" sólo advierte que no existe excepción a ninguno de éstos, por lo que bastaría la desatención de uno de ellos, para constituir el presupuesto transgresor.

Podemos agregar que en materia como ejemplo del IVA, existe cierta polémica respecto de la procedibilidad de esta multa, a pesar de la oponente o real coexistencia de aquella, con la sanción diversa que fija el artículo 76. Se podría poner en duda la legalidad de esta sanción, prevista por el artículo 82 fracción IV, argumentado que es el mismo acto u omisión el que provoca que se cometan, tanto la infracción prevista en el artículo 81, fracción IV, como la infracción a que se refiere el artículo 76, además se argumenta, que cuando el contribuyente omite el pago de una declaración (provisional), con esa omisión originará la propia omisión del pago del Impuesto del Ejercicio, lo cual de acuerdo a la autoridad fiscal esto no es exacto, al argumentar que en efecto, la infracción consiste en no efectuar los pagos provisionales en los términos de las disposiciones fiscales, se comete precisamente con un acto u omisión que se patentiza en el momento

en que vence el plazo legal para hacerlo, sin haber atendido la obligación que específicamente así lo estableció.

Mientras tanto, la infracción a que refiere el artículo 76, corresponde a la omisión, no de pagos provisionales, sino del pago de la contribución misma, que para el caso del IVA, debe efectuarse *"dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio"*⁶. Para lo cual se concluye que el acto u omisión que provoca u origina que no se efectúe el pago provisional se comete en un momento distinto y ajeno a aquél acto u omisión con el cual deja de pagar la contribución del ejercicio.

Más aún, el cálculo del pago provisional del IVA y del pago del impuesto del ejercicio son diversos, y también lo son los elementos que deben tomarse en cuenta para cada caso, ya que mientras el pago provisional contempla elementos de un periodo de tiempo menor al que corresponderá al del cálculo del ejercicio, el de éste es obviamente mayor al de pago provisional.

Aunado a esto, puede ilustrarse como un ejemplo, cómo el contribuyente requiere de dos actos distintos, y no del mismo acto u omisión para que puedan infringir las dos disposiciones diversas.

Como un ejemplo de esto, puede ser el siguiente caso:

Un contribuyente del IVA, al calcular un pago provisional, no considera todos los actos o actividades realizadas durante un periodo determinado, violando así los términos de la disposición fiscal contenida en el párrafo cuarto del artículo 5 de la LIVA, y omitiendo con ello el pago provisional respectivo, violación que se ve consumada, al momento en que vence el plazo para el pago provisional correspondiente.

Posteriormente y una vez transcurrido el periodo de tiempo que integra el Ejercicio Fiscal a que corresponde el pago provisional no efectuado, el mismo contribuyente, al calcular el impuesto del ejercicio, nuevamente no incluye los actos o actividades no tomadas en cuenta para el cálculo del pago provisional señalado, apartándolas del total de actos o actividades realizadas en dicho ejercicio, provocando con ello la omisión de pago de la contribución por los actos o actividades no considerados.

Con esta omisión de la contribución del ejercicio, el contribuyente infringió lo dispuesto por el penúltimo párrafo del mismo artículo 5 de la Ley del IVA con lo que tendríamos ya dos infracciones.

No obstante, es evidente que estas dos infracciones se ocasionaron en dos actos u omisiones distintas, por lo que las dos multas contempladas respectivamente para cada infracción, habrán de imponerse con independencia una de la otra.

Finalmente, cabe señalar que, tomando el mismo ejemplo, si el contribuyente, al calcular el impuesto del ejercicio, hubiese incluido todos los actos o actividades que realizó, aun cuando al calcular el pago provisional no los haya incluido todos, seguramente el cálculo arrojaría un impuesto a pagar, mismo que debía pagar *"dentro de*

⁶ ARTICULO 5, de la LIVA.

los tres meses siguientes al cierre del ejercicio" y, de haberlo hecho así, no tendríamos omisiones del ejercicio.

En éste último supuesto, sólo procedería entonces la sanción por el pago provisional no efectuado "en los términos de las disposiciones fiscales", es decir solo procederá la multa de forma y no la de fondo.

6.15 MULTAS RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD Y LOS COMPROBANTES DE ACTIVIDADES

En el Artículo 84 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 \$658.00 a \$6,572.00, a la comprendida en la fracción I.
- II. *De \$140.00 a \$3,286.00, a las establecidas en las fracciones II y III.
- III. *De \$140.00 a \$2,628.00, a la señalada en la fracción IV.
- IV. *De \$7,634.00 a \$43,624.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo VI, Secciones II o III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 1'090,600.00 supuestos en los que la multa será de \$763.00 será de \$ 763.00 a \$ 1,527.00. Las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.
- V. *De \$400.00 a \$5,256.00, a la señalada en la fracción VI.
- VI. *De \$7,634.00 a \$43,624.00, a la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo VI, Secciones II o III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 1'090,600.00, supuestos en los que la multa será de \$ 763.00 a \$1,527.00 por la primera infracción. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente

* Cantidades Vigentes del 1° de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999.

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 \$1,315.00 a \$6,572.00, 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 \$3,016.00 a \$15,078.00, a la comprendida en la fracción XIII.
- IX. *De \$6,031.00 a \$60,310.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.
- X. *De \$429.00 a \$7,149.00 y la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción XI.
- XI. *De \$286.00 a \$5,720.00, a la comprendida en la fracción XII.
- XII. *De \$754.00 a \$2,262.00, a la comprendida en la fracción XIV, por cada documento en el que se omita incluir la clave vehicular referida*.

Ahora bien, desde el punto de vista de la autoridad fiscal parece justificado que la multa mayor se localice en el incumplimiento del dictamen debido a que éste de hecho debe 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, se insiste, en asepsia 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 cuantía establece el artículo en su comento son las relativas a los comprobantes y enseguida las de 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 otros su apego pleno a determinadas obligaciones fiscales.

* Cantidades vigentes del 1o. de julio al 31 de diciembre de 1999, según anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999.

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 y sus requisitos a reunir.

Es en la fracción IV de este artículo donde se establece la sanción por no expedir y la controvertida "no entregar" comprobantes, que además de la sanción económica, la autoridad fiscal podrá clausurar el establecimiento del contribuyente por un plazo que va de 3 a 15 días, aclarándose que para tales efectos las autoridades fiscales deben tener en consideración lo previsto por el ya anteriormente comentado artículo 75 del CFF. Las multas que se prevén en esta fracción son menores para las personas físicas que realicen actividades empresariales y tributen en el régimen del "Simplificado y de Pequeños Contribuyentes", siempre que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 1'090,600.00^{*}

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.

6.16 MULTAS RELACIONADAS CON LAS OBLIGACIONES DE LAS INSTITUCIONES DE CREDITO

Como ya se ha analizado con cierto detalle al estudiar el artículo 84-A, 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 CFF, al respecto el artículo 84-B señala las siguientes multas.

"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:

^{*} Cantidad vigente del 1o. de julio al 31 de diciembre de 1999, según anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 junio de 1999.

- I. *De \$140.00 a \$6,572.00 a la comprendida en la fracción I.
- II. Por el 20% del valor del cheque a la establecida en la fracción II.
- III. *De \$18.00 a \$27.00 por cada dato no asentado o asentado incorrectamente, a la señalada en la fracción III.
- IV. *De \$218,120.00 a \$436,240.00, a la establecida en la fracción IV.
- V. *De \$2,860.00 a \$42,896.00 a la establecida en la fracción V.
- VI. *De \$10,906.00 a \$32,718.00 a la establecida en la fracción VI*.

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* y que fue considerablemente incrementada en 1999, 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 las sanciones que establecen la fracción V y la adicionada fracción VI en 1999 por razón de asentar de manera incorrecta o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del RFC 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, y no transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo que señale para tales efectos el CFF, respectivamente.

6.17 MULTA APLICABLE A LOS USUARIOS DE LOS SERVICIOS Y CUENTAHABIENTES DE LAS INSTITUCIONES DE CREDITO

El artículo 84-C tipifica como ya se vio anteriormente como infracción, el hecho de que concretamente los cuentahabientes de las Instituciones de Crédito omitan ya sea total o parcialmente con la obligación de proporcionar a los mismos, información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del RFC, así también como proporcionar datos incorrectos o falsos precisamente por la razón que ya habíamos comentado al perderse con esto la posibilidad de que la autoridad fiscal "vigila" 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:

* Cantidades vigentes del 1º de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999.

* **"ARTICULO 84-D.-** A quien cometa las infracciones a que se refiere el artículo 84-C de este Código, se impondrá una multa de \$186.00 por cada omisión, salvo a los usuarios del sistema financiero, para los cuales será de \$555.00 por cada una de las mismas".

6.18 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, misma que resulta gravosa:

"ARTICULO 84-F.- De \$2,860.00 a \$28,598.00, a quien cometa la infracción a que se refiere el artículo 84-E".

6.19 MULTAS RELACIONADAS CON LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES DURANTE EL EJERCICIO DE LA FACULTAD DE COMPROBACION

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 \$7,539.00 a \$22,616.00 a la comprendida en la fracción I.
- II. *De \$658.00 a \$27,219.00 a la establecida en la fracción II.
- III. *De \$1,430.00 a \$35,747.00, a la establecida en la fracción III.
- IV. *De \$57,615.00 a \$76,820.00 a la comprendida en la fracción I.
- V. De \$3,272.00 a \$5,453.00, sin perjuicio de las demás sanciones que procedan, a la establecida en la fracción V".

* Cantidades vigentes del 1o. de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999.

* Cantidades vigentes del 1º de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999.

Como se observa la sanción más importante por razón de su cuantía, lo constituye la fracción IV recién adicionada al artículo en cuestión de 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.

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.

La fracción V fue adicionada en 1999, al respecto de sanciones a aquellos contribuyentes que soliciten el beneficio a que se refiere el ya estudiado artículo 70-A del CFF y declaren falsamente que han cumplido con los requisitos que señale este numeral 70-A.

6.20 MULTAS RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE ADHERIR MARBETES O PRECINTAR LOS ENVASES O RECIPIENTES QUE CONTENGAN BEBIDAS ALCOHOLICAS, ASI COMO LAS RELACIONADAS CON LOS FABRICANTES, PRODUCTORES O ENVASADORES DE BEBIDAS ALCOHOLICAS, 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 \$11.00 a \$33.00, a la comprendida en la fracción I, por cada marbete o precinto no adherido.-
- II. 'De \$22.00 a \$55.00, a la comprendida en la fracción II, por cada marbete o precinto usado indebidamente.
- III. *De \$11.00 a \$27.00, a la comprendida en la fracción III, por cada envase o recipiente que carezca de marbete o precinto, según se trate.

En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura del establecimiento del contribuyente o poseedor de los bienes a que se refiere el artículo 86-A, 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".

*** "ARTICULO 86-F.-** A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-E de este Código, se les impondrá una multa de \$21,365.00 a \$49,852.00. 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".

Como se observa de los artículos recién transcritos, existe una multa tal vez moderada pero es por cada marbete o precinto no adherido, o por cada uno de ellos utilizado indebidamente o por cada envase o recipiente que carezca de estos instrumentos, ya que como se comentó 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 IESPS por parte de la autoridad, además de repercutir seguramente en el pago de este impuesto, lo que explica la cuantía de esta multa que trata de inhibir esta situación.

6.21 MULTA RELACIONADA CON LA OBLIGACION DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL

El artículo 85-C, como ya se mencionó 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

* Cantidades vigentes del 1º de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999

contribuyente no lo hizo, la sanción al respecto esta prevista en el artículo 86-D también desde luego adicionado a nuestro CFF 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 \$45,233.00. En ningún caso la multa que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere este artículo será menor de \$4,523.00 ni mayor de \$45,233.00".

Una multa que puede resultar bastante cuantiosa como se observa, 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 para ocultar otras garantías que puedan ofrecer.

6.22 MULTAS RELACIONADAS CON INFRACCIONES DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PUBLICOS

* **"ARTICULO 88.-** Se sancionará con una multa de \$57,615.00 a \$76,820.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87".

Resulta muy sano, que el Código Fiscal contemple sanciones para el funcionario o empleado público que cometa las infracciones enlistadas en el artículo 87, ya que con ello hace equilibrado el trato de la ley a los infractores, ya se trate de contribuyente o 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 prácticas 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".

6.23 MULTAS DE INFRACCIONES CUYA RESPONSABILIDAD RECAE EN TERCEROS

El artículo 90 contempla al respecto:

* **"ARTICULO 90.-** Se sancionará con una multa de \$15,078.00 a \$30,155.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 89".

* Cantidades vigentes del 1o. de julio al 31 de diciembre de 1999, según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999.

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.

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 \$137.00 a \$1,378.00".

Por último encontramos la recién inclusión al CFF de la sanción aplicable a las infracciones relacionadas con el dictamen de los estados financieros que en su caso deben de elaborar de acuerdo al artículo 52 del CFF, los contadores públicos, cuya infracción está señalada en el ya anteriormente comentado artículo 91-A como resulta obvio también de reciente inclusión, por lo que la respectiva sanción se encuentra prevista en el artículo 91-B del CFF, que establece lo siguiente:

* Cantidades vigentes del 1o. de junio al 31 de diciembre de 1999 según Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el D.O.F. del 30 de junio de 1999.

“ ARTICULO 91-B. El 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”.

Como se aprecia la multa va del 10% al 20% de las contribuciones omitidas, y no observadas por el dictaminador y que dicha omisión como ya se mencionó haya sido determinada por las autoridades fiscales en el uso de sus facultades de comprobación, mediante resolución y que éste haya quedado firme, ahora bien, aclara este mismo precepto sin que dicha multa no sea superior al doble del importe de los honorarios que hayan sido cobrados por el dictaminador por la elaboración del respectivo dictamen.

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.

6.24 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 *agravantes que pueden concurrir o presentarse 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 CFF.

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 y fracción del Código citado, es decir, es indispensable para considerar al contribuyente reincidente, es que hubiere sido sancionado por la comisión de una infracción prevista en el mismo artículo y fracción, toda vez que en algunos de los numerales del Código en referencia se encuentran contempladas en un mismo artículo

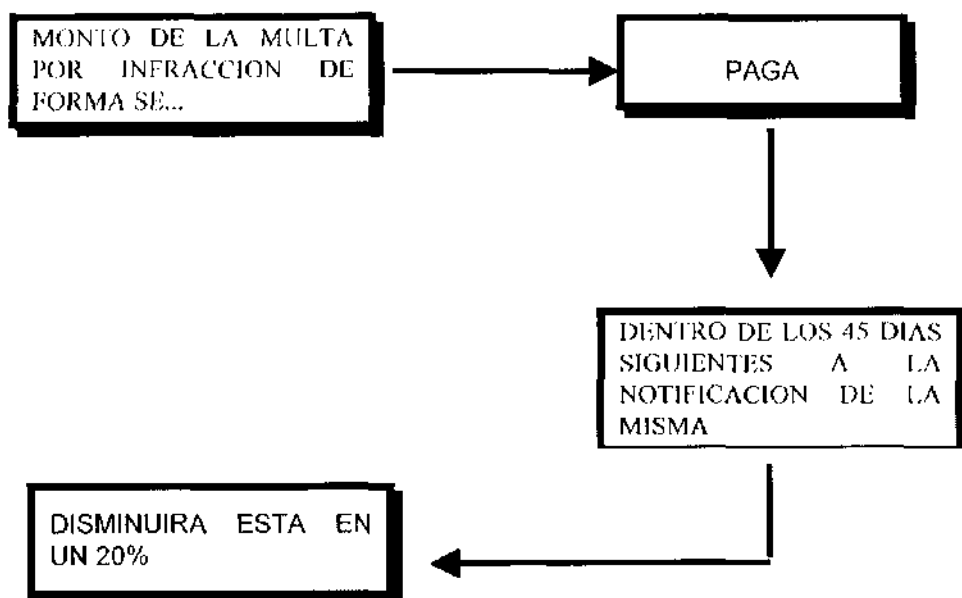
varias conductas u omisiones, distintas unas de otras, que son tipificadas como infracciones

Así, también las infracciones de forma tendrán el sello de agravantes cuando la comisión de la misma sea en forma continuada. Y será 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.

6.25 DISMINUCION 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.



6.26 BASE SOBRE LA CUAL SE CALCULA LA DISMINUCION DEL 20% LAS MULTAS DE FORMA



Desde luego que a la multa de forma, le son aplicables lo dispuesto por los dos últimos párrafos del actual artículo 70 del CFF, ya estudiados anteriormente. No así lo establecido por el artículo 70-A del mismo ordenamiento legal que solo es aplicable a las multas de fondo.

CAPITULO 7

ACTUALIZACION DE MULTAS TANTO DE FONDO COMO FORMALES

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.

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 tres vertientes, mismas que abordaremos en las líneas subsecuentes.

1. LA ACTUALIZACION DE LA BASE PARA EL CALCULO DE LAS MULTAS QUE PREVE EL ARTICULO 76 DEL CFF.

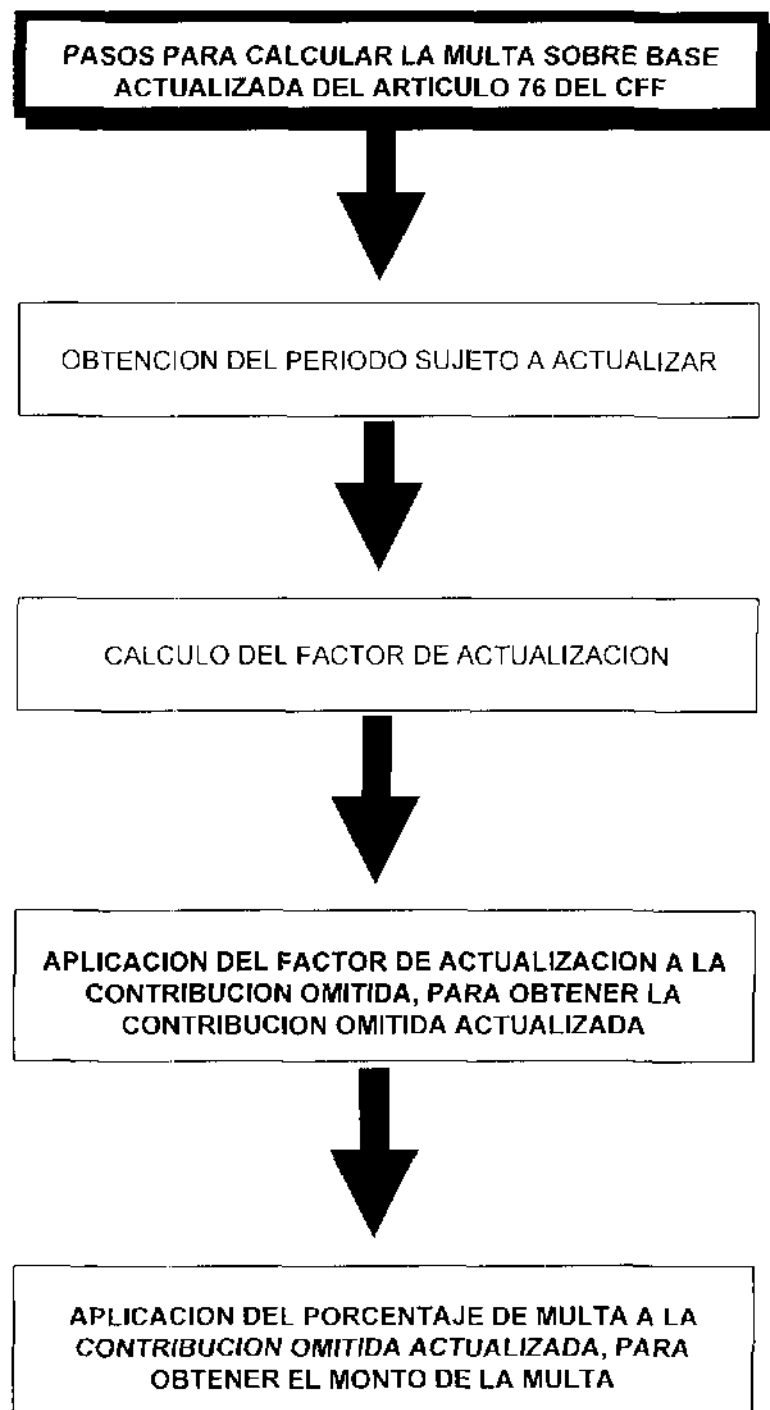
ACTUALIZACION DE MULTAS

2. LA ACTUALIZACION DE LAS MULTAS ESTABLECIDAS EN CANTIDADES DETERMINADAS O ENTRE UNA MINIMA Y OTRA MAXIMA.

3. LA ACTUALIZACION DE LAS MULTAS YA IMPUESTAS POR LA AUTORIDAD Y NO CUBIERTAS EN EL PLAZO QUE PREVE LA LEY.

7.1 ACTUALIZACION DE LAS MULTAS PREVISTAS EN EL ARTICULO 76 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Las multas que se encuentran previstas en el artículo 76 del CFF, como las analizamos en su momento, son las aplicables a las infracciones que tienen como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, que en estricto sentido, este tipo de multas por infracción de fondo, no se actualizan en sí mismas, sino que son la base conforme a la cual se calcula la que se actualiza.



Para una mayor ilustración se hará el ejemplo siguiente:

La autoridad fiscal en el uso de sus facultades de comprobación (visita domiciliaria) descubre en Julio de 1998 que La "Franca, S.A. de C.V." omitió el pago del ISR por el ejercicio fiscal de 1995 por la cantidad de \$120,000.00 y en el mismo mes la empresa visitada se autocorrigió, entonces el cálculo de la multa de fondo en cuestión, tendría que ser como sigue:

Primer paso, se obtiene el periodo sujeto a actualizar con base en el artículo 17-A del CFF esto es de Febrero de 1995 a Mayo de 1998.

Segundo paso, se obtiene el factor de actualización utilizando los INPC de los meses correspondientes:

$$\text{Factor de Actualización} = \frac{\text{INPC Mayo 98}}{\text{INPC Febrero 96}} = \frac{248.1460}{166.3500} \quad \mathbf{1.4917^*}$$

Tercer paso, se aplica el factor de actualización a la contribución omitida:

Contribución omitida histórica	\$120,000.00	X	1.4917*	=	\$179,004.00	Contribución omitida actualizada
--------------------------------	--------------	---	---------	---	---------------------	----------------------------------

Cuarto paso, finalmente se le aplica a la contribución omitida actualizada la multa del 50% en el supuesto que el infractor la pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.

Contribución omitida actualizada	\$179,004.00	X	50% ¹	=	\$89,502.00	Monto de la multa respectiva de la "Franca, S.A. de C.V."
----------------------------------	--------------	---	------------------	---	--------------------	---

¹ ARTÍCULO 76, fracción I del CFF.

7.2 ACTUALIZACION DE MULTAS ESTABLECIDAS EN CANTIDADES DETERMINADAS O ENTRE UN MINIMO Y UN MAXIMO

Uno de los aspectos que permite distinguir como ya se ha visto con anterioridad las infracciones de fondo de las de forma, es que estas últimas son sancionadas mediante multas que están 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 se señalan en las disposiciones fiscales. De esta manera, cuando se trate de multas por infracciones de forma, las mismas se actualizarán en los meses de enero y julio de cada año con el factor de actualización resultante del periodo comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél en que se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del CFF, de acuerdo a lo que señala en el artículo 17-B del mismo ordenamiento legal.

Agrega este numeral, que las operaciones aritméticas correspondientes para la obtención del factor de actualización de que se trate las hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismo que se publicará en el Diario Oficial de la Federación. Sin embargo en la práctica, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no publica dicho factor de actualización, sino que lo hace la citada dependencia es publicar en los meses de enero y julio o en los último días de los meses anteriores a aquellos, 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 semestral aplicable para las multas fijadas en cantidad determinada entre un mínimo y un máximo lo realiza la dependencia gubernamental mencionada.

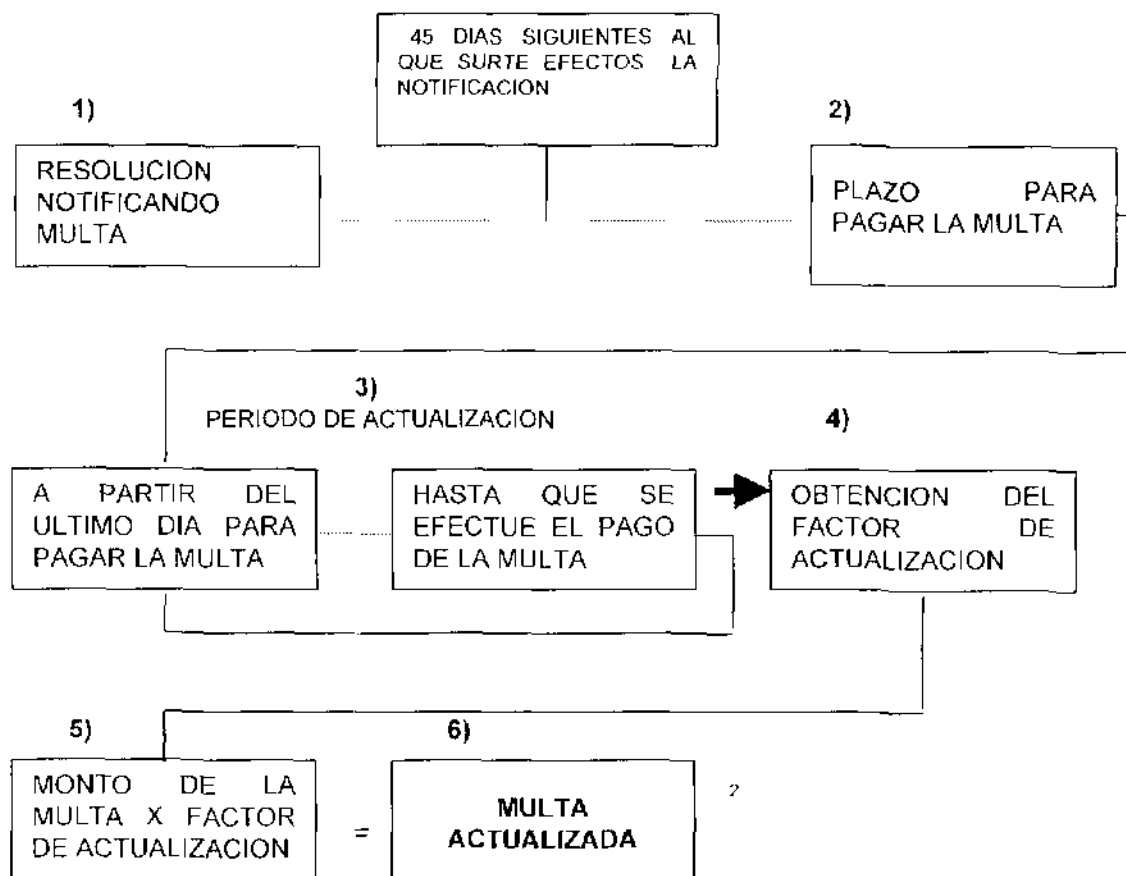
7.3 ACTUALIZACION DE MULTAS NO CUBIERTAS EN EL PLAZO LEGAL

Una de las dudas que más asaltan al contador y/o 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 CFF.

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 actual segundo párrafo del 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



² ARTICULOS 17-A y 70 del CFE.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo hemos revisado que el propósito del ser humano al organizarse para vivir en comunidad es procurarse el bien común, así como de unir esfuerzos para la obtención de satisfactores a las necesidades que surgen de la colectividad. Por lo que toda organización requiere de la existencia de un orden jurídico que lo regule, mismo que debe ser obedecido y cumplido. es así que ninguna ley tendría sentido si no es acatada, de manera que el Estado tiene asignada la tarea de vigilar que las normas sean cumplidas por parte de los integrantes de la comunidad que le permita actuar oportunamente para evitar desviaciones que atenten en contra de la obtención de los satisfactores generales.

Por lo que podemos decir que el Derecho es esencialmente un orden moralmente obligatorio, que en una primera instancia apela a la conciencia de los hombres 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 puede la autoridad competente intervenir coactivamente, por lo que la coercitividad no es un carácter constitutivo, sino consecutivo del Derecho.

Ha quedado de manifiesto que contribuir al gasto público constituye una obligación que establece nuestra Constitución Política Federal. Pero sabemos que por regla general resulta imposible la no violación a las disposiciones en nuestro caso de carácter fiscal y es así que debemos ser sancionados.

Así resulta que 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 o intimidación para los demás sujetos de la misma norma no cumplida.

El sentido pecuniario de las multas beneficia indudablemente al Fisco, se convierte entonces en un aspecto netamente secundario. Es decir se puede afirmar que las multas no se aplican con el objetivo primordial de incrementar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las diversas disposiciones tributarias.

No obstante de las sanciones por el no cumplimiento de las normas fiscales, incluyendo desde luego la del pago como obligación fiscal sustantiva, en muchas ocasiones no se obedecen, es entonces aquí que debemos preguntarnos las razones por las cuales el ciudadano mexicano por regla general no acata estas normas tributarias, probablemente encontremos muchas, por lo que de acuerdo a nuestra experiencia en el ámbito y como conclusión del presente trabajo, sólo destacaremos una que nos parece primordial dejando constancia de que no es la única, que consiste en que no existe por ahora una verdadera cultura fiscal ni aún básica en nuestro país, nuestra autoridades fiscales tratan de educar fiscalmente a través de una serie de intimidaciones utilizando los medios masivos de comunicación, como podemos cumplir algo para lo cual no se nos educa adecuadamente o simplemente no se nos informa, y es así que la mayoría de los ciudadanos no tenemos conciencia de la gran importancia que tiene el de contribuir al gasto público para la obtención de satisfactores a nuestras necesidades generales.

A través del presente trabajo, hemos analizado y corroborado que el sistema sancionador es complejo, porque asimismo es el sistema impositivo de nuestro país, cierto es que gran parte de los mexicanos estamos inmersos en este aspecto como ha quedado claro cuando hemos invocado a nuestra Carta Magna, y es que al carecer de educación tributaria, y de información acerca de nuestras obligaciones fiscales estas no se satisfacen plenamente teniendo entonces como consecuencia como se ha tratado a lo largo de este trabajo, en primer orden la comisión de una infracción para luego ser sancionados económicamente o inclusive privarnos de la libertad, por lo que sugiere para efectos de evitar esta circunstancia, debe ser puesta en práctica una verdadera estrategia de educación fiscal desde niveles básicos, es obvio que no se pretende hacer de cada mexicano un experto en materia fiscal, pero si que adquieran los niños, adolescentes y jóvenes conocimientos mínimos pero indispensables de que son las contribuciones, para que sirven, enseñarles que representa en sus deber como ciudadano, que significa socialmente su cumplimiento, es decir crear conciencia de lo que debe ser un ciudadano mexicano, entre otros conceptos habría que mostrarles, cual es el destino que se le da a los recursos públicos como es la salud, la propia educación que imparte el Estado, la impartición de justicia entre otras necesidades, indicarles los beneficios que tenemos o tendríamos los mexicanos gracias al pago cabal y oportuno de nuestras contribuciones, se debe exigir y proporcionar información fiscal a los ciudadanos, para que éstos acepten o rechacen el sistema pero con bases, para que estos con fundamentos reclamen el destino de sus contribuciones, que exijan la transparencia así como el buen empleo de sus aportaciones.

Tradicionalmente el estudio acerca de las contribuciones sólo se imparte (habría que ver la calidad) en algunas carreras universitarias como la de Contaduría Pública y la de Derecho, lo que da como consecuencia que todos los demás profesionistas no tienen muchas veces ni la más mínima idea de lo que son y representan las contribuciones.

Aun así en la práctica resulta penoso observar a contadores y abogados poseer un conocimiento muy pobre del sistema tributario, desconociendo las diversas obligaciones fiscales y lo que es peor de las infracciones que se pueden cometer y de las sanciones aplicables a cada caso.

Ahora bien la educación fiscal que se pretenda, se imparta no debe limitarse a decirle al contribuyente como puede y debe cumplir sus obligaciones fiscales, sino conocer el origen de los mismos. Por lo que también se requiere o se exige de una participación limpia y transparente de las propias autoridades fiscales para que infundan una verdadera confianza y no lo contrario al contribuyente, para que éste le exponga los problemas que le aquejan, por lo que surge también la necesidad de que los funcionarios fiscales sean adecuadamente capacitados además del aspecto técnico, prepararlos para se conduzcan con honestidad y honradez hacerles conciencia de lo digno de su función. No debe la autoridad fiscal conformarse o concretarse a cobrar diferencias en impuestos cada vez que revisa a los contribuyentes, sino llegar al conocimiento del porque de la determinación de esas diferencias, debe también educarse al contribuyente, a través de las autoridades fiscales y que estas no se limiten como ya se menciono a cobrar diferencias de impuestos y accesorios como son las **MULTAS**.

Encontramos que la excusa más común del ciudadano al propósito de la educación fiscal consiste en la afirmación de que lo relacionado con las contribuciones es de difícil comprensión, que se requiere de expertos para entenderlos (lo que en un principio parecieran ser verdaderos gurues fiscales), creemos por nuestra parte que hay algo o mucho de razón en estas aseveraciones, basta comentar tan sólo los numerosos impuestos federales que existen y otro tanto de ordenamientos fiscales de donde derivan un sin número de obligaciones de este carácter como ha quedado de manifiesto en el desarrollo del presente trabajo, aunado además que la legislación fiscal se ha reformado miles de veces(mas de cinco mil cambios en los últimos ocho años) no hay seguridad jurídica para el contribuyente, se debe ya reformar el sistema, pero con un profundo respeto a nuestra Carta Magna, no sólo reformarla ley porque los recursos no alcanzan.

Por lo que otra sugerencia para combatir el desacato a las normas fiscales, así como deterioro económico del contribuyente por concepto del pago de la imposición de multas o de gastos tal vez innecesarios en la defensa fiscal, complementando a la educación tributaria, hacemos una propuesta que no podemos dejarla desapercibida y que se refiere a la creación de un esquema de impuesto único, que simplifique las obligaciones fiscales de los particulares, en ocasiones las obligaciones fiscales son tan complejas su interpretación que las propias autoridades fiscales no logran desentrañar su contenido el sistema tributario debe hacerse más sencilla y accesible su comprensión al contribuyente, logrando así que las cumpla debidamente y no ser acreedor de sanciones.

Finalmente deber ser un sistema a donde ambas partes, tanto gobierno como contribuyente, coincidan y cumplan su labor: el contribuyente aportando sus contribuciones para solventar el gasto público, y la autoridad ejerciendo dichos recursos de manera transparente, eficiente y eficaz, para que pueda implantarse un sistema de impuesto único que funcione.

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.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

FUENTES DE CONSULTA

Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias, Instituto para el Desarrollo Técnico de la Hacienda Pública (INDETTC), Guadalajara Jal. México; 1992.

Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano, Editorial Porrúa, S.A.; México; 1992.

De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, Décimocuarta 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.; Décimosegunda Edición, México; 1998.

Escobar Ramírez, Germán. Principios de 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.; Décimocuarta Edición, México; 1980.

González Macías, María Dolores. Infracciones y Sanciones Fiscales, Instituto para el Desarrollo Técnico de la Hacienda Pública (INDETTC) Guadalajara, Jal. México; 1997.

González Uribe, Héctor. Teoría Política, Editorial Porrúa, S.A.; México; 1992.

Johnson 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.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial Harla, S.A. de C.V., Segunda Edición; México; 1992.

Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor; México; 1996.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Décima Edición, Editorial Porrúa, S.A.; México; 1981.

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: 1999.

Diario Oficial de la Federación del 30 de Junio de 1999.

Ley de Coordinación Fiscal. Publicada en el DOF del 29 de Diciembre de 1997.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Editorial PAC, S.A. de C.V.; 1999.

Reglamento interno de la SHCP. Publicado en el DOF del 11 de Septiembre de 1996.

Convenio de Colaboración Administrativa. Publicado en el DOF del 5 de Marzo de 1999.

Multi-Agenda Fiscal. Ediciones Fiscales ISEF, México; 1999

Resolución Miscelánea Fiscal para 1999; publicada en el DOF del 3 de Marzo de 1999.

Revista Práctica Fiscal No. 190; 2ª. Quincena; Mayo 1999; TAX, Editores.

Revista Práctica Fiscal No. 199; 1ª. Quincena; Octubre 1999; TAX, Editores.

Boletín Tributario No. 64; Octubre 1996; INDETEC

Boletín Tributario No. 94; Junio 1999; INDETEC.

Programa de Especialización en Fiscalización de Impuestos Federales Coordinados 1998; Módulo X Autocorrección y Liquidación. Instituto para el Desarrollo Técnico de la Hacienda Pública (INDETEC).

 **INDETEC**