

UNIVERSIDAD LATINA, S. C.

INCORPORADA A LA U. N. A. M.

FACULTAD DE DERECHO

“LAS MULTAS EN MATERIA FISCAL”

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

JUAN CARLOS BRIONES TRILLO

ASESOR: ADOLFO HERNÁN RAMIREZ VARGAS

MEXICO, D. F. SEPTIEMBRE DE 2007.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A *Dios*, por brindarme la oportunidad de vivir esta vida tan maravillosa. **¡GRACIAS!**

A *Flor* mi esposa, confidente y amiga, que con su gran amor y apoyo incondicional me alientan a superarme día a día. **¡POR TODO GRACIAS MI NIÑA!**

A *mi bebe "Carlos Fabricio"*, nuestro angelito que nos ve desde el cielo que con su amor, valor y fortaleza me enseñó que no existen imposibles, gracias por darme los mejores momentos de mi vida **¡TE EXTRAÑAMOS Y RECORDAREMOS SIEMPRE!**

A *papá y mamá* por el amor y formación que con cariño me brindaron.

A mis hermanos, por su apoyo y cariño ¡gracias! en especial a ti Horacio por ser tan excelente ser humano, amigo y hermano, **¡LOS QUIERO!**

A *Lic. Adolfo Ramírez Vargas* que con su apoyo se logró el presente trabajo.

“LAS MULTAS EN MATERIA FISCAL”

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I EL DERECHO FISCAL MEXICANO.

1.1.	ANTECEDENTES HISTÓRICOS	1
1.2.	DERECHO FISCAL	6
	1.2.1. DERECHO FINANCIERO	9
	1.2.2. DERECHO TRIBUTARIO	10
1.3.	OBJETO DEL DERECHO FISCAL	12
1.4.	FUENTES DEL DERECHO FISCAL	16

CAPÍTULO II FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS MULTAS

2.1.	CONCEPTOS GENERALES	19
	2.1.1 INGRESO	19
	2.1.2 INFRACCIÓN	20
	2.1.3 MULTA	20
2.2.	CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS	24
2.3.	CONTRIBUCIONES E IMPUESTOS	26
	2.3.1 CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS	26
	2.3.2 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS	27
	2.3.3 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS	28

2.4.	<i>FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES Y LAS MULTAS</i>	30
2.5.	<i>LIMITACIONES Y FUENTES CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.</i>	31

CAPÍTULO III *CARACTERÍSTICAS DE LOS ORGANISMOS FISCALES AUTÓNOMOS* 34

3.1.	<i>FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES</i>	37
3.2.	<i>OBJETIVOS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN</i>	40
3.3.	<i>ACCIONES QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PUEDEN REALIZAR PARA APLICAR SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN</i>	40
	3.3.1. <i>VISITAS DOMICILIARIAS</i>	42
	3.3.2. <i>FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES</i>	43

CAPÍTULO IV *CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN SUSTANTIVA O DE PAGO DE LOS IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES* 45

4.1.	<i>LA OBLIGACIÓN FISCAL</i>	45
	4.1.1 <i>INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL</i>	46

4.1.2	CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.	48
4.2.	DELITOS FISCALES	53
4.3.	DEFRAUDACIÓN FISCAL	55
4.4.	LAS MULTAS FISCALES	60
4.4.1	MULTAS FIJAS	70
4.4.2	MULTAS MÍNIMAS	72
4.5	LA RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS AL IMPUTARSE UNA MULTA	75
4.6	CONDONACIÓN DE MULTAS	81
	CAPÍTULO V MEDIOS DE DEFENSA	86
5.1.	RECURSO ADMINISTRATIVO	86
5.1.1	RECURSO DE REVOCACIÓN	88
5.1.2	RECURSO DE INCONFORMIDAD	92
5.2	JUICIO DE NULIDAD	99
5.3.	JUICIO DE LESIVIDAD	102
5.4	EL JUICIO DE AMPARO	104
5.4.1	AMPARO DIRECTO	109
5.4.2	AMPARO INDIRECTO	111
	CONCLUSIONES	114
	BIBLIOGRAFÍA	122

INTRODUCCIÓN

El tema “*Las Multas en materia fiscal*”, desarrollado en la presente tesis, es un tópico importante de estudiar, toda vez que hoy en día la materia hacendaria juega un papel muy importante en nuestro país, en virtud de que gran porcentaje de los ingresos del gobierno son resultado de la recaudación de impuestos.

Así también, es importante estudiar las sanciones a las que se pueden hacer acreedores los patrones y/o contribuyentes que tanto en materia hacendaria, como en materia de seguridad social incumplan con las obligaciones previstas en ley.

Lo anterior, en virtud de que las multas impuestas por el fisco (SAT), así como por entidades facultadas para imponer sanciones pecuniarias como lo son el **I. M. S. S.** e **I. N. F. O. N. A. V. I. T.**, en muchos de los casos carecen de la debida fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe revestir, acarreado con esto un gasto para el Estado, en virtud de la emisión, notificación y cobro de las multas, sanciones las cuales en la mayoría de los casos ocasiones son improcedentes al no existir la omisión imputada, ocasionándole también al contribuyente y o patrón, un gasto en busca de la defensa adecuada.

Asimismo, la imposición de una multa por parte de la autoridad hacendaria a un contribuyente no es un acto unilateral o dogmático, por el contrario, su existencia se encuentra regulada por el derecho y por ende, sujeta al estricto control de legalidad, esto quiere decir que la imposición de una multa al particular debe de realizarse con exhaustiva observancia del orden jurídico que le es aplicable.

En nuestro sistema legal son varios los requisitos que deben de cumplimentarse por parte de la autoridad impositiva al momento en que sanciona a un contribuyente con la determinación de una multa, estos rubros deben de

observarse en forma sincrónica, es decir, para que la imposición de la sanción que se comenta sea jurídica, deben de reunirse en su totalidad en el acto de autoridad correspondiente y bastará con que no se observe alguno de ellos para que la imposición de que se trate no se encuentre ajustada a derecho.

En consecuencia en el presente trabajo se analizarán y propondrán situaciones de hecho y derecho, mediante las cuales normalmente se determina si existió omisión por parte de los contribuyentes y/o patrones y por lo tanto le son impuestas multas debidamente fundadas y motivadas emitidas con los requisitos de ley y en el caso de que no exista omisión alguna el Estado no imponga sanciones por mero capricho.

De esa forma se analizarán los antecedentes del derecho fiscal Mexicano, así como su antecedentes y su objeto, lo anterior con el fin de conocer las premisas que a través de la historia han dado origen la rama del derecho que estudia las sanciones pecuniarias llamadas multas.

En este orden de ideas, en el capítulo II se abordaran los temas relacionados con los conceptos generales y los fundamentos constitucionales de las contribuciones, lo anterior es necesario para poder estudiar la legalidad de las multas.

Así también, se analizarán las características de los organismos fiscales autónomos, en virtud de que son los facultados para la imposición de las sanciones conocidas como multas.

Se realizará un estudio sobre las consecuencias del incumplimiento de la obligación del pago de impuestos y contribuciones, en virtud de que se abordaran los medios de defensa que pueden promoverse por la imposición de multas emitidas presuntivamente por la omisión de una obligación.

Para la elaboración del presente trabajo se emplearon los métodos inductivo, deductivo y jurídico, principalmente ya que mediante los mismos se considera es posible determinar la legalidad o no de las multas impuestas por la autoridad fiscal.

CAPÍTULO I EL DERECHO FISCAL MEXICANO

1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

El Derecho Tributario nace de un proceso histórico constitucional, resultado de la búsqueda del control del ejercicio del poder fiscal, o sea del poder del imperio que se refiere a la imposición de los tributos y en consecuencia puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario.

En consecuencia podemos considerar que la base del Derecho Constitucional moderno es el control del poder por razones tributarias y por lo tanto se marca también el nacimiento del Estado Moderno de Derecho.

Por lo que hace a los antecedentes de las autoridades hacendarias nacionales, las Oficinas Federales de Hacienda sólo sustituyeron en nombre a las Administrativas del Timbre; conservaron sus facultades arbitrarias y continuaron usando procedimientos caprichosos para hacer cumplir sus determinaciones y los empleados inferiores con el ejemplo de los jefes e ignorantes de las leyes que habrían de aplicar, incitaban al cohecho o lo admitían como único medio de regular la situación de los causantes. En esta situación caótica no podía esperarse la implantación del Derecho Fiscal Mexicano.

El derecho fiscal mexicano tuvo mayor auge con el transcurso del tiempo, en virtud de que lo que fueron sencillas funciones de construcción de calles, plazas y edificios públicos, evolucionaron extraordinariamente hasta transformarse en los modernos servicios de comunicaciones terrestres, marítimas y fluviales y aéreas de educación, higiene y medicina social, de suministro de energía, de agua

potable y de alcantarillado, y demás, que reclamaban del Estado y del ente recaudador un esfuerzo colosal, es ahí donde la hacienda pública en correlación con el derecho fiscal tuvieron un desarrollo de proporciones exageradas.

Había por otra parte que vencer la resistencia de los contribuyentes, en una situación desordenada, el arraigó de la creencia de que era menos costoso y molesto el soborno, que el pago de las contribuciones.

Fue así como lentamente pudo lograrse el convencimiento de la masa popular, de que es una obligación benéfica para la comunidad y no un sacrificio en favor de los gobernantes, contribuir para los gastos públicos.

Fue necesario el transcurso de varios años después de la promulgación de la Constitución y que se debilitaran las rivalidades políticas, para que el Presidente Plutarco Elías Calles, el 22 de julio de 1925, convocara a la Primera Convención Nacional Fiscal, que se reuniría en la ciudad de México, con delegados del Gobierno Federal y de los Gobiernos de los estados, territorios y Distrito Federal, para estudiar una posible coordinación de los poderes tributarios de la Federación y de los Estados, a fin de hacer una mejor distribución de las competencias y atribuciones de estos poderes y de mejorar los sistemas fiscales de los Estados.

Excluyendo los impuestos municipales, existían en la época más de cien diferentes impuestos en la República. Cada estado establecía su propio sistema fiscal, el Gobierno Federal mantenía el suyo y como los objetos de los impuestos eran los mismos, no había un plan concreto y definido de limitación entre la competencia federal y las competencias locales para crear los impuestos; los impuestos se hacían cada vez más onerosos por la multiplicidad de cuotas, multas y recargos, creciendo la complejidad del sistema y aumentando en forma desproporcionada e injustificable, los gastos de recaudación, inspección y administración de las rentas públicas.

El 11 de mayo de 1932, el presidente de don Pascual Ortiz Rubio, convocó nuevamente a los Gobiernos de los estados, territorios y Distrito Federal, para una Segunda Convención Nacional Fiscal, que tuvo por objeto la revisión de las conclusiones de la Primera Convención Nacional Fiscal; la consideración del problema de delimitación de las jurisdicciones fiscales de la Federación, estados y municipios, la determinación de las bases de unificación de los sistemas locales de tributación y de la coordinación de ellos con el sistema federal, así como el estudio y determinación de los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones de la Asamblea y constitución del órgano más capacitado para encargarse de ello.

En 1936, el Presidente Lázaro Cárdenas envió un proyecto al Congreso de la Unión para reformar la fracción X del artículo 73 y del artículo 131 de la Constitución de 1917 para delimitar la competencia de las Autoridades Fiscales, que no fue aprobado por el Congreso de la Unión.

Para el año de 1940, nuevamente el Presidente Cárdenas envió un proyecto al Congreso de la Unión para reformar las fracciones XIX y XXIX del artículo 73 y 117 fracciones VIII y IX que fueron aprobadas y puestas en vigor el 1º de enero de 1943, y con las mismas el Congreso de la Unión fue autorizado para expedir leyes con objeto de impedir restricciones en el comercio de Estado a Estado, para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de crédito y energía eléctrica, banca central y trabajo; para establecer las contribuciones o impuestos sobre comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales propiedad de la nación, instituciones de crédito y seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de fermentación y explotación forestal, por lo anterior, los Estados tendrían derecho a participar en el rendimiento de dichos impuestos especiales y fijarían sus propios como el impuesto predial y otros.

Para el año de 1947, el Presidente Miguel Alemán convoca nuevamente a una Tercera Convención Nacional Fiscal a la que tuvieron acceso además de los Poderes Públicos Federales y Estatales, la Iniciativa Privada a través de la Confederación de Cámaras de Comercio y la Confederación de Cámaras Industriales que participaron en las deliberaciones y votaciones.

La Convención concluyó en formular el Plan Nacional de Arbitrios que representaría una carga justa y equitativa sobre todos los causantes y permitiría cuidar la satisfacción de las necesidades públicas en los tres niveles del Gobierno. Como consecuencia de los acuerdos de la Tercera Convención Nacional Fiscal de 1949, se reformó nuevamente la fracción XXIX del artículo 73 constitucional para agregar una nueva fuente de tributación que es la producción y consumo de cerveza; se aprobó la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

A partir de las fechas antes enunciadas, nuestro sistema fiscal ha evolucionado enormemente, las Leyes Fiscales se han esclarecido, el sistema de administración de la Secretaría de Hacienda mejoró de manera considerable a través de su descentralización desde el año de 1975 y perdura a la fecha una política fiscal de conscientización y acercamiento con los causantes, para así evitar la situación de evasión al simplificar los tramites ante las propias autoridades recaudadoras.

En 1970 el Presidente Luis Echeverría Álvarez inicia lo que él mismo denominó "Programa de Reforma Administrativa del Gobierno Federal", programa en DERECHO PROCESAL FISCAL el cual hizo un gran énfasis para la reestructuración de todo el Sistema Tributario y que a la fecha continúa.

Al respecto es importante desatacar que a partir de la reestructuración del derecho procesal fiscal se observaron de manera primordial los siguientes aspectos:

1.- La autoridad hacendaría no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

2.- Por otro lado los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exhaustivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

El número de contribuciones federales existentes en 1970 se ha venido reduciendo al grado de que hoy sólo se causan alrededor de 13 contribuciones federales.

Todas las disposiciones distintas a Sujeto, Objeto, Base y Tasa-Cuota o Tarifa (que son las únicas que a la fecha se conservan en las Leyes Fiscales Especiales) se fueron trasplantando al Código Fiscal de la Federación, haciendo que hoy la totalidad de las contribuciones federales se causan tomando como base los principios generales de la materia tributaria mexicana contenidos en este último ordenamiento.

La globalización de la economía mexicana ha hecho que la materia tributaria del país esté considerada dentro del campo internacional, habiendo nuestro país celebrado hasta la fecha 15 tratados para evitar la doble tributación e incorporar al Sistema Tributario Doméstico, la totalidad de los criterios de aplicación del modelo de Tratado para Evitar la Doble Tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O C D E).

La Administración Tributaria se deposita en un organismo desconcentrado de la Administración Pública Federal denominado Sistema de Administración Tributaria (SAT), quien se encarga de la recaudación de impuestos, junto con dependencias como el IMSS y el INFONAVIT, quienes de manera autónoma y en ocasiones de manera conjunta recaudan e imponen las sanciones respectivas a contribuyentes y patrones que han incumplido con sus obligaciones fiscales.

1. 2. DERECHO FISCAL

“Su origen se encuentra en la palabra *fiscum* que en latín significa bolsa o cesto, su vinculación con el derecho fiscal deriva del singular sistema de recaudación impositiva puesto en práctica en la antigua Roma, la organización familiar y social de esa civilización estaba basada en un férreo sistema patriarcal, que obligaba al llamado “*pater familias*” a asumir una serie de obligaciones a nombre de su familia entendida esta en sentido amplio, esposa, hijos, nuera, esclavos, entre esa serie de obligaciones se encontraba la de llevar una serie de libro diario, en el que de manera escrupulosa debía anotar todos los ingresos y egresos del grupo familiar, sirviendo de apoyo dicho libro como base para el cálculo y determinación de los impuestos, con los que anualmente, debía contribuir para el sostenimiento de su gobierno.

Así una vez al año se presentaban los recaudadores en su domicilio, revisaban el libro diario y le notificaban la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta de inmediato mediante el depósito de su importe en las ranura que para el fin tenía el cesto o bolsa “*fiscum*” que el propio recaudador probablemente para evitar robos o abusos de confianza, llevaba adherida al brazo y herméticamente

cerrada,”¹ así pues este es el antecedente más antiguo y formal del derecho fiscal en el mundo.

De los tratadistas que definen al derecho fiscal de manera específica podemos citar la enunciada por el profesor argentino Rafael Bielsa que lo define como *el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como fisco.*²

En la actualidad el término Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiéndose por fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

Así también resulta válido usar indistintamente las expresiones Derecho Tributario y Derecho Fiscal, puesto que ambas están referidas al mismo objeto, es decir al vínculo jurídico en virtud del cual los ciudadanos están obligados a contribuir para el sostenimiento del Estado.

Consecuentemente, el papel del derecho fiscal va a consistir en elaborar y suministrar las normas y principios jurídicos reguladores de esa relación y su estudio, en esta última instancia, debe reducirse al análisis y evaluación de tales normas y principios.

Sobre el particular, cabe citar la calificada opinión de Manuel Andreozzi, que conceptúa el Derecho Tributario como la “rama del derecho público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos , y

¹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal.*, Tercera reimpresión a la quinta edición, Editorial Themis, México 2001, página 17.

² IDEM página 19.

determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del estado con el administrado que está obligado a pagarlos”.³

En síntesis puede aseverarse que el “Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico tributaria, entendiéndose esta última el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del estado”.⁴

A su vez Adolfo Arrijoa define al Derecho Fiscal como el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular la obtención de los ingresos públicos (Contribuciones y aprovechamientos) y las relaciones que se originan entre el fisco y los contribuyentes, quienes tienen la obligación de cubrirlas en forma voluntaria o coercitiva.

Así también el derecho fiscal se trata “de una relación necesaria e indispensable puesto que no es factible la vida social sin la previa satisfacción de las necesidades colectivas básicas, y para ello el Estado requiere de una serie de recursos económicos y patrimoniales, que en sana lógica deben provenir directamente de quienes se benefician con tales necesidades colectivas.”⁵

No hay que perder de vista que el derecho fiscal es una rama de la ciencia jurídica con un elemento primordial que es la bilateralidad, esto es que al mismo tiempo que impondrá obligaciones, conferirá derechos tal y como lo afirma Rafael Rojina Villegas “Una norma es bilateral cuando al propio tiempo que impone deberes a uno o varios sujetos, concede facultades a otro u otros. Por lo tanto, el carácter bilateral de la norma crea una correlatividad entre los deberes y las facultades. Frente a todo sujeto obligado habrá un sujeto facultado, para todo

³ ANDREOZZI, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, tomo I, Pagina 39.

⁴ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Ob. Cit. página 23.

deber corresponderá una facultad, no habrá deber sin facultad, no habrá obligado sin pretensor o inversamente...”⁶

1.2.1 DERECHO FINANCIERO

“Ubicados dentro del marco de las normas jurídicas que regulan la actuación del estado para la obtención, manejo y aplicación de los recursos necesarios para la consecución de sus fines, encontramos que en sentido estricto no existe una disciplina plenamente estructurada que en forma homogénea sistematice el conjunto de normas relativas a las finanzas públicas.

Para ello sería necesario integrar en un todo orgánico, normas constitucionales, sustantivas, procesales y penales, que regulen los variados aspectos que comprenden las finanzas públicas.

La verdad es que desde el punto de vista científico, no es posible hablar del derecho, financiero como disciplina autónoma, asimismo tampoco es posible hacerlo en el caso de las demás disciplinas mencionadas, Sin embargo, desde el punto de vista didáctico es tan posible como necesario, ya que se puede alcanzar la unificación homogénea de normas y principios que trata esa materia en particular.

Caso concreto es el relativo al derecho tributario, que tiene principios e instituciones propias con caracteres particulares y una legislación en su regulación⁷.

⁶ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Derecho Civil Mexicano*, Cuarta Edición, Tomo Primero, Cárdenas Editor, México, 1969, página 96.

⁷ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, tercera edición, Editorial Limusa, S. A., México 1999, página 24.

Es decir el derecho tributario incluye cualquier prestación económica, que los ciudadanos aporten para el sostenimiento del estado, es decir aplicada a nuestra legislación fiscal, comprende por igual a los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales etcétera.

El concepto de Derecho Financiero enunciado por el maestro Sergio de la Garza, para enfocar la actividad financiera del estado, nos dice que “El Derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado, en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos: así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre diversos órganos del estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del estado”⁸.

Por otra parte Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez define al Derecho Financiero como las normas jurídicas que regulan la actuación del Estado para la obtención, manejo y aplicación de los recursos necesarios para la consecución de sus fines.⁹

1.2.2. DERECHO TRIBUTARIO

“Una corriente de tratadistas dentro del campo de las finanzas públicas se ha concentrado en el estudio de la regulación de la actividad del estado tendiente a la obtención de recursos fundada en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, con lo que se ha estructurado una disciplina denominada Derecho Tributario.

⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero*, Editorial Porrúa, México 2001, página 17.

⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Ob cit. página 15

Podemos considerar que fue Dino Jarach con su obra clásica *El hecho imponible* quien en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y la actividad administrativa de determinación, y elaboró la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, que no científica, del Derecho Tributario.

Una vez sentadas las bases del derecho tributario, se desarrollaron teorías de gran importancia y su estudio adquirió una dimensión de magnitudes considerables al grado de poder afirmar, sin temor de equivocarse, que dentro de la materia jurídica de las finanzas públicas este derecho es el que ha tenido mayor desarrollo.¹⁰

Es consecuencia es importante resaltar que el derecho fiscal o tributario tomó gran importancia dentro de las ramas del derecho en virtud de la esencia del mismo al ser este el encargado de prever las finanzas públicas de los estados parte total en cualquier gobierno.

Así las cosas se puede decir que el derecho tributario son normas jurídicas que se refieren al establecimiento de las contribuciones, tributos (impuestos, derechos y contribuciones de mejoras), a las relaciones jurídicas establecidas entre la Administración Pública y los particulares con motivo del nacimiento de los mismos, su cumplimiento o incumplimiento, así como los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir, así como las sanciones específicas por su violación.¹¹

Asimismo otra actividad del estado se relaciona con el manejo o gestión de sus bienes, tal y como lo señala Gabino Fraga al enunciar que “El conjunto de

¹⁰DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Ob cit. pag. 13.

¹¹ MENDEZ GALEANA, Jorge, *Introducción al Derecho Financiero*, Primera Edición, Editorial Trillas, México, 2003, página 14.

bienes materiales que de modo directo o indirecto sirven al estado para realizar sus atribuciones constituye el dominio o patrimonio del propio estado.¹²

1.3. OBJETO DEL DERECHO FISCAL

El Estado para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, sustento que debe provenir en mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés que se realiza, máxime que en los tiempos actuales el continuo crecimiento demográfico así como los avances tecnológicos y científicos, demandan al Estado un campo de acción cada día más amplio, a ese respecto Andrés Serra Rojas afirma “Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no pueden prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras.”¹³

Esta situación da origen a una relación de interdependencia entre los gobernantes y los gobernados, en efecto esa relación reciproca en virtud de la cual los particulares se desprenden de parte de su ingreso para sufragar los gastos públicos deben de estar regulados por el derecho fiscal.

En consecuencia se puede decir que el derecho fiscal es un conjunto de normas jurídicas que regulan las fuentes de ingresos para el Estado, así como los procedimientos para la obtención de dichos ingresos.

¹² FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*. Edición s/d, Porrúa México, 2003

¹³ SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, Sexta Edición, Tomo Primero, Editorial Porrúa, S. A. México, 1974, página 78.

El tema de estudio de la presente tesis se desarrollará en relación a las multas en materia fiscal, en consecuencia es necesario hablar del derecho administrativo mismo que regula la relación que existe entre la Administración y los administrados, por ende para que ésta pueda hacer cumplir sus determinaciones puede imponer multas.

El derecho administrativo ha sido considerado como la rama del derecho que se refiere a las cuestiones relativas a la conducción de toda la actividad ejecutiva del Estado, por medio del cual se sistematizan, ordenan y delimitan sus funciones respecto del manejo de los bienes y recursos del Estado, incluida por supuesto la administración económica y fiscal en relación con los gobernados.

Gabino Fraga, afirma que el concepto de derecho administrativo se refiere al régimen de organización y funcionamiento del Poder Ejecutivo, y por otra parte, comprende las normas que regulan la actividad del Estado que se realiza en forma de función administrativa.

Asimismo el Derecho Administrativo es la rama del Derecho público que tiene por objeto la Administración pública, entendida como la actividad a través de la cual el Estado y los sujetos auxiliares de éste tienden a la satisfacción de intereses colectivos.¹⁴

De manera general, puede decirse que el derecho administrativo es la rama del derecho público que estudia las normas y principios que determinan y conforman la actividad formal del Poder Ejecutivo, y las relaciones de los gobernados con el Estado en dichas actividades, dentro de la materia que integra el derecho administrativo encontramos los siguientes elementos:

¹⁴ *Biblioteca de Consulta Microsoft Encarta. 2005.*

1) Entidades públicas administrativas, es decir, las dependencias gubernamentales directas, descentralizadas y desconcentradas, que emiten y ejecutan actos de naturaleza materialmente administrativa;

2) Competencia y facultades de dichas entidades públicas para determinar el ámbito de actuación de cada una de ellas;

3) Prestación de servicios públicos, que pueden ir desde la creación de infraestructura (alumbrado, dotación de agua, terrenos) hasta autorizaciones y concesiones, por las que se invita a un particular de determinados derechos exclusivos;

4) Actos administrativos, que representan la materialización de la actividad administrativa, por la que se crean, extinguen o modifican relaciones jurídicas con los gobernados como la imposición de las multas fiscales, las cuales son el punto medular de la presente tesis:

5) Procedimiento administrativo, que es el cauce instituido en Ley por el que el acto administrativo se conforma y se produce;

6) Recursos administrativos, que son los medios por los que el gobernado excita a la administración pública para revisión y revocación de sus propios actos; y

7) Contencioso Administrativo, que es la actividad formalmente jurisdiccional del Estado en el ámbito administrativo por la que dirimen las controversias entre los gobernados y las entidades públicas materialmente administrativas.

En consideración a todo lo expuesto y que se va verter en la presente tesis es importante definir en acto administrativo, sin duda la noción del acto administrativo representa una pieza fundamental del derecho administrativo contemporáneo ya que tiene repercusiones en muchos de sus ámbitos, de ahí la importancia de clasificarla y entenderla.

El acto administrativo podría separarse en dos grandes grupos, a saber, los elaborados con un criterio orgánico y los planteados con un criterio material.

Conforme al criterio orgánico también llamado subjetivo o formal, acto administrativo es el que realizan los órganos administrativos del poder público, y no otros, de acuerdo con este criterio solo los órganos administrativos pueden producir actos administrativos, esto significaría que los órganos judiciales y legislativos no podrían hacerlo lo que es rechazado en la actualidad por la mayor parte de la doctrina.

De acuerdo con el criterio material llamado también objetivo, sin importar la naturaleza del órgano que lo realiza acto administrativo es aquel cuya sustancia es administrativa, por lo que todos los órganos de poder público ya sean administrativos judiciales o legislativos caracterizados por su contenido material de naturaleza administrativos.

ELEMENTOS Y REQUISITOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

La doctrina no ha logrado unificar su criterio respecto de cuales son los elementos esenciales del acto administrativos en sentido restringido, ni tampoco acerca de la interpretación del sentido de los mismos, este desacuerdo se complica aún mas porque algunos autores consideran requisitos o modalidades los que otros interpretan como elementos del acto administrativo o viceversa.

Los requisitos del acto administrativo son;

1. Ser expedido por órgano competente.
2. Tener objeto que pueda ser materia del mismo, determinado determinable.
3. Cumplir con la finalidad del interés público regulado por las normas en que se concreta.
4. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expide salvo aquellos casos que la propia ley autorice otra forma de expedición.
5. Estar fundado y motivado.
6. Estar fundado y motivado debidamente.
7. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto causa o motivo.
8. Ser expedido sin que medie violencia en su emisión.
9. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión.
10. Tratándose de actos administrativos recurribles deberán establecerse los recursos que procedan.”¹⁵

1.4. FUENTES DEL DERECHO FISCAL

Las fuentes del derecho son las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho Financiero¹⁶

Asimismo para Adolfo Arrijo Vizcaíno son el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como fisco y que el principio esencial y básico de esta disciplina es el de la legalidad, en virtud

¹⁵ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge. Panorama del Derecho Mexicano, 1ª. Edición, Editorial Mc Graw Hill, México 1997., pag. 125-130.

¹⁶ DE LA GARZA, Sergio F., Derecho Financiero Mexicano, Quinta edición, Editorial Porrúa, México 1973, página 32.

de que todas las relaciones que se generen dentro de su ámbito deben encontrarse regidas y reglamentadas por leyes y normas jurídicas aplicable a cada caso¹⁷ y a continuación se señalaran.

- La Constitución
- Ley.
- Reglamento.
- Decreto.
- Circular.
- Jurisprudencia.
- Los tratados Internacionales.

La Constitución: La llamada Carta Magna es la fuente primigenia del derecho Fiscal, en virtud de que proporciona los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse en todo momento el también llamado derecho tributario.

Ley: Es un conjunto de normas jurídicas que son creadas por el poder legislativo y promulgadas por el ejecutivo que crean situaciones de carácter general, abstracto e impersonal.

¹⁷ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob cit página 29.

Reglamento: Conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto, general e impersonal que son creadas en uso de una facultad reglamentaria del ejecutivo contenida en el artículo 89 Fracción I de la constitución, con el objeto de facilitar la aplicación de las leyes en la esfera administrativa.

CAPITULO II FUNDAMENTO CONSITUCIONAL DE LAS MULTAS

2.1. CONCEPTO GENERALES

2.1.1. Ingreso Público

Es toda percepción en dinero o en especie, bienes, créditos, prestación de servicios o de cualquier otra naturaleza que modifique el patrimonio del Estado para aumentarlo.

Así también “los ingresos que recibe el estado por concepto de contribuciones son importantes para el buen desarrollo de su actividad financiera y destacan en este rubro los ingresos que tienen por concepto de impuestos.”¹⁸

2.1.2. Infracción

El tratadista Sergio Francisco de la Garza define a la infracción como “... toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales”.¹⁹

Así también se puede definir a la infracción como el incumplimiento de la norma que establece una obligación que habrá de cumplir el administrado y consecuentemente trae aparejada una sanción, siendo estas el medio coercitivo con que cuenta la norma jurídica para forzar su cumplimiento en caso de que el gobernado incumpla con sus obligaciones.

¹⁸ GONZALEZ MARTÍNEZ, Las Multas Fiscales, Víctor Hugo, 2ª. Ed. Editorial Gasca, México 2002, Pág. 7.

¹⁹ DE LA GARZA Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 8ª. Ed., Editorial Porrúa, México 2000, p. 939.

2.1.3. Multa.

En primer término hay que partir del concepto consistente en que una multa no es otra cosa que la sanción que se aplica con motivo de la comisión de una infracción, por consecuencia, su naturaleza jurídica es la de una sanción, caracterización que la diferencia de otras instituciones jurídicas similares como lo pudiese ser el recargo que tiene la naturaleza jurídica de una indemnización o de la actualización que es la forma de traer un valor pasado a su valor presente. En nuestro Código Fiscal de la Federación (C F F) .

La multa es independiente de las contribuciones y sus accesorios, tal y como lo prevé el Código Fiscal de la Federación, que en materia tributaria regula dichas sanciones y que en la parte que interesa se transcribe:

“Artículo 70 La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. “²⁰

Pretendiendo acotar el concepto de multa, son varias las definiciones que se han realizado, mismas que son ilustrativas al efecto de acercarnos a una idea de carácter general, en este sentido se describen las más relevantes.

Por multa fiscal debe de entenderse según el Diccionario Jurídico Mexicano, “Pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal “. ²¹

²⁰ Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, página 110.

²¹ Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1999, página 2163.

Por su parte, sostiene el maestro Gregorio Rodríguez Mejía;

“Podemos definir la multa como una pena de carácter económico que, de acuerdo con la ley, aplica la autoridad administrativa a los infractores de la misma
„²²

En fin, definiciones hay tantas dependiendo directamente del punto de vista de su autor, sin embargo, lo importante es no olvidar que la naturaleza jurídica de una multa es la de una sanción que se aplica con motivo de la comisión de una infracción y que tiene como finalidad el producir un escarmiento en el infractor, en materia tributaria, este será el contribuyente o patrón obligado.

El utilizar este concepto como punto de partida da lugar a que claramente advirtamos que, contrariamente a la idea generalizada, al momento de impugnar una multa de baja cuantía o de cuantía millonaria, en esencia nos encontramos frente a una sanción y el esquema jurídico de combate será exactamente el mismo, es de destacarse esta realidad a efecto de que se termine con la falsa idea de que es más complejo o difícil recurrir una multa de cuantía elevada en relación con una de menor valor, en ambos casos la labor de impugnación será la misma, ya que el soporte jurídico de defensa es el mismo en virtud de encontrarnos frente a actos administrativos iguales. Obviamente desde un punto de vista estrictamente profesional, la carga de responsabilidad es totalmente diferente en dichos casos, razón por la cual la defensa fiscal que se interponga deberá de valorarse en atención a tal aspecto.

Ello en virtud que la ley y en el caso particular Código Fiscal de la Federación, establece los elementos que deberá considerar para imponer una sanción, mismos que deben aplicarse en todo asunto, pero será su valoración particular la que determina el monto de la multa.

²² RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, *Teoría General de las Contribuciones*, Editorial Porrúa, México, 1994, página 98.

MULTAS, CUANTIFICACION DE LAS, EN MATERIA FISCAL. PRECISANDO CRITERIOS ANTERIORES, ESTE TRIBUNAL CONSIDERA QUE PARA LA CUANTIFICACIÓN DE LAS MULTAS FISCALES, CUANDO LA LEY SEÑALA UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, LA AUTORIDAD DEBE RAZONAR SU ARBITRIO Y TOMAR EN CONSIDERACIÓN LOS SIGUIENTES ELEMENTOS BÁSICOS: A) EL MONTO DEL PERJUICIO SUFRIDO POR EL FISCO CON LA INFRACCIÓN (ELEMENTO QUE A VECES YA ESTÁ CONSIDERADO EN LA NORMA, CUANDO LOS LÍMITES DE LA MULTA SE FIJAN EN FUNCIÓN DEL IMPUESTO OMITIDO); B) LA NEGLIGENCIA O MALA FE DEL CAUSANTE; O LA ESPONTANEIDAD DE SU CONDUCTA PARA ACATAR LA LEY, AUNQUE EXTEMPORÁNEAMENTE; C) SI SE TRATA DE UNA INFRACCIÓN AISLADA, O DE UNA INFRACCIÓN INSISTENTEMENTE REPETIDA POR DICHO CAUSANTE, Y D) LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL INFRACTOR. PUES LA MULTA DEBE SER PROPORCIONAL AL DAÑO QUE LA INFRACCIÓN CAUSA, Y PARA FIJARLA SE DEBE CONSIDERAR LA MALICIA Y LA REITERACIÓN DEL CAUSANTE, ASÍ COMO SANCIONAR CON DISTINTA MEDIDA A QUIENES TIENEN DIFERENTE CAPACIDAD, PARA NO LASTIMAR MÁS A QUIEN TIENE MENOS, POR UNA CAUSA SEMEJANTE. EL ÚNICO MONTO QUE LAS AUTORIDADES PUEDEN IMPONER SIN RAZONAR SU ARBITRIO, DEMOSTRADA LA INFRACCIÓN, ES EL MÍNIMO, PUES ELLO IMPLICA QUE SE HA ACEPTADO UN MÁXIMO DE CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES. PERO PARA IMPONER UN MONTO SUPERIOR AL MÍNIMO, SIN QUE SU DETERMINACIÓN RESULTE ARBITRARIA Y CAPRICHOSA, LAS AUTORIDADES ESTÁN OBLIGADAS A RAZONAR EL USO DE SUS FACULTADES LEGALES AL RESPECTO, PARA NO VIOLAR EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN (ARTÍCULO 16), Y DAR A LOS AFECTADOS PLENA OPORTUNIDAD DE DEFENSA, RESPECTO DE LOS DATOS Y ELEMENTOS QUE SIRVIERON PARA INDIVIDUALIZAR LA SANCIÓN.

Para poder realizar un estudio eficaz de las multas, debemos antes conocer conceptos relacionados y sin los cuales sería imposible entender la existencia del concepto que se estudia en la presente tesis para lo cual se realiza un extracto de los conceptos principales relacionados con las multas:

Ingreso Público. Es toda percepción en dinero o en especie, bienes, créditos, prestación de servicios o de cualquier otra naturaleza que modifique el patrimonio del Estado para aumentarlo, es decir el mayor volumen de los recursos económicos que obtiene el Estado, es por concepto de los ingresos denominados impuestos.

De la definición anterior se puede decir que el sostenimiento del Estado en cuanto a su organización y funcionamiento esta necesariamente basado en los gastos que el Estado mismo debe de atender y bajo esta premisa debe captar los recursos indispensables para la consecución de sus fines por ende nace la actividad financiera, siendo ésta una rama especial y autónoma del derecho público.

Los ingresos del Estado se originan normalmente por los impuestos que decreta, por los derechos, los productos y aprovechamientos que obtiene por sus actividades, y excepcionalmente por los financiamientos que contrata dentro y fuera del país.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece el concepto de las contribuciones, mismas que son la base de los ingresos del Estado y a continuación se transcribirá dicho artículo.

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

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

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

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

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

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

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 gastos accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.”²³

2.2. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS

Si bien los ingresos del estado se pueden clasificar de distintas maneras dado que el objeto de estudio del presente trabajo son las multas de carácter

²³ Código Fiscal de la Federación, *Op cit*, página 2.

fiscal, las cuales tienen un carácter tributario en el presente punto se analizan únicamente esta clasificación de los ingresos:

- ***Ingresos tributarios***
- ***Ingresos no tributarios***

Los ***ingresos tributarios*** son aquellos que el Estado como ente supremo impone a los gobernados cierta obligación con la finalidad de allegarse de recursos necesarios para la consecución de sus actividades.

Este ingreso se impone de manera unilateral ya que el mismo Estado es el que decide sin que el contribuyente o administrado pueda decidir sobre ello.

Cabe destacar que estos ingresos tributarios provienen de las contribuciones, aportaciones de seguridad social, impuestos, derechos y contribuciones especiales, teniendo su fundamento en el artículo 2, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien los ***ingresos no tributarios*** son aquellos ingresos que recibe el Estado por la explotación de sus propios recursos, como contraprestación por algún servicio, los ingresos denominados productos y las multas

A diferencia de los anteriores cabe destacar que el ingreso no tributario puede ser creado de manera bilateral ya que pueden intervenir en la creación de los mismos otros entes jurídicos por el simple hecho que el Estado no interviene como ente supremo con poder de imperio.

Estos son los que percibe el Estado, distintos a las contribuciones ya sea en función de derecho público o privado.

2.3. Contribuciones e Impuestos

Contribuciones: Son prestaciones en dinero y en especie a cargo de personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras que están establecidas en ley y que deben ser enteradas al ente público con facultades para percibir las, y que deben ser destinadas a satisfacer el gasto público.

Impuestos: “El impuesto es una prestación tributaria, con todas las características expuestas en torno a los tributos. Pero además, y también como el resto de las obligaciones tributarias es ex lege, en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de la hipótesis normativa o presupuesto que la prevé y define, esta hipótesis debe estar comprendida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa que comprenda todos los elementos del impuesto”.²⁴

2.3.1. Características de los impuestos

- Contribución.
- Previsto en ley.
- Obligatorio. Para cubrir las necesidades económicas del estado, de modo simultáneo, se requiere de ingresos y los mexicanos tenemos la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos, tal y como lo prevé el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en la parte que interesa se transcribe.

²⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero*, 18ª edición, Editorial Porrúa, 2000, página 374.

Son obligaciones de los mexicanos:

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

De esta manera, el estado tiene varias fuentes de ingresos, como lo son los impuestos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras, derechos, aportaciones de seguridad social, ingresos de organismos y empresas, productos e ingresos derivados de financiamiento, siendo los impuestos el mas importante de los medios de recaudar ingresos por parte del estado.

- Personas Físicas y morales que encuadran en el supuesto jurídico.
- Proporcionales.
- Equitativos.
- Se destinan al gasto público.

2.3.2. Elementos de los impuestos

Sujeto Activo o Pasivo: Activo es la persona facultada para establecer, exigir o recaudar impuestos. El pasivo es el obligado a pagar.

Objeto: Hecho previsto por la ley como acto generador de una obligación.

Base: Conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo de la obligación.

Tasa o tarifa: Es la cuota que se establece en la ley para aplicarse al objeto del impuesto una vez definida la base.

2.3.3. Clasificación de los impuestos

Directos: No se trasladan, afectan directamente al patrimonio de quien lo causan.

Indirectos: Son trasladables, como el caso del IVA.

Impuestos Reales: Son los que se establecen en función de los bienes, sin atender a las condiciones personales de los contribuyentes .

Impuestos Personales: Se establecen tomando en cuenta la capacidad del contribuyente.

Aportaciones de seguridad social: Son contribuciones establecidas en ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de Seguridad Social, o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, como son las cuotas del IMSS, ISSSTE, ISSFAM e INFONAVIT).

Derechos: Son las contribuciones establecidas en Ley, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. Para que estos sean considerados derechos, deben reunir ciertos requisitos o características, como son Contribuciones establecidas en Ley.

Accesorios: Se trata de Recargos y sanciones. Los recargos son una indemnización a favor de la autoridad, establecida en el artículo 21 del Código Fiscal Federal, que debe cubrir el contribuyente por la falta de pago oportuno. La Sanción es el castigo que la autoridad impone a quien viola una disposición fiscal.

Multas.- Las multas como segundo tipo de contribuciones accesorias reguladas por nuestra legislación tributaria, pueden definirse sencillamente afirmando que son las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales, tal y como lo afirma Margarita Lomelí Cerezo, “el elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que se incluye en todas las definiciones del derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico... el contenido de la coactividad es como enseña el jurista Luis Legaz y Lacambra, la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho...”²⁵

En efecto, si el estado desea un cabal acatamiento a sus normas jurídicas Tributarias, necesita contar con un adecuado mecanismo sancionador que implemente el principio de coactividad o coerción a través de un conjunto de sanciones, las que como atinadamente sostiene Francisco Crnelutti, son aquellas “consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto. Y como la sanción a de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, han de consentir un mal.”²⁶

En consecuencia es importante resaltar que si bien la multa es una sanción por una omisión, esta deberá de ser justa y equitativa para el infractor, esto es se deberá de individualizar de manera precisa al imponerse, tal y como lo prevé el siguiente criterio jurisprudencial;

²⁵ LOMELÍ CEREZO, Margarita. El poder sancionador de la Administración Pública en materia Fiscal. Compañía Editorial Continental, S. A México 1961.57.

²⁶ IDEM Página 58.

MULTAS. ARBITRIO. CONFORME AL ARTÍCULO 37, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA QUE LA INDIVIDUALIZACIÓN DE UNA MULTA SEA CORRECTA LEGALMENTE, NO BASTA QUE SU CUANTÍA SE FIJE ENTRE EL MÍNIMO Y EL MÁXIMO IMPONIBLES, NI QUE ESTÉ EN EL MEDIO, SINO QUE ES MENESTER QUE LA AUTORIDAD RAZONE, SI VA A SEÑALAR UNA CUANTÍA SUPERIOR AL MÍNIMO, LAS CIRCUNSTANCIAS RELATIVAS A LA IMPORTANCIA DE LA INFRACCIÓN, LAS CONDICIONES DEL CAUSANTE, Y LA EXISTENCIA DE PRÁCTICAS FISCALES VICIOSAS, ASÍ COMO SU GRAVEDAD Y LA NECESIDAD DE DESTRUIRLAS, A FIN DE QUE EL USO DEL ARBITRIO EN LA IMPOSICIÓN DE LA MULTA NO SEA ARBITRARIO.

2.4. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES Y MULTAS.

Dentro del Derecho positivo se encuentran los principios jurídicos para el establecimiento de tributos. Dichos principios se pueden dividir en 2 categorías:

- **Principios constitucionales:** Se encuentran establecidos en la Constitución Política, ley principal y fundamental de nuestro país, por esta razón la actividad financiera del Estado, que es la que se desarrolla para la obtención de ingresos, debe ajustarse a dichos principios.
- **Principios ordinarios:** No tienen la fijeza de los principios constitucionales, pero son fundamentales porque en ellos se rige lo relativo a los elementos de los tributos como son: objeto, sujeto, cuotas, forma de recaudación, sanciones en su caso, etc., que junto con las leyes constitucionales integran el derecho tributario.

De acuerdo al primer principio es precisamente lo que se pretende: analizar la disposición fundamental (nuestra Carta Magna) que regulan el establecimiento de las contribuciones.

El fundamento legal del Derecho Fiscal Mexicano está establecido principalmente en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dice:

Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.²⁷

Esta disposición menciona primeramente la obligación de contribuir para los gastos públicos, segundo, señala que esta obligación será de manera proporcional y equitativa, y tercero, que tal obligación será según lo dispongan las leyes.

Una de las facultades de la Cámara de Diputados es examinar, discutir y a probar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo (Ley de Ingresos).

2.5 LIMITACIONES Y FUENTES CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO

Artículo 31 Constitucional: Obliga a pagar Impuestos a:

- Todos los mexicanos en su lugar de residencia.
- De manera proporcional y equitativa (de acuerdo a la capacidad económica).

²⁷ Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Trillas, Décimo sexta edición , México Febrero del 2002.

- En base a las leyes fiscales.

Irretroactividad de las leyes fiscales: Según el artículo 14 de la **constitución**, a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna no puede aplicarse sobre el pasado en perjuicio del interesado.

Garantía de legalidad: Según el **artículo 16 constitucional**, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandato escrito fundado y motivado de Autoridad administrativa.

Facultad para la imposición de multas fiscales:

En el artículo 21 Constitucional se establece la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía; que únicamente serán multa o arresto hasta por 36 horas, en caso de tratarse de persona asalariada, nunca podrá sancionársele por una cantidad mayor al equivalente a un día de trabajo.

Es importante resaltar que dicho artículo indica de manera clara la prohibición de aplicar penas distintas a las enunciadas, sin embargo, en algunas leyes administrativas se establecen otras sanciones, como son las de clausura, la suspensión etc.

En consecuencia el artículo 21 Constitucional sirve de apoyo para facultar a la autoridad administrativa al aplicar las sanciones que allí se mencionan, que de manera clara prevé.

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al ministerio público, el cual se auxiliara con un policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la Autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones de los reglamentos, gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o

arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagará la multa que se le hubiera impuesto, se permutara esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Prohibición de multas excesivas:

El artículo 22 constitucional señala;

“... No se considerará como confiscación de bienes la aplicación parcial o total de los bienes de una persona hecha por autoridad judicial, para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.”²⁸

²⁸ Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, op cit pag 24.

CAPÍTULO III CARACTERÍSTICAS DE LOS ORGANISMOS FISCALES AUTÓNOMOS

El término organismo fiscal autónomo se empleó por primera ocasión en el decreto que reformó el artículo 135 de la Ley del Seguro Social que expidió el Presidente Manuel Ávila Camacho en uso de las Facultades Extraordinarias de que gozaba, de fecha 4 de noviembre de 1944, no obstante la antigüedad que tiene el mismo, la doctrina y la jurisprudencia lo han abandonado, puesto que ha sido poco explorado en sus condiciones de excelencia y especialmente en los atributos de que se encuentra revestido.

Inicialmente deberá señalarse que todo derecho generador de crédito fiscal conduce a una relación jurídica tributaria que como cualquier obligación de carácter jurídico tiene como elementos un sujeto activo que puede exigir el cumplimiento de la prestación, otro sujeto pasivo obligado a cumplir dicha prestación y el objeto de la misma que será la referida prestación, lo cual se puede presentar en una obligación de dar, hacer, no hacer, tolerar.

En materia tributaria las relaciones jurídicas más importantes se pueden clasificar en principales, accesorias y formales, las cuales se desprenden de la misma ley por tratarse de obligaciones *ex lege* y en donde el sujeto pasivo tiene esta calidad por la simple realización del supuesto normativo, de acuerdo con la moderna terminología de las leyes fiscales se convierte en contribuyente de un gravamen fiscal, siendo este el origen de la relación principal y a la cual nos vamos a referir en este caso.

Al momento mismo en que se genera la responsabilidad del contribuyente, tiene frente a un acreedor que puede exigir el cumplimiento de la obligación, esto es, el pago. Normalmente el sujeto activo es una autoridad revestida de plenas atribuciones y es el encargado de vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales, así como de exigir la plena satisfacción del interés fiscal.

Por esta situación se crearon los organismos que deberían captar los ingresos y al mismo tiempo idealizarían el gasto afectado aún indeterminado, en cuyo caso el referido organismo recaudador se convierta en autoridad por disposición legal, con todas las implicaciones legales que esto representaba.

Por autoridad podemos considerar la que está legitimada en los términos del artículo 16 constitucional para afectar en la órbita de sus atribuciones la esfera jurídica de los particulares; disponen pues de la fuerza de la Ley para mandar y ser obedecidas, es por ello que los actos emanados por las autoridades deberán de cumplir con ciertas características, tales como las previstas en el siguiente criterio;

ACTOS DE AUTORIDAD. DEBEN CONSTAR POR ESCRITO Y ESTAR FUNDADOS Y MOTIVADOS. PARA CUMPLIRSE CON LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, ES NECESARIO QUE TODO ACTO DE AUTORIDAD CONSTE POR ESCRITO; EN EL CUAL SE EXPRESE CON PRECISIÓN EL PRECEPTO LEGAL APLICABLE AL CASO Y LAS CIRCUNSTANCIAS ESPECIALES, RAZONES PARTICULARES O CAUSAS INMEDIATAS QUE SE HAYAN TENIDO EN CONSIDERACIÓN PARA EMITIRLO; SIENDO NECESARIO, ADEMÁS QUE EXISTA ADECUACIÓN ENTRE LOS MOTIVOS ADUCIDOS Y LAS NORMAS APLICABLES, O SEA, QUE EN EL CASO CONCRETO SE CONFIGURAN LAS HIPÓTESIS NORMATIVAS, PARA QUE LOS OBLIGADOS ESTÉN EN APTITUD DE DEFENDERSE EN DEBIDA FORMA.

El servicio público es toda actividad cuyo cumplimiento debe ser asegurado, regulado y controlado por los gobernantes, porque el cumplimiento de esta actividad es indispensable para la realización y desarrollo de la interdependencia social y es de tal naturaleza que no puede ser realizada completamente sino por la intervención de la fuerza gubernamental, asimismo es la actividad que el Estado lleva a cabo para lograr la satisfacción de necesidades colectivas de interés general²⁹.

²⁹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op cit. página 29.

Es importante resaltar que las autoridades deberán de emitir sus atribuciones mediante los actos administrativos, que representan una pieza fundamental del derecho administrativo contemporáneo, conforme al criterio orgánico, también llamado subjetivo o formal, “acto administrativo es el que realizan los órganos administrativos del poder público y no otros, de acuerdo con este criterio, solo los órganos administrativos pueden producir actos administrativos, esto significaría que los órganos judiciales y los legislativos no podrían hacerlo, lo que es rechazado en la actualidad por la mayor parte de la doctrina.”³⁰

Precisamente por este apoyo que les otorga la ley no pueden excederse en sus atribuciones, porque en este caso serán incompetentes, arbitrarios o autoridades de facto. De acuerdo con los principios constitucionales, las autoridades sólo están facultadas en todo aquello que la propia ley les señala, sin que puedan ampliar o modificar estas facultades.

Podemos concretar las características de los organismos fiscales autónomos en la siguiente forma:

- Son organismos distintos a las dependencias fiscales que tienen la calidad de receptores de créditos fiscales.
- Actúan de acuerdo con la Ley y a la realización de los fines legales, esto es, al cumplimiento de la norma.
- Por disposición legal son administradores de tributos.
- Al mismo tiempo necesitan satisfacer las necesidades públicas de carácter específico, por medio de los recursos que los particulares les provean.

³⁰ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *Derecho Administrativo*, Ed. Mc Graw Hill, México, 11197, pag. 125.

- Por las razones apuntadas, se convierte en un órgano de autoridad y sólo pueden realizar actuaciones dentro del marco legal.

3.1 FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

La figura del sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, sino por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo.³¹

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación menciona las facultades de las autoridades fiscales para llevar a cabo acciones para cerciorarse de los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales.

Cuando se mencionan las autoridades fiscales, que pueden llevar a cabo las facultades de comprobación previstas por el C F F se refieren, por mencionar algunas, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Instituto Mexicano del Seguro Social, las tesorerías estatales, el INFONAVIT, entre otras.

El fundamento de la autonomía del Instituto Mexicano del Seguro Social se encuentra prevista en los artículo 4 y 5, de la ley de la materia que a la letra prevén;

“Artículo 4. El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional en los

³¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op cit. página 105.

términos de esta Ley, sin perjuicio de los sistemas instituidos por otros ordenamientos”.

“Artículo 5. La organización y administración del Seguro Social, en los términos consignados en esta Ley, están a cargo del organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, de integración operativa tripartita, en razón de que a la misma concurren los sectores público, social y privado, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene también el carácter de organismo fiscal autónomo”.

Por su parte la ley del INFONAVIT, respecto de la autonomía de dicho Instituto prevé lo siguiente;

“Artículo 2o. Se crea un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio, que se denomina "Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores", con domicilio en la Ciudad de México”.

“Artículo 3o. El Instituto tiene por objeto:

- I.-** Administrar los recursos del Fondo Nacional de la Vivienda;
- II.-** Establecer y operar un sistema de financiamiento que permita a los trabajadores obtener crédito barato y suficiente para:
 - a).-** La adquisición en propiedad de habitaciones cómodas e higiénicas,
 - b).-** La construcción, reparación, ampliación o mejoramiento de sus habitaciones, y
 - c).-** El pago de pasivos contraídos por los conceptos anteriores;
- III.-** Coordinar y financiar programas de construcción de habitaciones destinadas a ser adquiridas en propiedad por los trabajadores; y

IV.- Lo demás a que se refiere la fracción XII del Apartado A del Artículo 123 Constitucional y el Título Cuarto, Capítulo III de la Ley Federal del Trabajo, así como lo que esta ley establece”.

“Artículo 4o.- El Instituto cuidará que sus actividades se realicen dentro de una política integrada de vivienda y desarrollo urbano. Para ello podrá coordinarse con otros organismos públicos”.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación le otorga autonomía a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en sus artículos;

“Artículo 3. Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.

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

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

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano”.

3.2 OBJETIVOS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Los fines que persiguen las autoridades fiscales al comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos, relacionados, han cumplido sus obligaciones fiscales además el de administrar el dinero público y que éste se destine a los fines que dan su origen son:

- Comprobar si han cumplido con las disposiciones fiscales.
- En su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales.
- Comprobar la comisión de delitos fiscales y,
- Proporcionar información a otras autoridades fiscales.

3.3 ACCIONES QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PUEDEN REALIZAR PARA APLICAR SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

- Para poder comprobar lo anterior dichas autoridades realizarán las siguientes acciones:

- 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.

- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo una revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos u otros documentos o informes que se les requieran.

- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las aportaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del 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.

- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación fiscal de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; 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.

3.3.1. VISITAS DOMICILIARIAS

Es precisamente a través de practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, cuando las autoridades fiscales pueden cumplir con cada uno de los objetivos que persiguen al aplicar sus facultades de comprobación.

Las visitas domiciliarias es la principal facultad de comprobación con la que cuentan las autoridades fiscales, en términos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicha facultad consiste, en esencia, en revisar en la residencia de los contribuyentes las particularidades relativas a las obligaciones fiscales a las que se encuentran sujetos, ya sea formales o materiales, lo que evidentemente constituye un grave acto de molestia, pues se trata de una de las excepciones a la garantía de individualidad de domicilio.³²

3.3.2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES

La facultad de las autoridades fiscales para practicar las visitas domiciliarias está contemplada en el artículo 16 Constitucional, que a la letra dice:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, **sino en virtud de mantenimiento escrito de la autoridad competente**, que funde y motiva la causa legal del procedimiento".³³

Este mismo artículo prevé que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias pero exigiendo la exhibición de los libros y papeles indispensables para la comprobación que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas, tal y como lo prevé el siguiente criterio jurisprudencial:

VISITAS DOMICILIARIAS. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN EN EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SIENDO FACULTAD DE LA AUTORIDAD HACENDARIA LA COMPROBACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES, LA QUE SE EJERCITA, ENTRE OTROS MEDIOS, A TRAVÉS DE VISITAS DOMICILIARIAS

³² www.bibliojuridica.org. Fecha de consulta enero 2007.

³³ Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, Op cit. Pag 30.

POR MANDATO EXPRESO TANTO DEL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, COMO DE LOS ARTÍCULOS 42, 43, 44, 45, 46, 55 Y 64 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LAS ÓRDENES DE AUDITORIA RESPECTIVAS QUE SE EMITAN PARA ESE FIN, NO REQUIEREN DE MAYOR FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, QUE EN ELLAS SE ASIENTE EL LUGAR QUE HA DE SER VISITADO, EL SUJETO VISITADO Y EL OBJETO DE LA VISITA, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE FACULTAN A LA AUTORIDAD A EFECTUAR LA AUDITORIA, ESTO ES, EL DOMICILIO EN QUE DEBE LLEVARSE A CABO LA VISITA DOMICILIARIA, QUE LA ORDEN SEA DIRIGIDA AL OCUPANTE DEL LUGAR VISITADO, EL PERÍODO QUE ABARCARÁ LA VISITA, LOS IMPUESTOS QUE DEBAN REVISARSE Y LOS FUNDAMENTOS LEGALES QUE AUTORIZEN A LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA A EFECTUAR ESE TIPO DE ACTOS.

CAPÍTULO IV CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

4.1. LA OBLIGACIÓN FISCAL

“La obligación tributaria consiste en la relación que se presenta entre el órgano de la administración hacendaría, llamada sujeto activo y el particular que reúne las circunstancias de ley denominado sujeto pasivo contribuyente; en virtud de la cual el primero puede, en su calidad de acreedor, exigir al segundo, en su calidad de deudor, el cumplimiento de una prestación, generalmente en dinero y excepcionalmente en especie. De tal suerte que el contenido de esta obligación tributaria es generalmente, el pago de una cantidad en efectivo”³⁴.

Es una obligación de Derecho Público que se genera en la ley con carácter personal; dicha obligación es principal, porque tiene por contenido el pago de la prestación en dinero o en especie a que se refiere el gravamen.

Esta calidad de deudor puede ser por adeudo propio o ajeno; el primero adquiere esta calidad porque en forma directa realiza las circunstancias que en la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; el segundo es el sujeto que, por disposición legal, va a responder ante el Fisco de créditos fiscales, no obstante que no realizó los supuestos normativos que dan origen a un gravamen fiscal.

Los sujetos pasivos por adeudo ajeno pueden ser por solidaridad, sustitución, sucesión y en forma objetiva.

³⁴ MORENO PADILLA, Javier, “*Régimen Fiscal de la Seguridad Social*”, Editorial Themis, página 139.

El Código Fiscal de la Federación utiliza la palabra "contribuyente" sin distinguir las dos calidades que hemos mencionado. El artículo 6º del mencionado código sólo establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo; sólo que, en el contexto de las leyes fiscales, la determinación puede realizarse por retenedores solidarios y, obviamente, por el sujeto que realiza a título propio el hecho generador.

Existen otras obligaciones que son accesorias o secundarias de la principal, que se generan precisamente porque el contribuyente deja de cumplir o lo hace defectuosamente, tanto su obligación principal como las formales. Ello origina diversas consecuencias como las de cubrir adicionalmente generadores precisamente por dicho incumplimiento, así como sanciones y cobros por estimativa.

4.1.1. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La ley debe ser cumplida en forma espontánea por el obligado ante ella o, en su defecto, los órganos de la Administración encargados de vigilar la misma deberán hacerla cumplir, inclusive en forma ejecutiva.

En el momento mismo en que los destinatarios originales de la norma se abstienen de cumplir en forma voluntaria, entra en juego la coercitividad del Estado para exigir el cumplimiento por la fuerza, sólo que dicho cumplimiento va aparejado de otra serie de consecuencias adicionales y accesorias que dan eficacia y certeza a la actuación del órgano hacendario, de tal suerte que la reacción es agresiva y trascendente.

En la materia tributaria, las consecuencias del incumplimiento tienen variaciones notables, porque el interés público que se origina de la ley hacendaría no puede seguir las reglas tradicionales del Derecho Civil, no obstante que en su aspecto fundamental se buscan las mismas consecuencias: alcanzar la satisfacción debida.

Se dota a la autoridad fiscal de atribuciones automátatas, para que haga cumplir de inmediato, y sin la intervención del Poder Judicial, el cumplimiento de las prestaciones, no sólo será la satisfacción legal, sino que también tienden a buscar el acercamiento del daño, el castigo del infractor; nosotros agregamos el equilibrio financiero del Estado. Razón por la cual tiene el carácter de sanción, de intimidación y nivelación de las finanzas públicas.

Como toda norma jurídica, el espíritu primario es conseguir la adecuación voluntaria de los sujetos identificados con la misma, sin ninguna trascendencia posterior. En el momento en que se incurre en su violación, se presenta la reacción inmediata que busca regresar a la legalidad. Sólo que dicha reacción es mucho mayor que la violación cometida, es decir, la imposición de la sanción estará correlacionada con la gravedad de la omisión.

Es importante resaltar que aún y cuando se haya omitido enterar algún impuesto y/o contribución y no exista requerimiento debidamente notificado, se puede realizar el entero respectivo considerándose el mismo como un pago espontáneo y por ende no se deberá aplicar multa.

4.1.2. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE LOS IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES

Los sujetos pasivos tienen la obligación de enterar correcta y oportunamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales en los términos de ley, y cualquier irregularidad en esta satisfacción tendrá por consecuencia una contradicción entre la situación real y el contenido de la Ley Fiscal; ello significa un ilícito tributario.

Si las personas realizan actitudes de opción, que son de similares efectos a las tipificadas en la ley y generan beneficios en la carga tributaria, ello lo único que significa es que no se ha realizado el hecho generador y que el legislador ha permitido estas figuras de opción. Pero existe simulación que provoca el error del Fisco para generar un beneficio adicional, al eliminar parcial o totalmente la carga impositiva, entonces esto es una evasión ilegal.

La infracción consiste en dejar de cumplir la obligación fiscal principal; dicha comisión puede ser parcial o total; pero, de cualquier manera, configura una disminución de la carga real impositiva, también conocido como crédito fiscal, el cual también se imputará al existir la omisión del pago de alguna obligación fiscal se impondrá un crédito fiscal, previsto en el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación que a la letra prevé;

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

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice. Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.”

La infracción se identifica con evasión ilegal, y cuando esta misma conducta se remite al tipo delictivo, adquiere la calidad de defraudación fiscal.

Elementos de los ilícitos

Si bien la presente tesis no es en materia penal por el carácter punitivo de las multas, ya que requieren de la comprobación o por lo menos la presunción de la comisión de una infracción, les resultan aplicables conceptos relacionados con la materia penal como son:

- Conducta
- Tipicidad
- Antijuridicidad
- Imputabilidad
- Culpabilidad
- Responsabilidad
- Punibilidad

Ubicando estos elementos dentro de la evasión legal como ilícito fiscal podemos decir de cada uno de ellos lo siguiente:

La conducta “Es la manifestación de la voluntad que mediante una acción u omisión produce un cambio en el mundo exterior, de tal suerte que esta

conducta en materia de evasión consiste en dejar de cumplir la obligación tributaria, con el resultado de aceptar directamente el erario público.³⁵

La tipicidad Presupone el tipo legal que configura la ilegalidad dentro del contexto normativo. La adecuación de una conducta al tipo conforma la tipicidad, de tal suerte que la evasión es la actuación del obligado a pagar cuando omiten total o parcialmente esta prestación.

La antijuridicidad Es el conflicto que se presenta entre la conducta y el bien tutelado por el Derecho. En materia fiscal, la antijuridicidad está implícita en el incumplimiento de la obligación fiscal, toda vez que si no se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley, se origina, *ipso facto*, la disconformidad del obligado, con los fines del Derecho, que es la obligación constitucional del particular de contribuir al gasto público e indirectamente o directamente a su beneficio.

La imputabilidad Significa atribuir directamente los actos de una persona por ser capaz de valorar, a las consecuencias de su propia actuación.

La culpabilidad Será el nexo que une al sujeto con su acto. En materia tributaria, por ser tipos objetivos, el legislador presupone el grado de conciencia dentro de las consecuencias de la infracción.

La responsabilidad García Domínguez considera que un sujeto que tenga obligación fiscal implica que tiene legalmente el deber de realizar determinada conducta, lo que significa que está sujeto a una sanción en caso de incumplimiento de su obligación; esto significa que el obligado debe responder por la obligación de pagar y por sus accesorios.³⁶

³⁵ JIMÉNEZ DE AZUA, *La ley y el delito*, Caracas 1946., P, 444.

³⁶ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel. *Teoría de la Infracción Fiscal*, Editorial Cárdenas, México, 1983, página 14.

La punibilidad El Derecho Positivo debe establecer las infracciones y la sanción correspondiente; esto es, la pena concreta que tendrá que individualizarse en cada uno de los casos.

De tal suerte que la infracción y su pena deben cumplir con los requisitos del artículo 14 Constitucional de la plena identificación de la conducta al tipo legal, tal y como se prevé en el siguiente criterio jurisprudencial.

MULTAS. CONSTITUYEN UN CRÉDITO FISCAL LAS IMPUESTAS CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN FISCAL. DE CONFORMIDAD CON LOS ARTÍCULOS 20. Y 30. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LOS INGRESOS QUE EL ESTADO TIENE DERECHO A PERCIBIR, SON ESENCIALMENTE: A) CONTRIBUCIONES, CLASIFICADAS A SU VEZ EN IMPUESTOS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DERECHOS; B) APROVECHAMIENTOS Y C) PRODUCTOS. DE LA DEFINICIÓN QUE DE CADA UNO DE ESTOS INGRESOS OTORGAN LOS PROPIOS PRECEPTOS LEGALES, SE ADVIERTE QUE SOLAMENTE LAS CONTRIBUCIONES Y LOS APROVECHAMIENTOS SON DEBIDOS A LA CALIDAD DE ENTIDAD DE DERECHO PÚBLICO DEL ESTADO, EN TANTO QUE LOS PRODUCTOS DERIVAN DE LA ACTIVIDAD DEL PROPIO ESTADO, PERO COMO ENTIDAD DE DERECHO PRIVADO. POR TAL RAZÓN, SOLAMENTE RESPECTO A LAS CONTRIBUCIONES Y LOS APROVECHAMIENTOS LA LEY HA ESTABLECIDO LA CAUSACIÓN DE RECARGOS, SANCIONES, GASTOS DE EJECUCIÓN E INDEMNIZACIÓN POR FALTA DE PAGO OPORTUNO, ATRIBUYÉNDOLES EL CARÁCTER DE ACCESORIOS DE AQUELLOS INGRESOS EN QUE TIENEN SU ORIGEN Y HACIÉNDOLES PARTÍCIPES DE SU NATURALEZA. POR OTRA PARTE, EL ARTÍCULO 40. DEL CITADO ORDENAMIENTO LEGAL, DEFINE QUE SON CRÉDITOS FISCALES, "... LOS QUE TENGA DERECHO A PERCIBIR EL ESTADO O SUS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS QUE PROVENGAN DE CONTRIBUCIONES, DE APROVECHAMIENTOS O DE SUS ACCESORIOS,...". EN ESE ORDEN DE IDEAS, LA MULTA IMPUESTA AL QUEJOSO "CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN FISCAL", SÓLO PUEDE ENTENDERSE COMO ACCESORIO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE UN APROVECHAMIENTO, Y POR ENDE, COMO UN CRÉDITO FISCAL.

Para algunos tratadistas la multa es una sanción que tiene por único fin ser reparatoria del daño sufrido por el fisco y para otros es una medida de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos de la misma obligación, además de establecer que su característica pecuniaria es un fin secundario a pesar de beneficiar directamente al fisco.

En estos términos la multa tiene un doble aspecto, el reparatorio y el intimidatorio, como sus finalidades primordiales.

La naturaleza jurídica de las multas se observa en el artículo 2º último párrafo, del C. F. F. Al indicar: “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 estas.

La actualización de la contribución que prevé el artículo 17-A del mismo ordenamiento no es un accesorio de las contribuciones, sino que es parte de las mismas, incluso de los recargos deben calcularse sobre la contribución omitida actualizada, aunque dicha actualización, ya dijo la corte, no se debe considerar para calcular las multas.

Al imponer una multa administrativa, la aplicación de la Ley siempre debe ser estricta. El principio de tipicidad de las penas es aplicable a toda multa, Lo anterior es la aplicación de una pena administrativa a una infracción de ese orden.

4.2 DELITOS FISCALES

Delito es el acto típicamente antijurídico del culpable sometido a condiciones objetivas de penalidad, imputable al hombre, y sometido a una sanción penal.

Debemos reconocer que hay varias teorías que representan oposición sobre la infracción y los delitos.

Las distinciones las desprendemos, obviamente, por la pena y por los procedimientos que se siguen ante las autoridades de diversa estructura.

Los delitos que el Código señala con pena de la privación de la libertad son: el contrabando, los hechos ilícitos asimilados al contrabando, la defraudación fiscal, los hechos asimilados a la defraudación fiscal, los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, el uso indebido de bienes depositados, destrucción de aparatos de control y visitas domiciliarias sin orden respectiva.

En relación a la denuncia, el Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala en su artículo 9, fracción XVII, que compete a la Procuraduría Fiscal de la Federación denunciar al Ministerio Público los posibles delitos de carácter fiscal; sin embargo, en situación de gran ambigüedad, el artículo 93 del Código Fiscal establece que cualquier autoridad fiscal puede poner en conocimiento del Ministerio Público Federal la probable existencia de un delito, aportando actuaciones y pruebas. Consideramos excesivas estas atribuciones, toda vez que no todas las autoridades se encuentran capacitadas para instruir el expediente administrativo del probable delito fiscal, de tal manera que autorizar

indistintamente a cualquier funcionario a realizar esta gestión significan un contrasentido, que origina abusos.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece el delito de defraudación fiscal, se considera que lo comete la persona que, por medio de engaños o aprovechando errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución, se estipula un dolo directo, porque el autor admite las consecuencias de su ilícito, y esto se ve en la intención clara y manifiesta de aprovecharse de los errores o utilizar engaños que le producen un beneficio. Esta presunción de dolo queda identificada con las agravantes señaladas en la fracción II del artículo 75, y, por ende, debe evitarse la tipificación de la infracción y señalar solamente la figura delictiva, autorizando al juez para incluir dentro de la sentencia una sanción económica.

La fracción IV del artículo 109 del C. F. F. prevé que se considera se comete el delito de defraudación fiscal cuando una persona realice uno o más actos con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco federal; esta disposición contempla una figura *sui generis*, porque considera como materia del delito el propósito ilícito, no obstante que esté apoyado en actos permitidos, lo cual puede ocasionar actos de iniquidad, porque las personas realizan situaciones permitidas en la ley, pero que se pueden calificar de un propósito del daño fiscal, de tal suerte que se presentarían conclusiones que no coinciden con una clara tipicidad delictiva.

Los artículos 248 de la Ley del Seguro Social y 57 de la Ley del INFONAVIT remiten a los supuestos del Código Fiscal de la Federación la materia de defraudación patronal en aportaciones de seguridad social.

Existe otra serie de consecuencias que se originan por el incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en materia de sus contribuciones que podrían ser: las consecuencias accesorias por mora; la determinación de la

autoridad en lugar del contribuyente; el procedimiento económico coactivo y las consecuencias de clasificación de sanciones en el ejercicio de las facultades de comprobación; por todos estos criterios creemos que debería de sistematizarse un derecho compulsivo fiscal que armonice y dé estructura a todas las consecuencias que se desprenden por el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

4.3 DEFRAUDACIÓN FISCAL

El Código Fiscal de la Federación establece diversos delitos en materia tributaria, pero los que debemos destacar por su conexión con los descritos como ilícitos en seguridad social ya que si bien en la presente investigación se analizan y estudian las multas fiscales, es en particular las que se derivan de la referida materia, son la defraudación fiscal y sus equiparables.

El artículo 108 del referido Código Tributario menciona que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Este delito participa de los elementos descritos para el fraude en el artículo 386 del Código Penal Federal, pero no parece inadecuado que se considere este delito como genérico por encontrarse en una ley común y el fiscal especial para ubicarse en un ordenamiento específico de carácter tributario, toda vez que los delitos fiscales tienen características de los convierten en autónomos.

La simple descripción genérica de la defraudación no significa la delimitación técnica del tipo legal, ya que por su materia pública y por el interés protegido de las contribuciones federales, la defraudación requiere de la definición concreta que establezca los casos en que los contribuyentes incurran en este delito, así como

los atenuantes, que surgen de las personas que cometen la infracción, pero que la corrigen de manera espontánea, como señala el penúltimo párrafo del artículo 108 citado, así como en su caso el agravante para que se considere calificado, mismo que se encuentra descrito en la fracción tercera del mismo numeral.

La defraudación requiere la tipicidad adecuada a la materia tributaria y ello significa la delimitación precisa que el legislador ofrece en una ley, que al adecuarse en el caso concreto en una persona de conducta antijurídica y culpable, la convierte en delito.

Las penas se especifican en el artículo 108 del Código Fiscal, tanto para la defraudación como para los casos que se equiparán a la misma. Si se trata de hechos considerados como calificados, la pena se incrementa en una mitad; cómo usar documentos falsos, omitir de manera habitual los comprobantes, solicitar devoluciones de impuestos con documentos falsos, omitir la contabilidad y el caso más típico y único de contenido tributario: no entregar gravámenes retenidos.

La figura delictiva no se configura si el contribuyente, no obstante haber cometido la conducta reprobada, entera de manera espontánea la totalidad del crédito fiscal antes de que la autoridad descubra la omisión o el perjuicio o medie la comunicación de las facultades de comprobación. Debemos considerar que la comunicación debe ser efectuada conforme a derecho.

Las hipótesis específicas de la defraudación son las comunes y las llamadas equiparables. Las primeras se encuentran en el artículo 108 segundo párrafo y se considera a la primera por la omisión total o parcial de contribuciones, sin importar si se trata de pagos provisionales o definitivos. Sobre los primeros existe la ficción legal de ser el cumplimiento de una obligación, no obstante que se trate de pagos a cuenta de la obligación formal, que se establece a partir del momento que se conoce el hecho generador; por tanto, el legislador considera delito la omisión de estos enteros, sin importar que al final del ejercicio no exista pago definitivo.

En materia fiscal al cumplir con la definición del gravamen por medio de la autodeterminación, la intencionalidad no se desprende por estos medios mecánicos y se considera que existe esta conducta por la simple omisión; sin embargo, debe ser necesario que exista una distinción para el contribuyente que de manera habitual cumple con sus obligaciones y por situaciones no imputables omite algún gravamen, en relación al que lo hace con notorias irregularidades.

DEFRAUDACIÓN FISCAL, DELITO DE TIPO GENÉRICO Y TIPOS ESPECÍFICOS. SU DIFERENCIA. DEL TEXTO DE LOS ARTÍCULOS 108 Y 109 FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE DESPRENDE QUE EL PRIMERO DESCRIBE EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL MEDIANTE UNA CONDUCTA QUE, CON EL USO DE ENGAÑO O APROVECHAMIENTO DE ERROR, OMITA TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCIÓN O BIEN OBTENGA UN BENEFICIO INDEBIDO EN PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL. EN CAMBIO, EN LA DESCRIPCIÓN DEL TIPO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN I, DEL PROPIO ORDENAMIENTO, SE ALUDE AL MISMO DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, CUANDO EL MEDIO DE EJECUCIÓN SEA LA DECLARACIÓN FISCAL EN LA QUE PRESENTE INGRESOS MENORES A LOS REALMENTE OBTENIDOS O DEDUCCIONES FALSAS. LUEGO, EN AMBOS DELITOS EL BIEN JURÍDICO TUTELADO ES EL PATRIMONIO DEL FISCO, EN AMBOS EL SUJETO ACTIVO ES EL CAUSANTE O PERSONA FÍSICA O MORAL QUE OMITIÓ TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE SUS CONTRIBUCIONES. LAS DIFERENCIAS ENTRE AMBOS TIPOS ESTRIBAN EN QUE PARA EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EL MEDIO DE EJECUCIÓN ES EL USO DE ENGAÑOS O APROVECHAMIENTO DE ERRORES, Y EN CAMBIO EL MEDIO DE EJECUCIÓN DEL SEGUNDO TIPO PREVISTO EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES CONSIGNAR EN LAS DECLARACIONES QUE PRESENTE EL CAUSANTE PARA EFECTOS FISCALES, INGRESOS MENORES A LOS REALMENTE OBTENIDOS O DEDUCCIONES FALSAS. ASÍ, NO HAY UN CONCURSO APARENTE DE LEYES EN QUE SE PRESENTE CONFUSIÓN SOBRE LA NORMA QUE DEBE REGULAR LA CONDUCTA TIPIFICADA, PUES CUANDO EL MEDIO DE EJECUCIÓN SEA EL ENGAÑO O APROVECHAMIENTO DE ERROR NO PLASMADO EN UNA DECLARACIÓN FISCAL, NI SE TRATE DE LAS CONDUCTAS ESTABLECIDAS EN LAS FRACCIONES II A V, DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA CONDUCTA ESTÁ DESCRITA EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y CUANDO LA CONDUCTA CONSISTA EN HABER DECLARADO PARA EFECTOS FISCALES INGRESOS MENORES A LOS REALMENTE OBTENIDOS O DEDUCCIONES FALSAS, LA NORMA APLICABLE SERÁ LA CONTENIDA EN LA FRACCIÓN I, DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SI EL PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD RADICA EN QUE DOS

NORMAS DESCRIBAN GRADOS O ESTADIOS DIVERSOS DE LA VIOLACIÓN DEL MISMO BIEN JURÍDICO, DE MODO QUE EL DESCRITO POR LA DISPOSICIÓN SUBSIDIARIA, POR SER MENOS GRAVE QUE EL DESCRITO POR LA PRINCIPAL QUEDE ABSORBIDA POR ÉSTA (M. E. MAYER, CITADO POR LUIS JIMÉNEZ DE ASÚA, EN LA OBRA TRATADO DE DERECHO PENAL, TOMO II PÁGINA 550), ENTONCES DE LA COMPARACIÓN DE LOS DOS TIPOS DELICTIVOS A ESTUDIO NO SE ADVIERTE QUE EN EL ARTÍCULO 108 CITADO QUE CONTENGA UNA NORMA PRINCIPAL Y EL 109 FRACCIÓN I, DEL PROPIO ORDENAMIENTO, UNA NORMA SUBSIDIARIA DE MENOR GRAVEDAD, PUESTO QUE EN AMBOS TIPOS EL BIEN JURÍDICO ES EL MISMO PERO LA GRAVEDAD ES IDÉNTICA COMO LO DENOTA LA IGUALDAD DE LAS PENAS. EN CAMBIO LO QUE EXISTE ES UNA RELACIÓN DE GENERAL A ESPECIAL Y ESTA RAZÓN DE ESPECIALIDAD DERIVA PRECISAMENTE DE LA NATURALEZA DEL MEDIO DE EJECUCIÓN DE TAL MANERA QUE CUANDO ÉSTA CONSISTA EN UNA DECLARACIÓN FISCAL EN QUE SE DECLARAN INGRESOS MENORES DE LOS OBTENIDOS O DEDUCCIONES FALSAS, ENTONCES LA NORMA APLICABLE ES ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE LA TIPIFICADA EN EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN I DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La doctrina hace una distinción entre evasión, que es la defraudación fiscal y la elusión tributaria, que consiste en obtener los mismos efectos de una conducta gravada, que sin ajustar los hechos a los supuestos tributarios. El legislador trata esta última en el artículo 109 fracción IV.

La doctrina ha dedicado esfuerzos para destacar la ubicación que debe corresponder a los ilícitos fiscales pero estos se han quedado sin llegar a la meta, siendo lo más trascendente no se trata de ubicar teóricamente la configuración de los actos ilícitos fiscales, en última instancia, el legislador se aleja de la doctrina y simplemente otorga los medios adecuados para que las autoridades puedan hacer cumplir las determinaciones jurídicas.

Existen diversas situaciones establecidas en las leyes fiscales que los autores no han analizado ni fijado su naturaleza, como son las atribuciones de la autoridad fiscal para colocarse en el lugar de los contribuyentes y determinar gravámenes a su nombre a consecuencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias, estas consecuencias no forman parte del Derecho Penal, ni Civil, sino

que son totalmente particulares al Derecho Público y, en especial, al Fiscal y las mismas deben constituir un capítulo básico de las consecuencias del incumplimiento a las obligaciones fiscales.

Se presenta el cumplimiento coactivo de la conducta debida a través del procedimiento ejecutivo de las medidas de apremio; excepcionalmente, las leyes permiten el decomiso de objetos que son materia de la trasgresión y también constituyen consecuencias de lícitos.

El daño ocasionado va a generar su reparación al daño causado al patrimonio del Estado, por medio de una figura que se denomina recargos y que también tiene la misma fuente de incumplimiento. Las erogaciones ejecutadas por el órgano ejecutor para hacer efectiva la obligación de pago incumplida deben restituirse por la aplicación de los llamados gastos de ejecución, al igual que el cobro simétrico a la infracción del pago extemporáneo, que es la actualización.

RECARGOS

Los recargos tienen, origen en la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se demora en el pago de sus obligaciones pecuniarias es decir los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, que en la práctica es el Fisco o en su caso la autoridad recaudadora, por no cubrirse a tiempo las sumas a las que tiene derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo además a las consecuencias que derivan de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo.

Si la trasgresión de la falta es notable, entonces el legislador la tipifica como delito, y en cuyo caso se desarrolla un procedimiento jurisdiccional, fuera de la

órbita de la administración hacendaría, con el fin de que la sanción concluya en la privación de la libertad.

Entonces aquí destaca la doble responsabilidad del particular por el incumplimiento de la ley fiscal, en penal o administrativo (o fiscal).

El incumplimiento origina que la autoridad se apoye en las facultades que le otorga la Ley Fiscal, y así poder captar ingresos por medio de liquidaciones sustitutivas, que deben entregar a los contribuyentes y exigir de estos el pago; de esta manera no se detiene los programas de recaudación hacendaría.

4.4. LAS MULTAS FISCALES

En consideración a los antecedentes expuestos, encontramos la posibilidad de adentrarnos a la materia de la presente tesis, comenzando por analizar de manera específica los conceptos de multas; medios de defensa a instaurarse en contra de las mismas; así como una relación suscita de los elementos que deben conformar dichos actos de autoridad.

Las consecuencias jurídicas que se derivan de la infracción denominada evasión fiscal son las multas, que constituyen la sanción adicional al pago del crédito principal y los intereses moratorios, definitivamente, la multa tiene un fin eminentemente represivo e intimidatorio, que busca evitar la conducta anti-jurídica de los contribuyentes, y por esta razón debe ser ejemplar.

La finalidad mediática de las multas es generar ingresos tributarios, que son de naturaleza accesoria a la contribución principal.

La multa debe ser compatible con la infracción cometida, y requiere la identificación del tipo con las características del infractor, al estipular como requisito indispensable para la validez de la imposición de la sanción tomar en cuenta las condiciones del contribuyente y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evitar la prestación fiscal como infringir las disposiciones legales. No tomar en cuenta los anteriores elementos son causa de anulación por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por constituir un desvío de poder; por esta razón, la pena económica debe tener rangos, para que hubiese equidad de parte de las autoridades en su resolución.

Desgraciadamente, el Código vigente alteró esta estructura, y pretende tasar las sanciones con mecanismos de aumento y disminución, cuando las condiciones lo requieran. Aparentemente, esta situación eliminará la discrecionalidad de la autoridad y la convierte en un órgano autómatas, lo cual es inadecuado y contrario a los principios equidad y justicia.

MULTAS FISCALES.- DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 35 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS PROCEDE SIN PERJUICIO DE QUE SE EXIJA EL PAGO DE LAS PRESTACIONES FISCALES RESPECTIVAS Y DE LOS RECARGOS, EN SU CASO, ASÍ COMO DE LAS PENAS QUE IMPONGAN LAS AUTORIDADES JUDICIALES CUANDO SE INCURRA EN RESPONSABILIDAD PENAL. SIN EMBARGO, CUANDO LA MULTA ES ACCESORIA DE UN CRÉDITO FISCAL (EN VIRTUD DEL ESTADO DE DEPENDENCIA QUE GUARDA AQUELLA RESPECTO DE ÉSTE) QUE SE ENCUENTRA SUBJUDICE, ES CLARO QUE NO SE PUEDE RECONOCER LA VALIDEZ DE LA SANCIÓN HASTA EN TANTO NO SEA RESUELTA EN DEFINITIVA LA SITUACIÓN LEGAL DEL CRÉDITO QUE LA ORIGINÓ, YA QUE, EVIDENTEMENTE, LA POSIBILIDAD LÓGICA DE QUE LLEGUE A DECLARARSE LA INSUBSISTENCIA DE DICHO CRÉDITO, QUE ENTRAÑARÍA QUE LA MULTA PERDIERA SU RAZÓN DE SER, IMPIDE RECONOCER LA LEGALIDAD DE ÉSTA.

Con fines estrictamente recaudatorios, el legislador premia al infractor que tiene recursos y acepta la liquidación que efectúa la autoridad, cuando más se tarda en pagar el contribuyente, mayor será la sanción económica que tiene que cumplir, como se desprende del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación:

"Cuando la comisión de una o varias infracciones originan y la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las detenidas 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 aplicará las siguientes multas:

I. El 40% de las contribuciones omitidas, cuando se paguen junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que se omitió.

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

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 aprueben....

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

Por su parte, el artículo 77 del menciona que las multas se aumentarán cuando exista reincidencia del infractor, cabe hacer mención que en la practica las autoridades fiscalizadoras y recaudadoras pasan por alto el caso de referencia, en virtud de que imputan sanciones de formato sin considerar lo anterior.

I.- Se aumentarán:

a) En un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los 45 días

siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva.

El carácter punitivo de la multa origina que una persona afectada pueda tener una doble afiliación jurídica, por ser calificada infractora de leyes fiscales y, al mismo tiempo, tener otra pena, porque la misma figura se eleva a la calidad de delito fiscal.

Por tanto las multas vienen a constituir una pena trascendente derivada de la responsabilidad por la infracción fiscal impuesta por la autoridad competente, con el ánimo de reprimir la violación cometida.

Nuestra legislación fiscal clasifica las infracciones que originan multas en cuatro grandes rubros:

- Las que recaen sobre los contribuyentes o presuntos sujetos pasivos de una prestación fiscal.
- Las que corresponden a jueces o federativos.
- Las de funcionarios y empleados públicos.
- Las que se imponen a terceros que participan en forma directa o indirecta en la actuación irregular.

El Código Fiscal tipifica en forma clara cada una de las infracciones que pueden cometer en este sector de personas y posteriormente en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala las magnitudes de la multa que por cada infracción se llega a cometer, dentro de los rangos establecidos en esta norma.

Por la naturaleza eminentemente represiva de las multas, las autoridades tienen que sujetarse a lineamientos definitivos es decir deberán de cumplir con los siguientes requisitos:

I. Las dependencias que impongan multas fiscales, tomarán en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones de causante y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal cuanto para infringir, en cualquiera otra forma, las disposiciones legales o reglamentarias.

II. La autoridad fiscal deberá fundar y motivar debidamente su resolución siempre que imponga sanciones.

III. Cuando sean varios los responsables cada uno deberá pagar el total de la multa que se le imponga, lo cual implica que se deben precisar las multas que le corresponden a cada una de las responsables.

IV. Cuando por un acto o una omisión se infringen diversas disposiciones fiscales a las que señala este Código una sanción, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción más grave.

V. En el caso de infracciones continuas y de que no sea posible determinar el monto de la prestación en la vida, se impondrá según la gravedad, una multa hasta el triple del máximo de la sanción que corresponda.

VI. Cuando las infracciones no se estimen leves y consistan en el hecho, omisiones o falta de requisitos semejantes en documentos o libros y siempre que no traigan o puedan traer como consecuencia la evasión del impuesto, se considerará el conjunto como una infracción y se impondrá solamente una multa que no excederá del límite máximo que fija este Código para sancionar cada hecho, omisión o falta de requisitos.

VII. Cuando se estimen que la infracción cometida es leve y que no ha tenido como consecuencia la evasión del impuesto, se impondrá el mínimo de la sanción que corresponda, apercibiéndose al infractor de que se le castigará como reincidente si volviera a incurrir en la infracción.

VIII. Cuando la liquidación de alguna prestación fiscal esté encomendada a funcionarios o empleados de la Federación, de los Estados, de los Municipios o del Distrito Federal estos serán responsables de las infracciones que se cometan y se les aplicarán las sanciones que correspondan, quedando únicamente obligados los causantes a pagar la prestación omitida, excepto en los casos en que este Código o alguna ley fiscal disponga de no se podrá exigir al causante dicho pago.

IX.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se abstendrá de imponer sanciones, cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito o cuando se enteren en forma espontánea los impuestos o derechos no cubiertos dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales. No se considerará que el entero es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales o medie requerimiento, visita, excitativa o cualquier otra gestión afectada por las mismas.

X.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dejará de imponer sanciones cuando se haya incurrido en infracción de hechos ajenos a la voluntad del infractor, circunstancia que este deberá probar a satisfacción de la mencionada Secretaría.

Además de estos requisitos formales, los Tribunales han exigido, se tome en cuenta el perjuicio sufrido por el fisco, la negligencia o la mala fe o en su caso la espontaneidad en la conducta; si se trata de infracción aislada o es repetida y en su caso la capacidad económica del infractor.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha insistido en que este concepto sobre dos factores esenciales que son:

La gravedad de la infracción y

Las condiciones económicas y particulares del infractor, esto es que el órgano sancionador deberá de tomar en cuenta para la imposición de la multa las condiciones económicas del infractor y que la sanción pecuniaria este en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga, lo que en la realidad no acontece, toda vez que las multas en la mayoría de los casos son de formato, y el mismo porcentaje de multa se imputa a un pequeño empresario que a una empresa multinacional.

MULTA EXCESIVA, DETERMINACION DE LA. NO EXISTIENDO UNA NORMA LEGAL QUE PERMITA CALIFICAR CUÁNDO DEBE ESTIMARSE COMO EXCESIVA UNA MULTA, EL JUZGADOR NECESITA TENER EN CUENTA, FUNDAMENTALMENTE, LOS DOS SIGUIENTES ELEMENTOS: QUE EXISTA CORRESPONDENCIA ENTRE LA CUANTÍA DE LA MULTA Y LAS CONDICIONES ECONÓMICAS DEL INFRACTOR, Y QUE LA SANCIÓN PECUNIARIA ESTÉ EN PROPORCIÓN CON EL VALOR DEL NEGOCIO EN QUE SE COMETIÓ LA INFRACCIÓN QUE SE CASTIGA.

Cuando la autoridad impositiva se encuentra en aptitud de sancionar a un contribuyente con motivo de la imposición de una multa, misma que para su determinación debe de atender al señalamiento de diversos porcentajes, es decir, a porcentajes que oscilan entre un máximo y un mínimo, claro resulta que la autoridad debe de atender a determinados criterios que configuren la base jurídica de su forma de sancionar. En este sentido, son varios los rubros que deben de considerarse y que a continuación se proceden a revisar.

- El monto del perjuicio sufrido por el Fisco.
- La negligencia en la comisión de la infracción.

- La mala fe en la comisión de la infracción.
- La espontaneidad del infractor en la comisión de la infracción.
- La reincidencia en la comisión de la infracción.
- La capacidad económica del infractor.

En este sentido nos encontramos en presencia de elementos por demás subjetivos. El derecho por antonomasia es una ciencia de límites, empero, no siempre todos sus conceptos se encuentran perfectamente acotados, éste es el objetivo que se persigue, sin embargo, dada su complejidad en algunos casos se encuentra en construcción. En primer término, el concepto de perjuicio emana del Derecho Civil, ordenamiento jurídico que lo conceptúa como “la privación de cualquier ganancia lícita que debiera de haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación”, es decir, debe de fundarse en conceptos concretos que den lugar a demostrar que el Fisco ha sido privado de una plusvalía y con base al conocimiento de ese valor se procederá a sancionar al infractor.

No se puede soslayar el hecho de que en términos del artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, todos nos encontramos obligados a contribuir en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; contribución que tiene por finalidad el que el Estado se provea de recursos para cumplir con su función, la cual radica en que pueda gobernar.

El hecho de que una persona no contribuya, evidentemente lesiona al Fisco, pero el cuestionamiento es como calificar o medir tal perjuicio, no existe un marco de referencia ni aproximado para ello. Sí bien es cierto que el perjuicio causado al Fisco Federal en muchas ocasiones ya se encuentra observado por la propia norma sancionadora cuando la multa atiende a la aplicación de porcentajes en relación con la cantidad del impuesto omitido, también es cierto que tal

aseveración no siempre se encuentra en estricta correspondencia con la realidad, toda vez que una cosa es el impuesto omitido y otra la supuesta privación de ganancia lícita que el Fisco no obtuvo, conceptos que no son concomitantemente iguales. Habría de analizarse cada caso individualmente y concluir sí los porcentajes legalmente regulados en realidad encarnan el perjuicio causado al Fisco, lo rebasan o no lo representan.

Por lo que respecta a la negligencia o mala fe, instituciones jurídicas también reguladas por el Derecho Civil y que por propia naturaleza nos sitúan en un campo o área jurídica diferente a la tributaria, podemos acertadamente concluir que se da lugar a que se vuelva a caer en imprecisiones y dudas, toda vez que son conceptos que no se encuentran fiscalmente acotados o delimitados y, por ende, resultan abstractos para los presentes efectos. En este sentido, válido resulta concluir que será solo el contribuyente quien determinará cuando la autoridad ha realizado una correcta valoración del grado o matiz de negligencia o mala fe que se desplegó en su conducta al momento de cometer la infracción que se le imputa.

La espontaneidad del infractor para acatar la ley, aunque fuera de término, es el siguiente aspecto que debe de observar la autoridad al momento de imponer una multa, sin embargo, solo se da lugar a que con tal rubro se acerque aún más al contribuyente al ambiente de lo abstracto ¿cómo puede la autoridad hacendaria valorar la espontaneidad de un gobernado?, desde luego en un plano de objetividad y certeza resulta imposible. Estas imposibilidades, por razones obvias, constituyen un elemento de defensa fiscal trascendental, sí se sabe instrumentar.

Por lo que respecta a la reincidencia o reiteración en la comisión de la infracción, debe de señalarse que la autoridad fiscal, teniendo un adecuado soporte informático, sencillamente podría realizarlo, aún y cuando en la práctica no se realiza.

Finalmente, en relación a la capacidad económica del infractor se constriñe al Servicio de Administración Tributaria (SAT) a considerarla para efectos de imponer una multa que se encuentre ajustada a derecho. El problema en cuanto al cumplimiento de este punto radica en que para que la autoridad pueda valorarla adecuadamente es menester que conozca la situación financiera del contribuyente, requisito que en la especie no se da y que da lugar a que tal aspecto no se cumplimente legalmente por parte de la autoridad impositiva, la anterior omisión es claramente prevista el siguiente criterio jurisprudencial:

MULTAS, CUANTIFICACIÓN DE LAS, EN MATERIA FISCAL. PRECISANDO CRITERIOS ANTERIORES, ESTE TRIBUNAL CONSIDERA QUE PARA LA CUANTIFICACIÓN DE LAS MULTAS FISCALES, CUANDO LA LEY SEÑALA UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, LA AUTORIDAD DEBE RAZONAR SU ARBITRIO Y TOMAR EN CONSIDERACIÓN LOS SIGUIENTES ELEMENTOS BÁSICOS: A) EL MONTO DEL PERJUICIO SUFRIDO POR EL FISCO CON LA INFRACCIÓN (ELEMENTO QUE A VECES YA ESTÁ CONSIDERADO EN LA NORMA, CUANDO LOS LÍMITES DE LA MULTA SE FIJAN EN FUNCIÓN DEL IMPUESTO OMITIDO); B) LA NEGLIGENCIA O MALA FE DEL CAUSANTE; O LA ESPONTANEIDAD DE SU CONDUCTA PARA ACATAR LA LEY, AUNQUE EXTEMPORÁNEAMENTE; C) SI SE TRATA DE UNA INFRACCIÓN AISLADA, O DE UNA INFRACCIÓN INSISTENTEMENTE REPETIDA POR DICHO CAUSANTE, Y D) LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL INFRACTOR. PUES LA MULTA DEBE SER PROPORCIONAL AL DAÑO QUE LA INFRACCIÓN CAUSA, Y PARA FIJARLA SE DEBE CONSIDERAR LA MALICIA Y LA REITERACIÓN DEL CAUSANTE, ASÍ COMO SANCIONAR CON DISTINTA MEDIDA A QUIENES TIENEN DIFERENTE CAPACIDAD, PARA NO LASTIMAR MÁS A QUIEN TIENE MENOS, POR UNA CAUSA SEMEJANTE. EL ÚNICO MONTO QUE LAS AUTORIDADES PUEDEN IMPONER SIN RAZONAR SU ARBITRIO, DEMOSTRADA LA INFRACCIÓN, ES EL MÍNIMO, PUES ELLO IMPLICA QUE SE HA ACEPTADO UN MÁXIMO DE CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES. PERO PARA IMPONER UN MONTO SUPERIOR AL MÍNIMO, SIN QUE SU DETERMINACIÓN RESULTE ARBITRARIA Y CAPRICHOSA, LAS AUTORIDADES ESTÁN OBLIGADAS A RAZONAR EL USO DE SUS FACULTADES LEGALES AL RESPECTO, PARA NO VIOLAR EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN (ARTÍCULO 16), Y DAR A LOS AFECTADOS PLENA OPORTUNIDAD DE DEFENSA, RESPECTO DE LOS DATOS Y ELEMENTOS QUE SIRVIERON PARA INDIVIDUALIZAR LA SANCIÓN.

El menor signo de que los extremos en trato no han sido cumplimentados por parte de la autoridad hacendaria, dan lugar a que el gobernado se encuentre legitimado para alegar su inobservancia y, desde luego, la antijuridicidad de la

aplicación de la sanción pecuniaria que se le pretende imponer.

4.4.1 LAS MULTAS FIJAS

Es criterio firme emitido por el Poder Judicial de la Federación el establecer que las multas que se sustentan en la aplicación de un porcentaje fijo al momento de sancionar la comisión de determinada infracción son contrarias a derecho.

En efecto, el hecho de que el legislador establezca una sola posibilidad de castigo a un contribuyente que realiza determinada conducta considerada como infractora, da lugar a que sea material y jurídicamente imposible individualizar el caso específico, es decir, se sanciona por igual al gobernado sin atender a situaciones que pudiesen resultar excluyentes, atenuantes o agravantes con motivo de la supuesta actualización de la conducta infractora y que, desde luego, incidirían directamente en la determinación de la sanción.

En términos de lo regulado por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, articulado multicitado en la presente tesis, prevé se la prohibición de la aplicación de multas excesivas, considerándose como tales aquellas que se aplican en los términos a que en este momento se alude. Es decir, la multa que establece un porcentaje invariable como sanción es contraria a nuestra Carta Magna.

Al respecto se han dictado las siguientes jurisprudencias, mismas que a la letra regulan:

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES. DE LA LECTURA DEL ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE APRECIA QUE EN NINGÚN MOMENTO SE FACULTA A LA AUTORIDAD QUE DEBA IMPONER LAS SANCIONES PARA TOMAR EN CUENTA LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN REALIZADA, LOS PERJUICIOS OCASIONADOS A LA COLECTIVIDAD Y LA CONVENIENCIA DE DESTRUIR PRÁCTICAS EVASORAS, EN

RELACIÓN CON LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL INFRACTOR, SINO QUE EL MONTO DE LA SANCIÓN ESTÉ EN RELACIÓN DIRECTA CON LA CAUSA QUE ORIGINÓ LA INFRACCIÓN Y CON EL MOMENTO EN QUE DEBE CUBRIRSE LA SUSODICHA MULTA, ESTABLECIENDO PORCENTAJES FIJOS. LO ANTERIOR ENCUADRA EN EL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE MULTA EXCESIVA, PUES CON ESTE PROCEDER EL LEGISLADOR DE NINGUNA MANERA PERMITE A LA AUTORIDAD CALIFICADORA DE LA SANCIÓN, SU INDIVIDUALIZACIÓN PARA LA FIJACIÓN DEL MONTO DE LA MISMA. SI BIEN ES CIERTO QUE EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL NO ESTABLECE UN LÍMITE PARA LA IMPOSICIÓN DE UNA MULTA, TAMBIÉN LO ES QUE PARA QUE ÉSTA NO RESULTE EXCESIVA, ES INDISPENSABLE QUE EL PRECEPTO SECUNDARIO LE OTORQUE 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 FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. ESTA SUPREMA CORTE HA ESTABLECIDO 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 ÉSTE EN LA CONDUCTA QUE LA MOTIVA Y, EN FIN, TODAS AQUELLAS CIRCUNSTANCIAS QUE TIENDAN 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 DESPROPORCIONADO A LOS PARTICULARES.

Consecuentemente, se advierte que al no poder atenderse a las circunstancias especiales del caso de que se trate, la autoridad invade la esfera jurídica del contribuyente en un marco de absoluta ilegalidad, cabe señalar que dichas inobservancias de la ley son un arma fundamental para los especialistas en la materia, al momento de impugnar las multas ante los tribunales.

A lo antes expuesto le resulta aplicable la siguiente ejecutoria:

MULTAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN EN PORCENTAJES DETERMINADOS ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, NO SON INCONSTITUCIONALES. ESTA SUPREMA CORTE HA ESTABLECIDO, EN LA TESIS DE JURISPRUDENCIA P./J. 10/95, QUE LAS LEYES QUE PREVÉN MULTAS FIJAS RESULTAN INCONSTITUCIONALES POR CUANTO AL APLICARSE A TODOS POR IGUAL DE MANERA INVARIABLE E INFLEXIBLE, PROPICIAN EXCESOS AUTORITARIOS Y TRATAMIENTO DESPROPORCIONADO A LOS PARTICULARES; SIN EMBARGO, NO PUEDEN CONSIDERARSE FIJAS LAS MULTAS ESTABLECIDAS POR EL LEGISLADOR EN PORCENTAJES DETERMINADOS ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, PORQUE CON BASE EN ESE PARÁMETRO, LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA FACULTADA PARA INDIVIDUALIZAR LAS SANCIONES DE CONFORMIDAD CON LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN, LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL INFRACTOR, LA REINCIDENCIA O CUALQUIER OTRO ELEMENTO DEL QUE PUEDA INFERIRSE LA LEVEDAD O LA GRAVEDAD DEL HECHO INFRACTOR.

4.4.2 MULTAS MÍNIMAS

En mérito a lo expuesto en el apartado que antecede, queda demostrado que es necesario que la autoridad tributaria al momento de sancionar a un contribuyente individualice la pena que aplica, sin embargo, existen criterios que sustentan que la imposición de una multa que radica en el menor porcentaje y por consecuencia monto que se regula en la ley de la materia, da lugar a que no se aporten elementos demostrativos y de convicción que legitimen a la propia sanción ni a su aplicación, toda vez que al aplicar la multa mínima se sobreentiende que la autoridad castigadora ya tomo en consideración todos los elementos atenuantes y excluyentes de responsabilidad del supuesto infractor y,

por ende, resulta innecesario motivar la misma, es decir, no se hace necesario sustentar la legalidad de la sanción.

Esto desde luego, es un absurdo jurídico, es inadmisibles tal postura en virtud de que la aceptación de la sanción implica, en primer término, la aceptación de que se cometió la infracción que se imputa, premisa que deberá de probar fehacientemente la autoridad sancionadora y no presumirse como presupuesto comprobado. En este orden de ideas resulta aplicable el siguiente criterio jurisprudencial:

MULTAS FISCALES. AUN SIENDO LA MÍNIMA, NO ES ABSOLUTA NI IRRESTRICTA LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA IMPONERLAS. SOSTENER EL CRITERIO DE QUE CUANDO SE APLIQUE EL PORCENTAJE MÍNIMO DE UNA MULTA, NO DEBAN ESPECIFICARSE LAS RAZONES DE SU PROPORCIONALIDAD Y JUSTICIA, ESPECIALMENTE EN EL CASO DE QUE EL MONTO SEA DE UN 70%, SERÍA TANTO COMO PRETENDER ENCUBRIR Y JUSTIFICAR LA APARENTE CONSTITUCIONALIDAD DE UNA MULTA DE UNA MAGNITUD SIGNIFICATIVA, PARA CUYA IMPOSICIÓN NO SE ATIENDE AL ELEMENTO SUBJETIVO DEL ACTOR, CORRIENDO EL RIESGO DE SER EXCESIVA Y DESPROPORCIONAL A LAS CIRCUNSTANCIAS DEL PARTICULAR EN EL CASO CONCRETO, PUES EL HECHO DE QUE EL ARTÍCULO 76 FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO REPRODUZCA LOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN QUE EXIGE EL ARTÍCULO 16, NO SIGNIFICA QUE LA AUTORIDAD NO DEBE OBSERVAR ESE MANDATO CONSTITUCIONAL Y SOLAMENTE ATENDER A LA LEY SECUNDARIA, PORQUE ANTE TODO Y POR ENCIMA DE CUALQUIER LEY SE ENCUENTRA EL PRINCIPIO DE SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 133 DE NUESTRA CARTA MAGNA, LO QUE IMPLICA QUE LA AUTORIDAD SANCIONADORA POR IMPERATIVO JERÁRQUICO DEBE, AL IMPONER UNA MULTA, TOMAR EN CONSIDERACIÓN TANTO EL ELEMENTO OBJETIVO COMO EL SUBJETIVO DEL INFRACOR, PUES BASTA LA EXISTENCIA DE ESOS MANDATOS PARA QUE LA OBLIGACIÓN SUBSISTA PARA CUALQUIER AUTORIDAD, Y ASÍ SALVAGUARDAR LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 16 Y 22, PÁRRAFOS PRIMEROS, DE NUESTRA CARTA FUNDAMENTAL.

En efecto, la imposición de una multa como todo acto de autoridad sin excepción debe de encontrarse revestido y sustentado en una fundamentación y motivación jurídicas, no existe ningún argumento jurídicamente válido que exima de tales requisitos a los actos de autoridad materia de la presente tesis.

En la especie, se hace necesario que la autoridad impositiva cite el precepto legal que regula la existencia de la sanción que se aplica, entiéndase motivación, y que se precisen las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que se tuvieron en consideración para determinar la multa de que se trate. A mayor abundamiento, respecto a la juridicidad de la motivación, es de señalarse el siguiente criterio jurisprudencial aplicable a lo plasmado:

MULTAS FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER PARA SU DEBIDA MOTIVACIÓN.

LA ÚNICA FORMA DE EVITAR QUE LAS SANCIONES PUEDAN SER IRRAZONABLES, DESPROPORCIONADAS Y, POR TANTO, EXCESIVAS E INCONSTITUCIONALES, ES NECESARIO QUE SE TOMEN EN CUENTA LOS SIGUIENTES REQUISITOS: A) LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN COMETIDA, B) EL MONTO DEL NEGOCIO, Y C) LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL PARTICULAR. LO ANTERIOR SIGNIFICA QUE UNA MULTA FISCAL POR MÁS LEVE QUE SE CONSIDERE, DEBE CONTENER LAS RAZONES Y MOTIVOS QUE LA JUSTIFIQUEN, PARA QUE DE ESTA MANERA NO SE DEJE EN ESTADO DE INDEFENSIÓN E INCERTIDUMBRE JURÍDICA AL PARTICULAR Y QUEDE FEHACIEMENTE ACREDITADO POR LA AUTORIDAD QUE LA MULTA DECRETADA NO ES EXCESIVA, PUES TAL OBLIGACIÓN DEVIENE DIRECTA Y TAXATIVAMENTE DEL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL; MISMO QUE EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 16 DE NUESTRA CARTA FUNDAMENTAL, EN EL QUE SE EXIGE QUE TODO ACTO DE AUTORIDAD DEBE ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADO Y MOTIVADO SIN EXCEPCIÓN ALGUNA, CONDUCE A ESTABLECER QUE TODO ACTO DE AUTORIDAD QUE INCIDA EN LA ESFERA JURÍDICA DEL GOBERNADO, DEBE CONTENER LAS REGLAS ADECUADAS PARA QUE LAS AUTORIDADES IMPOSITORAS TENGAN LA POSIBILIDAD DE FIJAR SU MONTO O CUANTÍA, TOMANDO EN CUENTA COMO SE DISPUSO CON ANTELACIÓN LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN, LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL INFRACTOR, LA REINCIDENCIA DE ÉSTE EN LA CONDUCTA QUE LA MOTIVA Y EN FIN, TODAS AQUELLAS CIRCUNSTANCIAS QUE TIENDAN A INDIVIDUALIZAR DICHA SANCIÓN; DE AHÍ QUE AL NO EXISTIR ESOS REQUISITOS, OBVIO ES QUE LA IMPOSICIÓN AUN DE LA INFRACCIÓN MÍNIMA, SIN ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADA Y MOTIVADA, RESULTA VIOLATORIA DE SUS GARANTÍAS INDIVIDUALES.

Aún y con lo sustentado en la presente tesis, se han dictado criterios jurisprudenciales contradictorios y que a la letra se insertan:

MULTA MÍNIMA EN MATERIA FISCAL. SU MOTIVACIÓN LA CONSTITUYE LA VERIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN Y LA ADECUACIÓN DEL PRECEPTO QUE CONTIENE DICHA MULTA. NO OBSTANTE QUE EL ARTÍCULO 75 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PREVÉ LA OBLIGACIÓN

DE FUNDAR Y MOTIVAR LA IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS, DE LAS DIVERSAS FRACCIONES QUE LA INTEGRAN SE DEDUCE QUE SÓLO EXIGE ESA MOTIVACIÓN ADICIONAL, CUANDO SE TRATA DE AGRAVANTES DE LA INFRACCIÓN, QUE OBLIGAN A IMPONER UNA MULTA MAYOR A LA MÍNIMA, LO CUAL NO SUCEDE CUANDO EXISTE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO EN LOS PARÁMETROS PARA LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN TODA VEZ QUE ATENTO AL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, SE CONSIDERA QUE EN LA IMPOSICIÓN DE LA MULTA MÍNIMA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA MOTIVACIÓN ES LA VERIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN Y LA CITA NUMÉRICA LEGAL LO QUE IMPERATIVAMENTE OBLIGA A LA AUTORIDAD FISCAL A QUE APLIQUE LAS MULTAS EN TAL SITUACIÓN, ASÍ COMO LA AUSENCIA, POR EXCLUSIÓN, DEL PAGO ESPONTÁNEO DE CONTRIBUCIONES, CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR, QUE NO SE INVOCÓ NI DEMOSTRÓ, A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 73 DEL ORDENAMIENTO LEGAL INVOCADO, COMO CAUSALES PARA LA NO IMPOSICIÓN DE MULTA.

En consecuencia es importante resaltar que en la practica no se establecen el los actos de autoridad de manera clara y precisa los elementos que toman las autoridades para la imposición de una multa, por lo que sería conveniente que para el caso que exista reincidencia de la infracción por parte del sujeto obligado se establezca tal situación en el acto de molestia o en su caso y para los sujetos que no reincidan en actuaciones de omisión se considere lo anterior y se impute la sanción menor.

4.5 RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS AL IMPUTARSE UNA MULTA

El hecho de que la autoridad al momento de determinar una multa se encuentra obligada a aplicar en forma retroactiva las normas que resulten más benéficas al particular, al respecto se transcribe la siguiente tesis:

MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. SI LA IMPOSICIÓN DE LAS SANCIONES (PENALES O FISCALES) TIENE COMO FINALIDAD MANTENER EL ORDEN PÚBLICO A TRAVÉS DEL CASTIGO QUE, EN MAYOR O MENOR GRADO, IMPONE EL ESTADO AL QUE INCURRE EN UNA INFRACCIÓN, DEBE CONSIDERARSE QUE LAS MULTAS FISCALES TIENEN UNA NATURALEZA SIMILAR A LAS SANCIONES

PENALES Y, POR TANTO, LA APLICACIÓN EN FORMA RETROACTIVA DE LAS NORMAS QUE BENEFICIEN AL PARTICULAR, SE APEGA A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL Y AL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD EN MATERIA PENAL ACEPTADO POR LA JURISPRUDENCIA, LA LEY Y LA DOCTRINA, EN TANTO QUE, POR TRATARSE DE CASTIGOS QUE EL ESTADO IMPONE, DEBE PROCURARSE LA MAYOR EQUIDAD EN SU IMPOSICIÓN, EN ATENCIÓN A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 10. DE LA CARTA MAGNA.

Si bien es cierto que las multas son cobros adicionales a la reparación del daño, las mismas tienen sus particular *leiv motiv* de generación, dentro de los cuales podemos destacar los siguientes:

- Las multas fijas son inconstitucionales.
- Sólo se pueden establecer en ordenamientos legales, sin que sea posible fijarlas en disposiciones reglamentarias o circulares administrativas, como lo señalan con claridad los artículos 5o. del Código Fiscal de la Federación y el 9o. de la Ley del Seguro Social.
- El legislador debe establecer rangos mínimos y máximos de sanción.
- La más importante razón de ser es la justificación *in tuite personae* de la sanción.
- Lo anterior significa la obligación de la autoridad para razonar y motivar de manera especial las condiciones del infractor con la sanción establecida ya que como actos de autoridad deben estar fundados y motivados, además deben ser correlativos al sujeto para no ser considerados excesivas.
- La justificación de las multas no es recaudar ingresos, sino generar una actitud ejemplar en los contribuyentes y propicia el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

- Se deben distinguir las infracciones graves de las leves, así como las que se refieren a la omisión de pago en relación a las que buscan el control formal de los gravámenes.
- Para su determinación se tiene que considerar de manera obligatoria, las condiciones del infractor y sus antecedentes en el cumplimiento de las normas legales.
- Las multas no deben ser ruinosas o confiscatorias.
- En todos los casos se evita la sanción con el cumplimiento espontáneo de las disposiciones legales, no obstante que sea extemporánea.

La falta de adecuación a estos requerimientos, no sólo significa motivo de ilegalidad, sino de manera particular constituye un concepto poco explorado, pero muy importante de la doctrina tributaria, denominado desvío de poder, De tal suerte que la persecución de los fines es un elemento adicional que debe contener la resolución donde se fija la multa, en consecuencia podemos establecer que el desvío del poder es cuando las autoridades no aplican o dejan de aplicar los principios generales de derecho, tal y como lo prevén los siguientes criterios jurisprudenciales;

DESVIO DE PODER Y OTRAS CAUSAS DE ANULACION DE LOS ACTOS DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACION. APLICACION DE LA FRACCION V DEL ARTICULO 238 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE. LOS ACTOS EN CUYA FORMACIÓN GOCEAN DE DISCRECIONALIDAD LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESCAPAN DEL CONTROL QUE EJERCEN LOS TRIBUNALES DEL PAÍS: ÉSTOS, ENTRE ELLOS EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN PUEDEN INVALIDARLOS POR RAZONES DE ILEGALIDAD, POR RAZONES DE INCONSTITUCIONALIDAD O POR UNA CAUSAL DE ANULACIÓN QUE LES ES APLICABLE ESPECÍFICAMENTE CONOCIDA COMO DESVÍO DE PODER. SE ANULARÁ POR RAZONES DE ILEGALIDAD CUANDO EN LA EMISIÓN DEL ACTO NO SE HAYA OBSERVADO EL PROCEDIMIENTO PREVISTO POR LA LEY, LOS SUPUESTOS Y REQUISITOS ESTABLECIDOS EN LA MISMA, O NO CUMPLA CON TODOS SUS ELEMENTOS DE VALIDEZ, COMO PODRÍA SER LA COMPETENCIA O LA FORMA. SERÁ DECLARADO INCONSTITUCIONAL CUANDO LA AUTORIDAD HAYA VIOLADO LAS GARANTÍAS CONSAGRADAS POR LA CONSTITUCIÓN EN FAVOR DE TODOS LO GOBERNADOS, COMO

LA FUNDAMENTACIÓN, LA MOTIVACIÓN Y LA AUDIENCIA, ENTRE OTRAS. IGUAL SUCEDERÁ CUANDO SE CONTRAVENGA ALGUNO DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO, PORQUE LA DECISIÓN DE LA AUTORIDAD PAREZCA ILÓGICA, IRRACIONAL O ARBITRARIA, O BIEN QUE CONTRARÍE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD ANTE LA LEY. POR ÚLTIMO, EN ESTA CATEGORÍA DE ACTOS OPERA UNA CAUSAL ESPECÍFICA DE ANULACIÓN DENOMINADA DESVÍO DE PODER, REGULADA CONCRETAMENTE POR LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 238 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE SE PRODUCE CUANDO A PESAR DE LA APARIENCIA DE LA LEGALIDAD DEL ACTO, SE DESCUBRE QUE EL AGENTE DE LA ADMINISTRACIÓN EMPLEA UN MEDIO NO AUTORIZADO POR LA LEY PARA LA CONSECUENCIA DE UN FIN LÍCITO (DESVÍO EN EL MEDIO), O UTILIZA EL MEDIO ESTABLECIDO POR LA NORMA PARA EL LOGRO DE UN FIN DISTINTO DEL PERSEGUIDO POR ELLA (DESVÍO EN EL FIN), EN CUYOS CASOS ESTARÁ VICIADO DE ILEGITIMIDAD EL ACTO.

MULTAS. EN LOS CASOS DE DESVIO DE PODER EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION ESTA CAPACITADO PARA FIJAR LA CUANTIA DE LA SANCION. LAS SALAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ASUMIENDO FUNCIONES DENTRO DE SU JURISDICCIÓN, AL EXAMINAR EL DESVÍO DE PODER QUE SE LES PLANTEA EN LA DEMANDA DE OPOSICIÓN, RESPECTO DE LA CUANTÍA DE LA MULTA, ESTUDIARÁN LAS CIRCUNSTANCIAS QUE RODEARON A LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN, LAS CONSECUENCIAS QUE LA MISMA PUEDE PRODUCIR, ASÍ COMO LAS CONDICIONES PERSONALES DEL CAUSANTE. POR TANTO, EL TRIBUNAL FISCAL AL ESTUDIAR EL PROBLEMA Y CONCLUIR QUE EXISTE TAL DESVÍO DE PODER, COMO CONOCEDOR DE LAS ANOTADAS CIRCUNSTANCIAS, SE COLOCA EN SITUACIÓN DE PODER DETERMINAR LA CUANTÍA DE LA MULTA, SIN QUE ESTO IMPLIQUE TRANSGRESIÓN A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 230 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, YA QUE EN LA SENTENCIA RECLAMADA SE FIJAN LOS TÉRMINOS PRECISOS CONFORME A LOS QUE HABRÁ DE PRONUNCIAR SU NUEVA RESOLUCIÓN LA AUTORIDAD FISCAL, CON LO QUE SE EVITA LA IMPRECISIÓN Y VAGUEDAD EN LA EJECUCIÓN DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL Y, POR OTRA, SE PREVÉ QUE EL PARTICULAR SANCIONADO NO SE VEA FORZADO A ACUDIR A NUEVOS PROCEDIMIENTOS JURISDICCIONALES PARA OBTENER EL DEBIDO CUMPLIMIENTO DE LA RESOLUCIÓN ANULATORIA, CON EL INDICADO CRITERIO DE QUE LAS SALAS DEL TRIBUNAL FISCAL ESTÁN AUTORIZADAS PARA DETERMINAR EL MONTO DE LAS MULTAS, CONFORME AL CITADO ARTÍCULO 230 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO QUE SEÑALA: "CUANDO LA SENTENCIA DECLARE LA NULIDAD... INDICARÁ LOS TÉRMINOS CONFORME A LOS CUALES DEBE DICTAR SU NUEVA RESOLUCIÓN LA AUTORIDAD FISCAL", DE LO QUE SE INFIERE QUE, EN LOS CASOS DE DESVÍO DE PODER, EL TRIBUNAL FISCAL SÍ ESTÁ CAPACITADO PARA SUSTITUIR A LA AUTORIDAD IMPOSITIVA EN LA APRECIACIÓN DE LOS HECHOS CONSTITUTIVOS DE LA INFRACCIÓN Y DE LAS CIRCUNSTANCIAS ESPECIALES DEL CASO, PARA FIJAR LA JUSTA CUANTÍA DE LA MULTA IMPUESTA, SI SE TIENE EN CONSIDERACIÓN QUE, POR PARTE DE LA AUTORIDAD SANCIONADORA DEMANDADA EN EL JUICIO DE OPOSICIÓN, DICHO EJERCICIO QUEDÓ AGOTADO AL DICTAR LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA E IMPUGNABLE ANTE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSA.

En materia de multas la sanción debe ser proporcional a la gravedad de la infracción y a las posibilidades económicas del infractor, por ende, la autoridad debe motivar y razonar estos dos extremos en el cuerpo de la resolución.

La fracción V del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, declara que una resolución es ilegal, cuando en el ejercicio de facultades discrecionales, la misma no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere dichas facultades. Esta norma sujeta la causal de anulación al ejercicio de atribuciones potestativas, donde la autoridad tiene la opción de ejercer las mismas o abstenerse de hacerlo y las cuales no son impugnables, por ser decisiones que la autoridad no debe justificar o motivar el acto.

El principio, la función sancionadora y la imposición de multas no es facultad discrecional, porque son atribuciones reglamentadas y de cumplimiento forzoso, tanto por la autoridad o por los particulares, de tal suerte que el carácter de desvío de poder, se puede considerar que en el texto actual quede excluido, pero ello no es así porque la naturaleza misma de las multas justifica la necesidad de que las autoridades alcancen los fines de la norma y si no es así, el desvío se cumple.

Las autoridades fiscales en ocasiones imponen créditos fiscales por conceptos de multa con motivo de una presunta omisión por parte del patrón o contribuyente obligado, sin tomar en cuenta los medios de defensa que se hayan interpuesto en contra de la presunción imputada, es decir notifican el crédito principal y la multa en un mismo momento, resultando lo anterior ilegal toda vez que se debe imponer una sanción que en el caso que nos ocupa resulta ser la multa, hasta el momento que haya quedado firme el crédito principal y no exista medio de defensa alguno a interponerse en contra del mismo, a lo expuesto es aplicable lo previsto en los siguientes criterios jurisprudenciales:

MULTAS. DEFINITIVIDAD ADMINISTRATIVA DEL CRÉDITO QUE LES DIO ORIGEN. MIENTRAS LA AUTORIDAD FISCAL ENCARGADA DE FINCAR O LIQUIDAR EL CRÉDITO PRINCIPAL NO LO HAGA EN FORMA DEFINITIVA EN EL ORDEN ADMINISTRATIVO, NO ES POSIBLE IMPONER MULTAS AL CAUSANTE

POR HABER OMITIDO EL IMPUESTO CUYA OMISIÓN MISMA ESTÁ ADMINISTRATIVAMENTE PENDIENTE DE DEFINICIÓN. NO ES LEGALMENTE POSIBLE QUE LAS AUTORIDADES HAGAN EFECTIVA LA MULTA DERIVADA DE UNA OMISIÓN DE PAGO DE IMPUESTO MIENTRAS ESTÁ SUBJÚDICE ANTE LAS PROPIAS AUTORIDADES FISCALES, LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN QUE FINCÓ EL CRÉDITO PRINCIPAL, DE CUYA VALIDEZ DEPENDERÁ TAMBIÉN LA DE LA MULTA; PUES ÉSTA, COMO COSA DERIVADA, NO DEBE HACERSE EFECTIVA ENTRE TANTO NO HAYA ABSOLUTA DEFINITIVIDAD ADMINISTRATIVA EN LA RESOLUCIÓN PRINCIPAL. Y ES DE NOTARSE QUE LA DILACIÓN EN LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO INTERPUESTO ANTE LA AUTORIDAD QUE FINCÓ EL CRÉDITO PRINCIPAL O ANTE EL SUPERIOR JERÁRQUICO, ES IMPUTABLE SÓLO A LAS PROPIAS AUTORIDADES FISCALES, POR LO QUE EN SU MANO ESTA REMOVER EL OBSTÁCULO PARA HACER EFECTIVA LA MULTA, RESOLVIENDO EL RECURSO, CUANDO PROCEDA HACERLO EN FORMA DESFAVORABLE AL CAUSANTE. POR LO DEMÁS, SOLO CUANDO EL CRÉDITO PRINCIPAL YA SEA ABSOLUTAMENTE DEFINITIVO EN EL ORDEN ADMINISTRATIVO, Y ESTÉ SUBJÚDICE ANTE UNA AUTORIDAD JUDICIAL, PODRÁ YA LA AUTORIDAD FISCAL INTENTAR HACER EFECTIVA LA MULTA QUE HAYA IMPUESTO POR LA OMISIÓN DEL PAGO DE AQUEL CRÉDITO. Y PARA EVITAR EL PAGO DE LA MULTA ANTES DE QUE SE RESUELVAN EL JUICIO DE IMPUGNACIÓN, HABRÁ QUE ACUDIR A LOS JUICIOS O MEDIOS DE DEFENSA PERTINENTES Y, EN SU CASO, OBTENER LA SUSPENSIÓN DEL COBRO DE LA MULTA, MEDIANTE LA GARANTÍA PROCEDENTE, YA QUE EN ESA NUEVA SITUACIÓN LA DILACIÓN EN RESOLVER LOS JUICIOS QUE VERSAN SOBRE EL CRÉDITO PRINCIPAL Y LA MULTA, YA NO SERÁ IMPUTABLE A LAS AUTORIDADES, SINO A LA ACCIÓN JUDICIAL INTENTADA POR EL CAUSANTE Y A LA CAPACIDAD DE FALLAR DE LOS TRIBUNALES. Y TODO LO ANTERIOR SE JUSTIFICA PORQUE SI BIEN SERÍA ABSURDO LEGALMENTE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PUDIERAN PRETENDER HACER EFECTIVA UNA MULTA MIENTRAS HAYA LA POSIBILIDAD LEGAL DE QUE LAS PROPIAS AUTORIDADES (UNA U OTRA DEPENDENCIA DEL ÓRGANO FISCAL) DECLAREN ILEGAL EL FINCAMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL POR IMPUESTOS, CUYA FALTA DIO ORIGEN A LA MULTA, TAMBIÉN SERÍA ILÓGICO QUE CUANDO EL CRÉDITO PRINCIPAL HA ADQUIRIDO FIRMEZA EN EL ORDEN ADMINISTRATIVO, LA IMPUGNACIÓN JUDICIAL DEL MISMO IMPIDIESE AUTOMÁTICAMENTE EL COBRO DE LA MULTA DERIVADA DE LA FALTA DE PAGO OPORTUNO DE DICHO CRÉDITO.

MULTAS FISCALES.- DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 35 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS PROCEDE SIN PERJUICIO DE QUE SE EXIJA EL PAGO DE LAS PRESTACIONES FISCALES RESPECTIVAS Y DE LOS RECARGOS, EN SU CASO, ASÍ COMO DE LAS PENAS QUE IMPONGAN LAS AUTORIDADES JUDICIALES CUANDO SE INCURRA EN RESPONSABILIDAD PENAL. SIN EMBARGO, CUANDO LA MULTA ES ACCESORIA DE UN CRÉDITO FISCAL (EN VIRTUD DEL ESTADO DE DEPENDENCIA QUE GUARDA AQUELLA RESPECTO DE ÉSTE) QUE SE ENCUENTRA SUBJÚDICE, ES CLARO QUE NO SE PUEDE RECONOCER LA VALIDEZ DE LA SANCIÓN HASTA EN TANTO NO SEA RESUELTA EN DEFINITIVA LA SITUACIÓN LEGAL DEL CRÉDITO QUE LA ORIGINÓ, YA QUE, EVIDENTEMENTE, LA POSIBILIDAD

LÓGICA DE QUE LLEGUE A DECLARARSE LA INSUBSISTENCIA DE DICHO CRÉDITO, QUE ENTRAÑARÍA QUE LA MULTA PERDIERA SU RAZÓN DE SER, IMPIDE RECONOCER LA LEGALIDAD DE ÉSTA.

4.6 CONDONACIÓN DE MULTAS

En algunas ocasiones, a los contribuyentes les parece imposible obtener la condonación de una multa fiscal; sin embargo, el perdón de la pena económica por haber incurrido en una infracción es posible. Tan es así, que está previsto en el artículo 74 del C. F. F.

La condonación de multas fiscales es una posibilidad real por estar establecida en una disposición normativa y debe ejercerse con toda oportunidad sin dudarle siquiera. La mayoría de las veces, cuando el contribuyente se le plantea la posibilidad de que les sea condonada una multa, de momento se entusiasma y enseguida se muestra incrédulo, pero hay que tener el ánimo de obtener el éxito.

El criterio que comúnmente aplican las autoridades fiscales para quienes intentan obtener la condonación es, primero paga y después resolvemos su petición, es decir, en el momento la autoridad se asegura de obtener el importe de la pena económica y después estudiar si existe la posibilidad de condonar la multa.

Este criterio aplicado por la autoridad es contrario a lo estipulado por el artículo 74 del C. F. F., toda vez que ahí se establece el siguiente procedimiento: primero, debe presentarse la solicitud de condonación; y segundo, debe suspenderse el procedimiento administrativo de ejecución, en tanto se resuelva dicha solicitud.

La mayoría de las veces se confunde al contribuyente porque se le crea, en ese momento, la expectativa de que primero pague la sanción y después presente la solicitud de condonación, contrariando lo dispuesto por la norma en estudio.

A continuación se transcribe el contenido del artículo 74 del C. F. F;

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive en las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discretamente las circunstancias del caso y, en su caso, 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 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. Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que una administrativo conexo no sea materia de impugnación.”

En este tenor y con fundamento en el articulado de referencia y en los siguientes criterios de jurisprudencia procede la condonación de multas;

MULTAS, CONDONACION DE. CONFORME AL ARTÍCULO 31, PRIMER PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE PUEDE SOLICITAR LA CONDONACIÓN FORZOSA Y TOTAL DE UNA MULTA, CUANDO POR PRUEBAS DIVERSAS DE LAS PRESENTADAS ANTE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS O JURISDICCIONALES, EN SU CASO, SE DEMUESTRE QUE NO SE COMETIÓ LA INFRACCIÓN, O QUE LA PERSONA A LA QUE SE ATRIBUYE NO ES RESPONSABLE. PERO EL SEGUNDO PÁRRAFO DE ESE PRECEPTO SE REFIERE A UNA CONDONACIÓN PARCIAL POR GRACIA, QUE LAS AUTORIDADES PODRÁN OTORGAR DISCRECIONALMENTE, APRECIANDO LOS MOTIVOS QUE TUVO LA AUTORIDAD PARA IMPONER LA SANCIÓN Y LAS DEMÁS CIRCUNSTANCIAS DEL

CASO. Y CUANDO SE TRATA DE ESTA SEGUNDA HIPÓTESIS DE CONDONACIÓN, LA SOLICITUD QUE AL RESPECTO SE HAGA NO PUEDE PLANTEAR CUESTIONES RELATIVAS A LA EXISTENCIA DE LA INFRACCIÓN NI A LA CUANTIFICACIÓN DE SANCIÓN, YA QUE AL PLANTEAR ESTAS CUESTIONES SE TRATA DE IMPUGNAR EL USO DE LAS FACULTADES JURISDICCIONALES DE LAS AUTORIDADES PARA RESOLVER SOBRE LA COMISIÓN DE UNA INFRACCIÓN Y SOBRE LA INDIVIDUALIZACIÓN DE LA SANCIÓN CORRESPONDIENTE, LO QUE DEBE HACERSE MEDIANTE LOS RECURSOS O MEDIOS DE DEFENSA LEGALES QUE PROCEDAN, SIN QUE LA CONDONACIÓN PARCIAL QUE SE SOLICITE PUEDA SER CONSIDERADA COMO UN RECURSO, POR ESTABLECERLO ASÍ EL ARTÍCULO 167 DEL CÓDIGO ANTES MENCIONADO. EN CONSECUENCIA, EN EL JUICIO DE AMPARO QUE SE PROMUEVA CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE LAS AUTORIDADES DICTEN NEGANDO UNA CONDONACIÓN PARCIAL DISCRECIONAL, NO PODRÁ ALEGARSE TAMPOCO QUE LA MULTA ESTUVO ILEGALMENTE CUANTIFICADA, O QUE HUBO DESVÍO DE PODER AL IMPONERLA, POR SER ÉSTAS CUESTIONES QUE NO ESTUVO OBLIGADA LA AUTORIDAD A TOMAR EN CUENTA AL EXAMINAR LA PETICIÓN DE CONDONACIÓN PARCIAL, AUNQUE DISCRECIONALMENTE PUDIERA HACERLO, COMO PODRÍA TOMAR EN CUENTA DISCRECIONALMENTE CUALESQUIERA OTRAS QUE SE LE ADUJERAN PARA SOLICITAR LA CONDONACIÓN PARCIAL. DE LO CONTRARIO, SE PERMITIRÍA QUE LAS MULTAS FUESEN IMPUGNADAS EN CUALQUIER TIEMPO, EN CUANTO A COMISIÓN DE INFRACCIONES O A CUANTIFICACIÓN DE SU MONTO, PARA PEDIR CONDONACIONES PARCIALES QUE LUEGO PUDIERAN REVISARSE COMO CUESTIONES DE ESTRICTO DERECHO EN EL AMPARO QUE SE PROMOVIERA CONTRA LA NEGATIVA DE CONDONACIÓN DISCRECIONAL.

MULTAS FISCALES, CONDONACION DE. CONFORME AL ARTÍCULO 31 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA QUE PROCEDA LA CONDONACIÓN TOTAL DE LAS MULTAS CUYA IMPOSICIÓN HAYA QUEDADO FIRME, SE REQUIERE QUE SE APORTEN PRUEBAS DIVERSAS DE LAS PRESENTADAS ANTE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA DEMOSTRAR QUE LA INFRACCIÓN NO FUE COMETIDA, Y NO SE CONFIGURAN LOS SUPUESTOS ESTABLECIDOS EN DICHO ARTÍCULO, SI EL PARTICULAR NO APORTA PRUEBAS TENDIENTES A DESVIRTUAR LA INFRACCIÓN COMETIDA, Y SI EL MISMO EXPRESA QUE LE ERA IMPOSIBLE EN VIRTUD DE DESCONOCER LA EXISTENCIA DEL CRÉDITO PRINCIPAL.

El artículo transcrito resulta vital para los particulares, que por alguna circunstancia, se hicieron acreedores a la pena económica. Al tratarse de una norma vigente debe dársele la aplicación respectiva; sin embargo, la autoridad insiste en convertir esa disposición en un derecho positivo no vigente, comúnmente conocido como letra muerta.

Después de leer la disposición normativa, cabe hacer varias reflexiones. Simultáneamente, observamos como, de forma continua, se vulnera lo establecido en ley:

- Las multas que podrán ser condonadas, son tanto las determinadas por la autoridad fiscal, como las establecidas por el propio contribuyente al auto corregirse. Se entiende que la multa por condonar podrá ser aquella que pague el particular antes de que la autoridad le liquide diferencias o cuando la autoridad efectúe la determinación del accesorio.
- Para conceder el perdón de la multa, la autoridad debe considerar dos cosas: las circunstancias del caso concreto y los motivos que tuvo para sancionar al particular. Es decir, primero, habrá de considerar las circunstancias sobre las cuales se incurrió en la infracción. Pudiera ser que la infracción se cometiera de manera voluntaria, por descuido o negligencia, o por cualquier otra razón; y, segundo, los motivos que tuvo la autoridad para imponer la multa, como puede ser por omisión de contribuciones propias o de retenidas, o por haber omitido el cumplimiento de alguna otra obligación.
- La solicitud de condonación no constituye instancia ante la autoridad fiscal, y la resolución que recaiga a esta solicitud no puede ser materia de impugnación mediante el proceso de revocación ante la propia autoridad o por medio de la demanda de nulidad ante la TFJFA. En consecuencia, procede al juicio de amparo contra dicha resolución.
- La solicitud de condonación detiene el procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando se solicite. Además, deberá garantizarse el crédito fiscal. Esto nos permite indicar que aun cuando se haya determinado y liquidado el accesorio, podrá tramitarse la solicitud de

condonación y el procedimiento administrativo de ejecución no continua en tanto se resuelve la petición.

- Para tramitar la solicitud de condonación es necesario que la multa haya quedado firme, es decir, que hayan transcurrido el término que establece el C. F. F (45 días) para interponer algún medio de defensa, siempre y cuando no se haya impugnado el principal.

Todo lo anterior nos permite reflexionar al momento de tomar la decisión de si impugnamos la liquidación del accesorio o si presentamos o no la solicitud de condonación de la multa.

Por otra parte, como se indicó, cuando la autoridad expide su resolución sobre la solicitud de condonación de multa y niega la petición, procede promover el amparo y protección de la justicia federal debido a que el propio artículo multicitado indica que no procede ninguno de los medios de defensa establecidos en el C. F. F.

CAPITULO V MEDIOS DE DEFENSA

Para dar el debido cumplimiento a la garantía de seguridad jurídica así como al principio de legalidad y asegurar al contribuyente la legalidad de las determinaciones de la autoridad incluida la sanción así como permitir su defensa contra actos de autoridad se prevén distintos medios de defensa.

Son medios de defensa ordinarios para la impugnación de las resoluciones administrativas donde se determinan los créditos fiscales, incluyendo sus accesorios:

- El Recurso de Revocación,
- El recurso de Inconformidad en el caso del IMSS e INFONAVIT,
- El juicio de nulidad,
- El juicio de amparo y
- El juicio de lesividad.

5.1 RECURSO ADMINISTRATIVO

El recurso administrativo es la instancia en la cual el contribuyente obligado podrá controvertir resoluciones que se presuman ilegales, ante las propias autoridades, cuando la ley de la materia así lo prevea, como lo es el recurso de revocación por resoluciones emitidas por el SAT, el recurso de inconformidad por actos de autoridad emitidos por el Instituto Mexicano del Seguro Social, etc, lo

efectos de los recursos administrativos serán que las emisoras del acto revoquen, modifiquen o confirmen los actos de autoridad controvertidos vía recurso administrativo.

Para Emilio Margain Manautou el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.³⁷

Es bien sabido que la autoridad emite actos y resoluciones que afectan a un particular, en materia jurídica, por lo tanto el contribuyente tiene derecho a impugnar los actos administrativos y las resoluciones que lo afecten para preservar el *Estado de Derecho*, en consideración a lo anterior es importante resaltar que las autoridades administrativas al resolver los recursos que se interpongan ante ellas, no podrán resarcir las deficiencias de sus actos de autoridad, es decir, no pueden fundamentar y motivar dichos actos al resolver los recursos administrativos buscando que se vuelvan legales, tal y como lo prevén los siguientes criterios jurisprudenciales;

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- AL RESOLVERLOS NO PUEDE MEJORARSE LA FUNDAMENTACIÓN DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA.- AL PLANTEARSE ANTE LA AUTORIDAD UN RECURSO COMBATIENDO DETERMINADA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA, SU ACTUACIÓN DEBE LIMITARSE A ESTUDIAR LA RESOLUCIÓN EN LOS TÉRMINOS QUE FUE EMITIDA Y LOS ARGUMENTOS DEL PARTICULAR EN CONTRA DE LA MISMA, Y CON BASE EN ELLO CONFIRMARLA, SI LA CONSIDERA CORRECTA, O REVOCARLA, SI ESTIMA QUE ESTÁ MAL FUNDADA O INMOTIVADA, POR QUE EN ESE MOMENTO NO ESTÁ ACTUANDO COMO AUTORIDAD EMISORA DE LA RESOLUCIÓN, SINO SÓLO COMO REVISORA, POR LO QUE NO PUEDE ACEPTARSE QUE SE APROVECHE DE LOS ARGUMENTOS DEL ACTOR PARA MEJORAR LA RESOLUCIÓN EN SU FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN YA QUE ESTO IRÍA EN PERJUICIO DEL PARTICULAR TRANSFORMANDO UN MEDIO DE DEFENSA ESTABLECIDO EN SU FAVOR, EN UNA NUEVA OPORTUNIDAD APARA LA AUTORIDAD DE CORREGIR SUS ERRORES LO QUE

³⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Universitaria Potosina, Quinta edición, México 1979, página 168.

DESVIRTUARÍA INDUDABLEMENTE ESTE MEDIO DE DEFENSA, PUES SERÍA CONTRARIO A LA FINALIDAD PARA LA QUE FUE CREADO, O SEA LA PROTECCIÓN DEL PARTICULAR EN CONTRA DE LAS ATRIBUCIONES DE LA AUTORIDAD.

RECURSO ADMINISTRATIVO.- LA AUTORIDAD QUE RESUELVE EL RECURSO NO SE ENCUENTRA FACULTADA PARA SUBSANAR LOS ERRORES COMETIDOS EN LA RESOLUCIÓN CONTROVERTIDA.- EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL LAS RESOLUCIONES EMANADAS DE AUTORIDAD DEBEN ENCONTRARSE DEBIDAMENTE MOTIVADAS Y FUNDADAS, RAZÓN POR LA CUAL SI EL PARTICULAR IMPUGNA UNA RESOLUCIÓN A TRAVÉS DE UN RECURSO ADMINISTRATIVO, LA AUTORIDAD QUE CONOCE DEL MISMO DEBE CONCRETARSE A RESOLVER SUI LA RESOLUCIÓN COMBATIDA INCURRE O NO EN LAS VIOLACIONES QUE SE ALEGAN, POR LO CUAL NO PODRÁ SUBSANAR LOS ERRORES O DEFICIENCIAS DE TAL RESOLUCIÓN.

Es importante resaltar la importancia de la presente tesis para el contribuyente que por las causas que sean se vean afectados en la imposición de una multa, lo anterior es así en virtud de que en muchas ocasiones los contribuyentes se ven afectados en su patrimonio en virtud de que desconocen muchos de los aspectos ilegales que contienen las sanciones llamadas multas, y por tal desconocimiento prefieren pagarlas y pasan por alto que existen medios de defensa como lo son el recurso administrativo, así como los medios de impugnación que a continuación de enuncian.

5.1.1 RECURSO D E REVOCACIÓN

El recurso de revocación es un recurso administrativo que se promoverá en contra de actos administrativos dictados en materia fiscal federal, la interposición de este medio de defensa será optativo antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, procederá en términos del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación;

"Artículo 117.- El recurso de revocación procederá contra:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código”.

El recurso de revocación deberá de presentarse ante la autoridad competente en razón de domicilio del Contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.

Los objetivos del recurso de revocación son reponer el procedimiento, dejar sin efectos la resolución impugnada, modificar la resolución impugnada, dictar una nueva

resolución que sustituya la impugnada ya sea en forma total o parcial y que se emita una nueva resolución.

Se podrá interponer por incompetencia de la autoridad emisora, por violaciones de los procedimientos previos a la emisión de la resolución previstos en la Ley, por violaciones del procedimiento al emitir la resolución, no estar fundado y motivado el auto o resolución.

Asimismo el recurso de revocación será procedente cuando: Tenga validez jurídica que afecte al particular (jurídicamente) ya sea en forma directa o indirecta.

De lo establecido en la legislación podemos señalar que las principales características del recurso de revocación son las siguientes:

Es opcional, procede en contra de contribuciones, accesorios o aprovechamientos determinados por la autoridad, cuando se nieguen devoluciones, se dicten resoluciones en materia aduanera, ante cualquier resolución que cause agravio en materia fiscal contra actos que exijan créditos fiscales y se alegue que el crédito se ha extinguido o que el monto es inferior al monto exigido, cuando el cobro en exceso sea imputable a la autoridad (recargos fuera de la Ley), etc.

El recurso de revocación será improcedente contra resoluciones que no afecten el interés jurídico de un particular dictadas en una resolución derivada de un acto administrativo en cumplimiento de estos o de una sentencia (revocación, nulidad, amparo), que hayan sido impugnadas ante el T. F. J. F. A, contra resoluciones que se hayan consentido (que hayan transcurrido más de 45 días), cuando sea revocado el acto, cuando se pretendan hacer efectivas las fianzas, entre otros.

El recurso de revocación se debe presentar dentro de los 45 día siguientes a aquel en que hayan surtido efectos la notificación (al día hábil siguiente) a excepción de lo señalado en el Art. 127 y 175 del CFF.

El recurso podrá presentarse ante la autoridad también por correo certificado con acuse de recibo y ante autoridad incompetente.

El recurso de revocación deberá cumplir con los requisitos previstos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, asimismo deberá señalar la resolución o acto que se impugna, los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Respecto a la forma en que debe resolverse el recurso, la autoridad deberá tomar en consideración el siguiente criterio jurisprudencial:

RECURSO DE REVOCACIÓN.- PRELACIÓN DE ESTUDIO DE AGRAVIOS CON SUJECCIÓN A LO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 123 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- SI BIEN LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 123 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE TRADUCE EN UNA REGLA GENERAL EN CUANTO A LA FORMA DE RESOLUCIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN, TAMBIÉN ES VERDAD QUE DICHA FORMALIDAD SE SUJETA A UNA LÓGICA PROCEDIMENTAL QUE IMPLICA METODOLÓGICAMENTE EL EFECTUAR DE MANERA PRIORITARIA EL ESTUDIO Y ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES QUE VAN DIRIGIDAS A CONTROVERTIR DIRECTAMENTE LA PROCEDENCIA DEL CRÉDITO RECURRIDO. LO QUE IMPLICA ATENDER AL ESTUDIO PREFERENTE DE AQUELLOS AGRAVIOS QUE PUDIERAN DERIVAR, DE SER FUNDADOS, EN UNA REVOCACIÓN DEFINITIVA DEL ACTO RECURRIDO Y NO ANTEPONER A ESTE ANÁLISIS, A ESTE ANÁLISIS, EL DE AQUELLAS CUESTIONES QUE SÓLO INCIDEN SOBRE LA VALIDES FORMAL DE TAL ACTO DE AUTORIDAD PARA REVOCAR EL ACTO RECURRIDO, CON LO QUE SE DEJA DE SATISFACER LA PRETENSIÓN ÚLTIMA DEL RECORRENTE.

En caso de que el SAT confirme la validez de su resolución o acto de molestia recurrido mediante el recurso de revocación (crédito fiscal) el particular tienen la alternativa de impugnarlo mediante juicio de nulidad mismo que deberá promoverse ante el T. F. J. F. A, dentro de los 45 días hábiles a la fecha en que surta efectos la notificación del acto controvertido.

5.1.2 RECURSO DE INCONFORMIDAD

El Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo, tiene conferida la facultad de emitir y notificar a los patrones actos administrativos, los que pueden llegar a lesionar su esfera jurídica por carecer de fundamento o bien, por carecer de la debida motivación, tales como multas por omisiones a la ley y sus reglamentos; para estos efectos, la Ley del Seguro Social, en el artículo 294 establece que si un patrón o trabajador tienen alguna Inconformidad que hacer valer, podrán acudir a pedir justicia mediante un medio de defensa denominado recurso de Inconformidad, cabe señalar que la realidad nos arroja que el 99% de los recursos de inconformidad interpuestos ante el Instituto son promovidos por patrones inconformes.

Es legalmente aceptable, que si un Organismo Fiscal Autónomo como lo dispone el artículo 5 de la Ley de la materia; tiene la facultad de imponer sanciones o determinar créditos fiscales, así como la determinación de diferencias en su caso, debe de existir la posibilidad de que los sujetos a los que se les molesta jurídicamente puedan defenderse, ya que no es posible dejar al arbitrio del Instituto Mexicano del Seguro Social, la facultad de emitir actos de molestia contrarios a derecho que trasciendan en la esfera jurídica de Trabajadores, o Patrones en su caso.

El Recurso de Inconformidad emana del artículo 294 de la Ley del Seguro Social, pero para su realización, tramitación y regulación respectiva, la Ley en comento lo regula mediante el “Reglamento del Recurso de Inconformidad”. No debemos de pasar por alto las leyes que además podrán regular de manera supletoria la interposición del Recurso en sí mismo. Tales leyes de aplicación supletoria son: El Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal del Trabajo y el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Como características del recurso de inconformidad, que es un recurso administrativo y por lo tanto guarda similitudes con el recurso de revocación, podemos señalar lo siguiente:

Es el medio de defensa mediante el cual se podrán defender los sujetos afectados (Patrones o Trabajadores) jurídicamente por un acto definitivo emitido por el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Para efectos de comenzar la defensa de los intereses de los sujetos agraviados, el artículo 6 del Reglamento del Recurso de Inconformidad establece que el Recurso se interpondrá dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la resolución que se impugna, tratándose de Patrones y de 30 días hábiles tratándose de trabajadores.

Así mismo, el citado artículo 6 del Reglamento en estudio en su segundo párrafo establece:

“El escrito en que se interponga el recurso será dirigido al Consejo Consultivo Delegacional y se presentará directamente en la sede delegacional o subdelegacional que corresponda a la autoridad emisora del acto impugnado.

También podrá presentarse por correo certificado con acuse de recibo en los casos en que el recurrente tenga su domicilio fuera de la población donde se encuentre la sede delegacional. Se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, aquella que se anote a su recibo en la oficialía de partes o la de su depósito en la oficina postal y no la fecha cuando lo recibe el Consejo Consultivo Delegacional. Si el recurso se interpone extemporáneamente será desechado de plano. Si la extemporaneidad se comprobara durante el procedimiento, se sobreseerá el recurso.”

El Recurso de Inconformidad se interpondrá en términos del artículo 2 del Reglamento del Recurso que nos ocupa dispone:

“Artículo 2. Los consejos consultivos delegacionales son competentes para tramitar y resolver el recurso de inconformidad.

El Secretario del Consejo Consultivo Delegacional correspondiente tramitará el recurso con el apoyo de los servicios jurídicos delegacionales. El Secretario tendrá todas las facultades para resolver sobre la admisión del recurso y la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución”.

El recurso de inconformidad procederá en contra de los actos de molestia que emita el Instituto Mexicano del Seguro Social como son:

- Multas por infracciones a las disposiciones de la Ley del Seguro Social o sus Reglamentos.
- Determinación de diferencias en las cuotas obrero-patronales.
- Diferencias en la determinación de la Prima de Riesgos de Trabajo.
- Procedimientos Administrativos de Ejecución improcedentes.
- Actos de molestia no notificados con apego a derecho.
- Actos de molestia que carezcan de fundamento y motivación.
- Cualquier acto del IMSS que lesione los intereses jurídicos del promovente.

El Reglamento del Recurso de Inconformidad establece supuestos contra los cuales no es posible promover un Recurso de Inconformidad. A continuación se señalan los supuestos de referencia, que se encuentran establecidos por el artículo 13 del Reglamento citado anteriormente:

El recurso es improcedente cuando se haga valer contra actos administrativos:

- I.** Que no afecten el interés jurídico del recurrente,
- II.** Que sean resoluciones dictadas en recursos administrativos o en cumplimiento de sentencias, laudos o de aquellas,
- III.** Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,
- IV.** Que sean materia de otro recurso o juicio pendiente de resolución ante una autoridad administrativa u órgano jurisdiccional,
- V.** Que se hayan consentido, entendiéndose por tales, aquellos contra los que no se promovió el recurso en tiempo y forma,
- VI.** Que sea conexo a otro que haya sido impugnado a través de algún recurso o medio de defensa diferente,
- VII.** Que hayan sido revocados administrativamente por la autoridad emisora,
- VIII.** En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición legal o reglamentaria.

También se declarará improcedente el recurso de inconformidad en los casos en que no se amplíe éste o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, en los términos señalados en el artículo 12, fracción II, de este Reglamento.

El sobreseimiento en su concepto más general, y sin intención de profundizar en su acepción jurídica más amplia, podemos decir que es “NO RESOLVER EL FONDO DE UN ASUNTO DETERMINADO”. En materia del Recurso de Inconformidad, el sobreseimiento se da cuando el IMSS no resuelve el fondo del asunto que se planteó por caer en alguno de los supuestos del sobreseimiento que el propio Reglamento del Recurso que nos ocupa establece. En efecto, el artículo 14 del Reglamento citado, establece los supuestos en los que se da el sobreseimiento de los Recursos Intentados:

“Artículo 14. El sobreseimiento procede:

I. Por desistimiento expreso del recurrente;

II. Cuando durante el procedimiento aparezca o sobrevenga alguna de las causales de improcedencia a que se refiere el artículo anterior (Artículo 13 del RRI), y

III. En el caso de que el recurrente muera durante el procedimiento si su pretensión es intransferible o si su muerte deja sin materia el recurso. “

Cuando interponemos un medio de defensa como el que nos ocupa, tenemos la certeza de que si los actos administrativos contra los cuales promovimos la defensa son ilegales, esperamos que la resolución que recaiga al Recurso interpuesto nos sea favorable. En algunas ocasiones, la justicia no llega del todo en la resolución recaída en al Recurso intentado, por lo que podemos de inmediato pensar en otro Recurso. En efecto, el artículo 31 del Reglamento del

Recurso de Inconformidad prevé la posibilidad de que cuando se deseche el recurso interpuesto, acudamos a pedir nuevamente justicia con un recurso denominado “Recurso de Revocación”, cuyo plazo para interponerlo es de tres días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que nos sea notificada la resolución que deseche el recurso de inconformidad interpuesto con antelación.

Este recurso de revocación, no es el mismo a que se refiere el C. F. F., pero si es un recurso administrativo y por lo tanto ayuda a proteger la seguridad jurídica del contribuyente afectado.

Son diversas las ventajas que el contribuyente puede tener al interponer un recurso administrativo, por ejemplo: los honorarios del abogado son más económicos, en algunas ocasiones el tiempo de respuesta de la Administración Jurídica de Ingresos es más rápida que la de llevar un juicio en el T. F. J. F. A., o en su caso para el recurso de inconformidad interpuesto ante el I. M. S. S, para el caso en que la autoridad administrativa en un plazo de tres meses no resuelva el recurso interpuesto, el contribuyente tiene la opción de demandar la nulidad de la negativa ficta ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en términos del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación que a la letra se inserta:

“**Art.: 37** C. F. F. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas, en un plazo de tres meses; 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 momento posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución.”

En consecuencia y para el caso de que la autoridad sea omisa en resolver el recurso planteado, se tiene la oportunidad que dicha instancia sea resuelta por el Tribunal, tal y como lo prevén los siguientes criterios:

NEGATIVA FICTA.- SE CONFIGURA SI LA AUTORIDAD NO NOTIFICA AL PROMOVENTE CON ANTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA, RESOLUCIÓN EXPRESA.- DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA NEGATIVA FICTA SE CONFIGURA CUANDO LAS INSTANCIAS O PETICIONES QUE SE FORMULEN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO SEAN RESUELTAS EN EL TÉRMINO QUE LA LEY FIJA O, A FALTA DE TÉRMINO ESTABLECIDO, EN NOVENTA DÍAS. DE ESTE PRECEPTO SE DEDUCE QUE AUN CUANDO LA AUTORIDAD HAYA EMITIDO RESOLUCIÓN SOBRE EL RECURSO INTERPUESTO POR EL PARTICULAR, SI DICHA RESOLUCIÓN NO ES NOTIFICADA ANTES DE QUE SE PROMUEVA EL JUICIO RESPECTIVO, SE CONFIGURA LA NEGATIVA FICTA EN VIRTUD DE QUE ESA RESOLUCIÓN NO FUE CONOCIDA POR EL PARTICULAR Y, POR LO TANTO, NO PUEDE TENERSE COMO RESUELTA LA INSTANCIA O PETICIÓN DE ACUERDO CON EL PROYECTO CITADO.

NEGATIVA FICTA. CONFIGURADA, LA SALA FISCAL DEBE AVOCARSE A RESOLVER EL FONDO DEL ASUNTO.- CUANDO SE ENTABLA DEMANDA DE NULIDAD CONTRA NEGATIVA FICTA, EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO DEBE ANULAR DICHA NEGATIVA DE MANERA TAL QUE DEJE AL ARBITRIO DE LA AUTORIDAD PARA PRONUNCIAR EN TERCERA OPORTUNIDAD LA INSTANCIA DEL PARTICULAR, SINO QUE ESTÁ OBLIGADO A DECIDIR LA CONTROVERSIA, TOMANDO EN CONSIDERACIÓN LAS ARGUMENTACIONES ADUCIDAS EN LA INSTANCIA A LA QUE NO SE DIO RESPUESTA, LOS FUNDAMENTOS QUE ESGRIMA LA AUTORIDAD EN LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA (LOS CUALES HABRÁN DE REFERIRSE AL FONDO DEL PROBLEMA), Y EN SU CASO, LO QUE SE ALEGUE EN LA AMPLIACIÓN DE ÉSTA.

El recurso administrativo es optativo, y para el caso de que la resolución sea contraria a las pretensiones del patrón o asegurado afectado podrá impugnarla vía demanda de nulidad, pudiendo ampliar los agravios no expresados en el recurso, tal y como lo prevé el siguiente criterio jurisprudencial:

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN PLANTEADOS EN EL RECURSO. ES VÁLIDO HACER VALER ARGUMENTOS SIMILARES EN LA DEMANDA.- DE CONFORMIDAD CON LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 197 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE DESDE EL AÑO DE 1996, SON OPERANTES EN EL JUICIO LOS CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN PLANTEADOS EN EL RECURSO, YA QUE CONFORME AL ARGUMENTUM A MAIORE AD MINUS, SI LA LEY PERMITE <<... HACER VALER CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN NO PLANTEADOS EN EL RECURSO >>, CON MAYOR RAZÓN SE PUEDEN HACER VALER AQUELLOS QUE SÍ FUERON PLANTEADOS EN EL MISMO, SIEMPRE QUE SEAN REFERIDOS A LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. ELLO ES ASÍ, POR QUE LA RATIO LEGIS DE ESTA DISPOSICIÓN PARTE DE QUE EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ES UN VERDADERO JUICIO Y NO UN SIMPLE RECURSO DE ALZADA. LA LLAMADA FASE CONTENCIOSA NO ES LA SEGUNDA INSTANCIA DE LA FASE OFICIOSA NI EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES UNA CORTE DE APELACIÓN

DEL RECURSO ADMINISTRATIVO. POR LO ANTERIOR, LA LEY AUTORIZA FORMULAR AGRAVIOS DISTINTOS DE AQUELLOS PRESENTADOS EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO Y TAMBIÉN, POR MAYORÍA DE RAZÓN, PERMITE QUE SE PLANTEEN ARGUMENTOS SIMILARES, AHORA REFERIDOS A LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA EN EL JUICIO CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVO, YA QUE AL SER EL RECURSO ADMINISTRATIVO UN INTENTO DE AUTOCOMPOSICIÓN ENTRE LAS PARTES, EL ACUDIR A ÉSTE, NO PUEDE LIMITAR LAS POSIBILIDADES DE DEFENSA DE LOS PARTICULARES ANTE LOS TRIBUNALES.

Si la resoluciones que recaigan a los Recursos intentados no resultan favorables, podemos acudir a solicitar justicia a los Tribunales. Los medios de defensa de carácter jurisdiccional que se podrán intentar en contra de las resoluciones citadas son, el Juicio de Nulidad y/o el Juicio de Garantías (Juicio de Amparo).

5.2 JUICIO DE NULIDAD

El juicio de nulidad se interpondrá ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; será procedente contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa que se consideren ilegales y, por lo tanto, se desean controvertir, la acción la tiene el particular y en todo caso la autoridad tiene el juicio de nulidad.

Del mismo modo que el recurso administrativo, el juicio de nulidad es procedente para impugnar resoluciones de la autoridad administrativa, en consecuencia es ineficaz para controvertir resoluciones de otro tipo, debiéndose cumplir características de ser definitiva, personal, y concreta, causar agravio, constar por escrito, salvo los casos de negativa ficta.

Es preciso establecer que dicho Tribunal tiene facultades para resolver sobre la legalidad de los actos controvertidos incluso en la parte que se no resolvió conforme a derecho en la fase administrativa.

LITIS ABIERTA. POTESTAD JURISDICCIONAL DE LA SALA FISCAL PARA QUE EN SUSTITUCIÓN DE LA AUTORIDAD DEMANDADA EN EL JUICIO FISCAL, RESUELVA SOBRE LA LEGALIDAD DEL ACTO IMPUGNADO EN LA FASE ADMINISTRATIVA, EN LA PARTE QUE NO SATISFIZO EL INTERÉS JURÍDICO DEL ACTOR. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 237, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL ARTÍCULO 237, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ENTRÓ EN VIGOR A PARTIR DEL DÍA PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, AL DISPONER: "... TRATÁNDOSE DE LAS SENTENCIAS QUE RESUELVAN SOBRE LA LEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DICTADA EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO, SI SE CUENTA CON ELEMENTOS SUFICIENTES PARA ELLO, EL TRIBUNAL SE PRONUNCIARÁ SOBRE LA LEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA, EN LA PARTE QUE NO SATISFIZO EL INTERÉS JURÍDICO DEL DEMANDANTE. NO SE PODRÁN ANULAR O MODIFICAR LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO IMPUGNADOS DE MANERA EXPRESA EN LA DEMANDA.", FACULTA EXPRESAMENTE A LA SALA FISCAL PARA QUE EN SUSTITUCIÓN DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA (DEMANDADA EN EL JUICIO DE NULIDAD FISCAL), DECIDA SOBRE LA LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO, EN AQUELLA PARTE QUE NO SATISFIZO EL INTERÉS JURÍDICO DEL DEMANDANTE, SIEMPRE Y CUANDO CUENTE CON LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA ASUMIR ESE CONOCIMIENTO. LUEGO, SI LA SALA FISCAL SE NEGÓ A DECIDIR SOBRE LA LEGALIDAD DEL ACTO CONTROVERTIDO EN LA FASE ADMINISTRATIVA, ADUCIENDO QUE LA DECLARATORIA DE IMPROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO POR PARTE DE LA DEMANDADA, LE IMPEDÍA HACER AQUEL PRONUNCIAMIENTO DE FONDO, A PESAR DE QUE PREVIAMENTE DETERMINÓ QUE EN REALIDAD DICHO RECURSO ERA PROCEDENTE, ELLO INVOLUCRA UNA RAZÓN QUE LA LEY NO CONTEMPLA PARA EXCUSARSE A LLEVAR A CABO ESE ANÁLISIS, AJENA A LA PREVISTA EN LA CITADA NORMA LEGAL, COMO ES LA DE QUE CUENTE CON LOS ELEMENTOS SUFICIENTES, CONDICIÓN ESTA QUE EXCLUSIVAMENTE LIMITA LA ACTUACIÓN DE LA JUZGADORA PARA DETERMINAR SI CABE O NO AQUEL PRONUNCIAMIENTO; DESATENDIENDO EL DISPOSITIVO LEGAL EN COMENTO, ASÍ COMO EL PRINCIPIO DE DERECHO QUE REZA: "EN DONDE LA LEY NO DISTINGUE, EL JUZGADOR NO DEBE DISTINGUIR".

Las partes en el juicio de nulidad de acuerdo con lo previsto en el artículo 3º de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo son:

- I.- El demandante.
- II.- Los demandados, tendrán ese carácter.:

- a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.
- b) El particular a quién favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida al autoridad administrativa.

III.- El jefe del servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo que sea parte en los juicios.

IV.- El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

La sentencia que sea emitida por el magistrado que resuelva la controversia planteada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrá dictarse en los siguientes sentidos tal y como lo prevé el artículo 52 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo:

La sentencia definitiva podrá:

I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, .

IV.- Siempre que se esté dentro de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta ley, el tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

V.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además;

a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación correlativa.

b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en el que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en las fracciones III y IV, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme.

Para el caso en el cuál la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no sea contraria a los intereses del promovente, este podrá acudir ante los tribunales colegiados a promover vía amparo directo su legalidad.

5.3. JUICIO DE LESIVIDAD

La autoridad para impugnar las resoluciones que ella misma dictó y que considera que no están apegadas a derecho, pero que son favorables para el particular, mediante el juicio llamado de lesividad previsto en el artículo 13,

fracción tercera de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo que a la letra se transcribe:

ART. 13. L. F. P. C. A.

“La demanda se presentará por escrito directamente ante la sala regional competente, dentro de los plazos que a continuación se indican:

Fracción. III.- De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que este se haya emitido...”

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE LESIVIDAD). LOS TÉRMINOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA PROMOVERLO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL. CUANDO LA AUTORIDAD HACENDARIA SE PERCATA DE QUE UNA RESOLUCIÓN FISCAL DICTADA EN FAVOR DE UN CONTRIBUYENTE ES, A SU PARECER, INDEBIDA Y LESIVA PARA EL FISCO, NO PUEDE REVOCARLA VÁLIDAMENTE POR SÍ Y ANTE SÍ, NI TAMPOCO PUEDE HACER GESTIÓN DIRECTA ANTE EL PARTICULAR PARA EXIGIRLE EL REEMBOLSO QUE RESULTE, SINO QUE PARA ELLO DEBE PROMOVER EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE ANULACIÓN O LESIVIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA (ANTES TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN). AHORA BIEN, EL HECHO DE QUE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN OTORQUE A LA AUTORIDAD FISCAL UN TÉRMINO DE CINCO AÑOS PARA PROMOVER EL REFERIDO JUICIO Y AL PARTICULAR SÓLO LE CONCEDE EL TÉRMINO DE CUARENTA Y CINCO DÍAS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL. ELLO ES ASÍ, PORQUE EL MENCIONADO PRINCIPIO SE INFRINGE SI A UNA DE LAS PARTES SE LE CONCEDE LO QUE SE NIEGA A LA OTRA, POR EJEMPLO, QUE AL ACTOR SE LE PERMITIERA ENJUICIAR, PROBAR O ALEGAR Y AL DEMANDADO NO, O VICEVERSA; PERO DICHO PRINCIPIO NO PUEDE CONSIDERARSE TRANSGREDIDO PORQUE NO SE TENGA EXACTAMENTE EL MISMO TÉRMINO PARA EJERCITAR UN DERECHO, PUES NO SE PRETENDE UNA IGUALDAD NUMÉRICA SINO UNA RAZONABLE IGUALDAD DE POSIBILIDADES PARA EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN Y DE LA DEFENSA; ADEMÁS, LA CIRCUNSTANCIA DE QUE SE OTORQUE A LA AUTORIDAD UN TÉRMINO MÁS AMPLIO PARA PROMOVER EL JUICIO DE NULIDAD, EN CONTRA DE UNA RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR, SE JUSTIFICA EN ATENCIÓN AL CÚMULO DE RESOLUCIONES QUE SE EMITEN Y AL TIEMPO QUE TARDA LA AUTORIDAD EN ADVERTIR LA LESIÓN AL INTERÉS PÚBLICO, Y PORQUE AQUÉLLA DEFIENDE EL PATRIMONIO DE LA COLECTIVIDAD, QUE ES INDISPENSABLE PARA EL SOSTENIMIENTO DE LAS INSTITUCIONES Y DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS A QUE ESTÁ OBLIGADO EL

ESTADO, MIENTRAS QUE EL PARTICULAR DEFIENDE UN PATRIMONIO PROPIO QUE LE SIRVE PARA FINES PERSONALES. DEBE AGREGARSE QUE LA IGUALDAD PROCESAL EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SE CORROBORA CON EL TEXTO DE LOS ARTÍCULOS 212, 213, 214, 230 Y 235 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, YA QUE DE SU CONTENIDO SE INFIERE LA POSIBILIDAD QUE TIENE EL PARTICULAR DE CONOCER LA DEMANDA INSTAURADA EN SU CONTRA, LAS PRUEBAS APORTADAS POR LA AUTORIDAD ACTORA, ASÍ COMO LA OPORTUNIDAD DE CONTESTAR LA DEMANDA E IMPUGNAR DICHAS PRUEBAS. FINALMENTE CABE SEÑALAR QUE SI SE ACEPTARA QUE LAS AUTORIDADES HACENDARIAS SÓLO TUVIERAN CUARENTA Y CINCO DÍAS PARA PROMOVER LA DEMANDA DE NULIDAD, VENCIDO ESTE TÉRMINO LA RESOLUCIÓN QUEDARÍA FIRME POR CONSENTIMIENTO TÁCITO, CON LO CUAL SE VOLVERÍA NUGATORIO EL PLAZO PRESCRIPTORIO DE CINCO AÑOS QUE TIENE EL FISCO PARA EXIGIR EL CRÉDITO FISCAL.

5.4 EL JUICIO DE AMPARO

Conforme a la doctrina jurídica mexicana el juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar a los individuos en el disfrute de sus derechos fundamentales o garantías individuales que consagra la Constitución Política de nuestro país.

Así también el maestro Ignacio Burgoa define al juicio de amparo como “es un medio jurídico que preserva las garantías constitucionales del gobernado contra todo acto de autoridad que las viole, que garantiza a favor del particular el sistema competencial existente entre las autoridades federales y las de los estados, y que por último protege toda la constitución, así como toda la legislación secundaria con vista a la garantía de legalidad consignada en los artículos 14 y 16 Constitucionales, el amparo es un medio jurídico de tutela directa de la Constitución y de tutela indirecta de la Ley secundaria, preservando bajo este último aspecto y de manera extraordinaria y definitiva, todo el derecho positivo”³⁸

³⁸ BURGOA, Ignacio. *El juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 2002, pag. 169.

El juicio de amparo se clasifica en indirecto y directo, la procedencia de los mismos dependerá del acto que se reclama.

El Juicio de Amparo tiene por objeto resolver toda controversia;

I.- Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales;

II.- Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados;

III.- Por leyes o actos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal. (artículo primero de la Ley de Amparo).

El Juicio de Amparo únicamente puede promoverse por la parte a quien perjudique la ley, el tratado internacional, el reglamento o cualquier otro acto que se reclame, pudiendo hacerlo por sí, por su representante, por su defensor si se trata de un acto que corresponda a una causa criminal, por medio de algún pariente o persona extraña en los casos en que esta ley lo permita expresamente; y sólo podrá seguirse por el agraviado, por su representante legal o por su defensor.

El juicio de amparo es la última Instancia que tiene el contribuyente para controvertir un crédito fiscal determinado ya sea por el IMSS, el SAT o por alguna autoridad fiscal estatal, cuando realicen funciones de fiscalización.

Si la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no fue favorable al contribuyente, en consecuencia tiene la oportunidad de interponer la demanda de amparo directo en contra de la resolución del tribunal, alegando los perjuicios que sufrió con dicha resolución, dicha demanda de amparo deberá de ser resuelta por un tribunal colegado de

circuito, el plazo para interponer dicho medio de defensa será de 15 días hábiles el cual comenzará a correr a partir de que surta efectos la notificación respectiva.

Son partes en el Juicio de Amparo:

I.- El agraviado o agraviados;

II.- La autoridad o autoridades responsables;

III.- El tercero o terceros perjudicados;

IV.- El Ministerio Público Federal. (artículo 5º. De la Ley de Amparo).

Las personas morales privadas podrán pedir amparo por medio de sus legítimos representantes. (artículo 8º. De la Ley de Amparo).

Las personas morales oficiales podrán ocurrir en demanda de amparo, por conducto de los funcionarios o representantes que designen las leyes, cuando el acto o la ley que se reclame afecten los intereses patrimoniales de aquéllas. Las personas morales oficiales estarán exentas de prestar las garantías que en esta ley se exige a las partes (artículo 9º. De la Ley de Amparo).

El ofendido o las personas que conforme la ley tengan derecho a la reparación del daño o a exigir la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sólo podrán promover juicio de amparo contra actos que emanen del incidente de reparación o de responsabilidad civil. También podrán promover el juicio de amparo contra los actos surgidos dentro del procedimiento penal, relacionados inmediata y directamente con el aseguramiento del objeto del delito y de los bienes que estén afectos a la Reparación.

Cuando se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal fuera de procedimiento judicial, deportación o destierro, o alguno de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal, y el agraviado se encuentre imposibilitado para promover el amparo, podrá hacerlo cualquiera otra persona en su nombre, aunque sea menor de edad. En este caso, el Juez dictará todas las medidas necesarias para lograr la comparecencia del agraviado, y, habido que sea, ordenará se le requiera para que dentro del término de tres días ratifique la demanda de amparo; si el interesado la ratifica se tramitará el juicio; si no la ratifica se tendrá por no presentada la demanda, quedando sin efecto las providencias que se hubiesen dictado.

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL JUICIO DE AMPARO

El juicio de amparo, considerado como un recurso jurídico procesal público de control de constitucionalidad, presenta el aspecto de una acción, cuyo titular es el agraviado, y se funda y vive en un conjunto de principios esenciales esos principios o postulados básicos se encuentran contenidos en el artículo 107 de la Constitución vigente, consistentes en ;

- Principio de iniciativa o Instancia de parte;

Este principio prevé que el juicio de amparo se iniciará siempre a petición de la parte agraviada, tal y como lo establece el siguiente criterio;

PROCEDIMIENTO PENAL. LA SUPREMA CORTE HA ESTABLECIDO LA JURISPRUDENCIA DE QUE EL JUICIO DE AMPARO SE INICIARÁ SIEMPRE A PETICIÓN DE PARTE AGRAVIADA, Y QUE NO LO ES AQUELLA A QUIEN EN NADA PERJUDIQUE, EL ACTO RECLAMADO. AHORA BIEN, LA SIMPLE INCOACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PENAL, MIENTRAS NO EXISTA ALGÚN ACTO QUE PERJUDIQUE A ALGUIEN, NO PUEDE CONSTITUIR AGRAVIO; Y SI EL INDIVIDUO QUE SE CREA AFECTADO POR ESE PROCEDIMIENTO, HA SIDO AMPARADO CONTRA EL AUTO DE FORMAL PRISIÓN, DICTADO

POR EL JUEZ DEL PROCESO, SÓLO QUEDA EN PIE LA INCOACIÓN DEL PROCEDIMIENTO, CONTRA LA CUAL, COMO SE HA DICHO, ES IMPROCEDENTE EL AMPARO.

- Principio de la existencia del agravio personal y directo:

El juicio de amparo, de acuerdo con el principio anterior, se promueve a instancia de la parte agraviada, pudiendo aseverar que la parte agraviada es aquel gobernado que recibe o a quien infiere un agravio.

A este respecto la Suprema Corte ha establecido que “ las palabras parte agraviada se contraen a las personas que han sufrido un agravio y se refieren en general, a la ofensa o perjuicio que se hace a alguno en sus derechos o intereses”³⁹

- Principio de la prosecución judicial del Amparo;

Consiste en aquel que se tramita por medio de procedimientos y formas de orden jurídico.

- Principio de la relatividad de las sentencias de amparo;

Este principio que reproduce ideológica y gramaticalmente la formula creada por don Mariano Otero acerca de los efectos relativos de las resoluciones dictadas en los juicios de amparo, esta concebido de la siguiente manera;

La sentencia será siempre tal, que solo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la Ley o acto que la motivare.

³⁹ Semanario Judicial de la Federación.- Quinta época, tomo LIX, pág. 1579, tomo XXXV página 974.

- Principio de definitividad del juicio de Amparo;

El principio de definitividad del juicio de amparo supone el agotamiento o ejercicio previo y necesario de todos los recursos que la ley que rige el acto reclamado establece para atacarlo, bien sea modificándolo, confirmándolo, o revocándolo, de tal suerte dicho medio ordinario de impugnación, sin que lo interponga el quejoso, el amparo es improcedente.

- Principio de estricto derecho;

Consisten en que los fallos que aborden la cuestión constitucional planteada en un juicio de garantías, solo debe analizar los conceptos de violación expuestos en la demanda respectiva, sin formular consideraciones de inconstitucionalidad de los actos reclamados que no se relacionen con dichos conceptos.

Ahora bien tal y como lo prevén los principios enunciados, podemos arribar a la conclusión que solo se podrá interponer el juicio de amparo por los contribuyentes y/o patrones cuando por la imposición de alguna multa debidamente impugnada, la autoridad revisora de la legalidad de la misma confirme su validez o la sentencia recaída al medio de defensa instaurado violente las garantías del gobernado.

5.4.1. AMPARO DIRECTO

El amparo directo en materia fiscal procede contra de las sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando se considere que hay violación de garantías.

El amparo directo se tendrá que interponer en contra de los casos previstos en el artículo 158 y 163 de la Ley de Amparo que a la letra se insertan.

Artículo 158.- El juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 constitucional, y procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados.

Para los efectos de este artículo, sólo será procedente el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales civiles, administrativos o del trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a sus principios generales de Derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

Cuando dentro del juicio surjan cuestiones, que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva, laudo o solución que pongan fin al juicio.

Artículo 163.- La demanda de amparo contra una sentencia definitiva, laudo o resolución que ponga fin al juicio, dictado por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, deberá presentarse por conducto de la autoridad responsable que lo emitió.

Esta tendrá la obligación de hacer constar al pie del escrito de la misma, la fecha en que fue notificada al quejoso la resolución reclamada y la de presentación del escrito, así como los días inhábiles que mediaron entre ambas fechas.

5.4.2. AMPARO INDIRECTO

En términos generales el amparo indirecto en materia fiscal procede:

- a)** Contra leyes que por su sola expedición causen perjuicio al particular.
- b)** Contra actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías. En este caso el particular puede elegir entre acudir a los medios de defensa ordinarios o ir directamente al amparo, cabe señalar que dicho juicio es el medio idóneo para la protección de las garantías individuales.
- c)** Contra actos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, distintos de la sentencia definitiva, es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad, es decir resoluciones distintas de la sentencia que pone fin y resuelve el asunto, ejemplo resolución que deseche la demanda.

El amparo indirecto o Bi-instancial se pedirá ante el juez de distrito en términos del artículo 114 de la ley de la materia que a la letra prevé;

Artículo 114.- El amparo se pedirá ante el juez de Distrito:

I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la

fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso:

II.- Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.

En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la sea promovido por persona extraña a la controversia.

III.- Contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido.

Si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso.

Tratándose de remates, sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében.

IV.- Contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación;

V.- Contra actos ejecutados dentro o fuera de juicio, que afecten a personas extrañas a él, cuando la ley no establezca a favor del afectado algún

recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siempre que no se trate del juicio de tercería;

VI.- Contra leyes o actos de la autoridad federal o de los Estados, en los casos de las fracciones II y III del artículo 1o. de esta ley.

VII.- Contra las resoluciones del Ministerio Público que confirmen el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal, en los términos de lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo 21 Constitucional.

Artículo 115.- Salvo los casos a que se refiere la fracción V del artículo anterior, el juicio de amparo sólo podrá promoverse, contra resoluciones judiciales del orden civil, cuando la resolución reclamada sea contraria a la ley aplicable al caso o a su interpretación jurídica.

CONCLUSIONES

PRIMERO.- En el presente trabajo de tesis se estudiaron las multas, es por ello que debió de realizarse un estudio exhaustivo del Derecho Tributario, en virtud de que el mismo nace de un proceso histórico constitucional, resultado de la búsqueda del control del ejercicio del poder fiscal, que se refiere a la imposición de los tributos y en consecuencia puede ejercerse únicamente a través de la ley, luego entonces la forma que el derecho podrá sancionar el incumplimiento de las obligaciones plasmadas en ley será a través de las multas, es por ello que dicho acto de autoridad es de primordial importancia en nuestro derecho y por ende deberá revestir de la debida legalidad. En consecuencia se puede considerar que el derecho tributario va de la mano con el Derecho Constitucional moderno, y por lo tanto se marca también el nacimiento del Estado Moderno de Derecho.

SEGUNDO.- En la actualidad el término Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiéndose por fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

Así las cosas también resulta válido usar indistintamente las expresiones Derecho Tributario y Derecho Fiscal, puesto que ambas están referidas al mismo objeto, es decir al vínculo jurídico en virtud del cual los ciudadanos están obligados a contribuir para el sostenimiento del Estado.

Consecuentemente, se puede concluir que en virtud de que el papel del derecho fiscal consiste en elaborar y suministrar las normas y principios jurídicos reguladores

de esa relación y su estudio, en esta última instancia, debe reducirse al análisis y evaluación de tales normas y principios.

TERCERO.- El presente trabajo, se realizó para conocer las características de las multas también llamadas créditos fiscales, lo anterior con el fin de establecer su legalidad, y en su caso conocer los distintos medios de defensa a instaurarse en contra de dichos actos, es importante resaltar que del estudio exhaustivo de dichos actos de autoridad se desprende que en la practica de manera reiterada son omisos en contener requisitos mínimos de legalidad.

CUARTO.- Tal y como se estableció en la presente tesis, las multas son actos de autoridad mediante los cuales los organismos ya sea del gobierno federal o local, así como los organismos fiscales con autonomía propia, como son el SAT, el IMSS y el INFONAVIT, sancionan de manera pecuniaria al patrón o contribuyente obligado de una presunta omisión parcial o total, situación que en muchas ocasiones ya sea por la falta de una debida estructura de los entes sancionadores, y por la falta de capacitación de los trabajadores del Estado, se ven reflejadas mediante la emisión de actos de autoridad deficientes y en muchos de los casos ilegales, es por ello que el Estado debe capacitar a su personal y proporcionarles los medios para que realicen su trabajo de manera eficaz.

QUINTO.- El derecho administrativo ha sido considerado como la rama del derecho que se refiere a las cuestiones relativas a la conducción de toda la actividad ejecutiva del Estado, por medio del cual se sistematizan, ordenan y delimitan sus funciones respecto del manejo de los bienes y recursos del Estado, incluida por supuesto la administración económica y fiscal en relación con los gobernados.

El concepto de derecho administrativo se refiere al régimen de organización y funcionamiento del Poder Ejecutivo, y por otra parte, comprende las normas que regulan la actividad del Estado que se realiza en forma de función administrativa, así las cosas se desprende que el derecho administrativo va en franca relación con el

derecho tributario, es por ello que a fin de tener leyes debidamente sustentadas no debe perderse de vista que la relación de dichos derechos debe de ser cada día mas estrecha a fin de que la legalidad de los actos de autoridad se encuentre en cada uno de ellos.

SEXO.- Así también es importante establecer que existe una estrecha relación entre el Derecho Tributario y Derecho Financiero al ser este último, el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos: así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre diversos órganos del estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del estado, en consecuencia es de destacar que debe existir el derecho financiero para que tenga razón de ser el derecho tributario.

SÉPTIMO.- En este orden de ideas es importante destacar que los actos emanados del derecho y en concreto los actos administrativos deben reunir con mínimos requisitos como son el ser expedido por órgano competente, tener objeto determinado o determinable, cumplir con la finalidad del interés público regulado, constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expide, estar fundado y motivado, ser expedido sin que medie error sobre el objeto causa o motivo, ser expedido sin que medie violencia en su emisión, ser expedido señalando lugar y fecha de emisión, tratándose de actos administrativos recurribles deberán establecerse los recursos que procedan.

OCTAVO.- Bajo esta tesitura del estudio de los actos de autoridad consistentes en las multas arribamos a que de manera reiterada se emiten omitiendo los requisitos de referencia actuaciones las cuales se utilizan a fin de conseguir se declare su nulidad, es por ello que los organismos sancionadores deben tener especial cuidado, en el sentido de que dichos actos de autoridad deben de revestir

de manera estricta con requisitos de legalidad como lo enunciados, a fin de que sanciones procedentes se dejen sin efectos por defectos en su emisión.

NOVENO.- En estricto sentido, se desprende que la multa no es otra cosa que la sanción que se aplica con motivo de la comisión de una infracción, por consecuencia, su naturaleza jurídica es la de una sanción, caracterización que la diferencia de otras instituciones jurídicas similares como lo pudiese ser el recargo que tiene la naturaleza jurídica de una indemnización o de la actualización que es la forma de traer un valor pasado a su valor presente. La multa es independiente de las contribuciones y sus accesorios, tal y como lo prevé el Código Fiscal de la Federación, razón por la cual y al ser esta la pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal, deberá de revestir siempre de la debida fundamentación y motivación, y no perderse de vista que al ser distinta a las figuras jurídicas de las contribuciones, deberá de ponerse especial cuidado al emitirse e impugnarse.

DÉCIMO.- Si bien los ingresos del Estado se pueden clasificar de distintas maneras dado que el objeto de estudio del presente trabajo son las multas de carácter fiscal, las cuales se pueden clasificar como ***ingresos no tributarios*** en virtud de que son aquellos ingresos que recibe el Estado por la explotación de sus propios recursos, como contraprestación por algún servicio, los ingresos denominados productos y las multas, así las cosas y al ser estos ingresos una forma extra de recibir ingresos por parte del Estado.

Así las multas como actos de autoridad deberán de realizarse de manera correcta a fin de que el Estado no deje de percibir dichos ingresos por errores de las autoridades, ingresos que pueden ser altos, por la alta incidencia que existen en patrones y contribuyentes morosos e incumplidos.

DÉCIMA PRIMERA.- En el derecho fiscal una característica de los impuestos; que no hay que perder de vista es su obligatoriedad, utilizada para cubrir

las necesidades económicas del Estado, de modo simultaneo, se requiere de ingresos y los mexicanos tenemos la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos, tal y como lo prevé el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prevé 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 manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, por consiguiente y en atención a dicho principio las sanciones deberán de ser en proporcionalidad de la omisión y de la capacidad económica del infractor, situación que por la carga de trabajo de las autoridades en muchas ocasiones se pasa por alto, es por ello que debería de ponerse especial cuidado en ello.

DÉCIMA SEGUNDA.- La importancia de las multas se advierte incluso por estar previstas en nuestra Carta Magna, en su artículo 21 que establece la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía; es importante resaltar que dicho artículo prevé de manera clara la prohibición de aplicar penas distintas a las enunciadas, sin embargo, en algunas leyes administrativas se establecen otras sanciones, como son las de clausura, la suspensión, etc., en consecuencia llegamos a la conclusión de que toda vez que el artículo 21 Constitucional sirve de apoyo para facultar a la autoridad administrativa al aplicar las sanciones que allí se mencionan, que de manera clara prevé, por ello que dicho articulado debe de observarse de manera precisa a fin de que los actos de autoridad sean legales.

DÉCIMA TERCERA.- Es importante destacar que es a partir de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, es cuando nace la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, sino por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo. El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación prevé las

facultades de las autoridades fiscales para llevar a cabo acciones para cerciorarse de los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales. Cuando se mencionan las autoridades fiscales, que pueden llevar a cabo las facultades de comprobación previstas por el C F F se refieren, por mencionar algunas, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Instituto Mexicano del Seguro Social, las tesorerías estatales, el INFONAVIT, entre otras, es por ello que dichos organismos deberán de poner especial cuidado cuando ejerzan las facultades de comprobación a fin de que los contribuyentes en caso de existir alguna sanción por incumplimiento de leyes, se les sancione de manera correcta y sin excesos.

DÉCIMA CUARTA.- La obligación tributaria consiste en la relación que se presenta entre el órgano de la administración hacendaría, llamada sujeto activo y el particular que reúne las circunstancias de ley denominado sujeto pasivo contribuyente; en virtud de la cual el primero puede, en su calidad de acreedor, exigir al segundo, en su calidad de deudor, el cumplimiento de una prestación, generalmente en dinero y excepcionalmente en especie. De tal suerte que el contenido de esta obligación tributaria es generalmente, el pago de una cantidad en efectivo, situación que cuando se incumple debe de sancionarse mediante la multa, sin pasar por alto el pago de la contribución y/o impuesto principal, del estudio realizado en la presente tesis se llegó a la conclusión que los emisores de dichos actos deben poner especial cuidado en el procedimiento de aplicación de sanciones en virtud de que en ocasiones emiten y notifican primero las multas y posteriormente lo que dio origen a las mismas, situación por demás inconstitucional, por lo que debe observarse tal situación a fin de garantizar el debido cumplimiento de las leyes.

DÉCIMA QUINTA.- En este orden de ideas, cabe hacer mención que en innumerables ocasiones los organismos sancionadores, se exceden en sus facultades al imponer una sanción, que en el caso que nos ocupa es el acto de autoridad denominado multa, lo anterior es así, en virtud de que incluso las imputan con motivo de una presunta omisión, actuación por demás ilegal e improcedente, toda vez que las autoridades sancionadoras deberían en primer termino, imputar la

resolución mediante la cual se le notifique al patrón o contribuyente obligado, la existencia de una presunta omisión y será hasta el momento que éste no controvierta la legalidad de dicha resolución o en su caso no exista medio de defensa a instaurarse en contra de la legalidad del mismo, cuando la autoridad sancionadora pueda imponer la multa respectiva, lo que en la practica no acontece, en virtud de que las emisoras de los actos de referencia imputan las sanciones incluso sin existir antecedentes o actos en los cuales den origen a las multas.

DÉCIMA SEXTA.- Así también y del análisis realizado en la presente tesis, se llega a la conclusión de que la gran mayoría de los actos de autoridad conocidos como multas, no cumplen con la debida fundamentación y motivación, en virtud de que con frecuencia se emiten sin establecerse de manera clara y precisa la fundamentación y motivación de las mismas, es decir no existe la debida adecuación con los fundamentos (leyes y reglamentos) con los motivos que presuntamente dieron origen a los créditos fiscales (situaciones de modo tiempo y lugar), actuación la cual conlleva que sanciones las cuales aun y siendo procedentes, con una adecuada defensa se declare su nulidad por no revestir de la debida legalidad, es por ello que sería conveniente que los organismos sancionadores, emitieran sus actos de autoridad “multas”, previniendo lo siguiente, que se emitan con fundamento en leyes vigentes, así también que se especifiquen de manera clara y precisa los motivos que se tuvieron en consideración para la imposición de una sanción, existiendo a su vez una debida adecuación de estos con los fundamentos invocados en el acto de autoridad.

DÉCIMA SÉPTIMA.- De lo expuesto en la presente tesis se puede concluir que toda vez que muchos de los actos de autoridad emitidos por concepto de multas carecen de la debida legalidad se tienen que controvertir ya sea ante la propia emisora mediante el recurso administrativo, o ante los tribunales competentes, mediante la demanda de nulidad, órganos los cuales del estudio que realicen de un medio de defensa oportuno y eficaz, determinaran declarar la nulidad de dichos actos de autoridad, situación la cual conlleva a mover la maquinaria jurídica del

estado, elevando los costos y la carga de trabajo a los entes del estado destinados para ello, es por ello que es prescindible que las autoridades emisoras de los actos de autoridad pongan especial cuidado en la emisión de sus actos a fin de que no sean declarados nulos por cuestiones de forma, en virtud de que los costos derivados de lo anterior se pagan con impuestos que bien podrían destinarse para otras necesidades del Estado.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, 8ª ed, Editorial Porrúa, S. A., México, 2004.

ADOLFO ARRIOJA, Vizcaíno, Derecho Fiscal, Tercera reimpresión a la quinta edición, marzo de 2001, Editorial Themis México 2001, página 7.

ARMINETA HERNÁNDEZ, Gonzalo, Tratado Teórico de los Recursos Administrativos, Edición s/d, Porrúa, México 2001.

ÁLVAREZ GENDÌN, Sabino. Tratado General de derecho Administrativo, Tomo I, 1ª edición, Bosch, Barcelona, España, 1958.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, 14ª edición, Themis, México, D. F, 2004.

BAEZ MARTÍNEZ, Roberto, Manual de Derecho Administrativo, Edición s/d, Trillas, México, 1997.

BIBLIOTECA DE CONSULTA MICROSOFT ENCARTA 2005.

BOQUERA OLIVER, José Ma. Estudios Sobre el Acto Administrativo, 6ª edición, Civitas, Madrid, España, 1990.

BRICEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, 2ª edición, Porrúa, México, 1990.

BURGOA O, Ignacio, Las Garantías Individuales, Edición s/d, Porrúa, México, 2003.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Edición s/d, Oxford University, México, 2000.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Lecciones de Práctica Contenciosa en materia Fiscal, Edición, s/d, Themis, México, 1996.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto, Elementos de Derecho Administrativo, Segundo Curso, Edición s/d, Limusa Noriega, México, 2000.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto, Derecho Fiscal Mexicano, 3ª edición, Limusa, México, 1992.

DELGADO MOYA, Rubén, Estudios de las Garantías Individuales, 1ª edición, DEM, México, 1994.

DÍEZ MANUEL, María, El Acto Administrativo, 2ª edición, Tea, Buenos Aires, Argentina, 1963.

Enciclopedia Jurídica Ameba, Tomo X, Bibliográfica Argentina Ameba, Edición? Buenos Aires, Argentina, 1990-1999.

ESCOLA, HÉCTOR, Jorge, Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, 1ª edición, De palma, Buenos Aires, Argentina, 1967.

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo. Edición s/d, Porrúa México, 2003.

GARCÍA MAINEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 46ª ed, Editorial Porrúa, S. A, México 1994.

GARRIDO FALLA, Fernando, Tratado de Derecho Administrativo, 11ª edición, ol, Tecnos, Madrid España, 1989.

GÓMEZ LARA, Cipriano, Derecho Procesal Civil, Edición s/d, Oxford University-Harla, México, 1997.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, Los Recurso Administrativos y económicos Administrativos, Edición s/d, Civitas, Madrid, 1975.

HERRERA CUERVO, Armando, Recursos Administrativos y Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, 1ª edición, Porrúa, México, 1976.

J. KAYE, Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, Edición s/d, Themis, México, 2000.

JIMÉNEZ ILLESCAS, Juan Manuel, La Garantía del interés Fiscal, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Vol, IX, México, 1998.

LOMELÍ CERESO, Margarita. El poder sancionador de la Administración Pública en materia Fiscal, Compañía Editorial Continental, S. A, México 1961, 57.

LOMELÍ CERESO, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Edición s/d, Porrúa, México, 1998.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, Teoría Práctica del Contencioso Administrativo Federal, 8ª Edición, Porrúa, México, 2003

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Edición s/d, Porrúa, México, 2004.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael I, Derecho Administrativo, Edición s/d, Oxford University, México, 2000

MORENO PADILLA, Javier, Nuevo Ley del Seguro Social, 25ª, ed, Editorial Trillas, México, 2002.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Edición, s/d, Trillas, México, 1999.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, Edición s/d, Oxfors University, México, 1999.

RODRÍGUEZ MICHEL, Moisés, Recurso de Revocación Fiscal, 2ª Edición, Porrúa, México, 2005.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Cuarta Edición, Tomo Primero, Cárdenas Editor, México, 1969, página 96.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 2ª, Editorial Porrúa, S. A, México 2003.

SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C, Los medios de impugnación en Materia Administrativa, Edición s/d, Porrúa, México, 2001.

SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, Segundo Curso, Edición s/d Porrúa, México, 2004.

SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Porrúa, S. A, México, 2000.

VILLORO TORANZO, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho, 10ª ed., Editorial Porrúa, S.A, México, 1993.

www.bibliojurídica.org. Fecha de consulta enero 2007.

LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, Actualizada, Editorial Trillas, S. A.

Código Fiscal de la Federación, ediciones fiscales Isef, trigésima edición 2005.

Ley del Seguro Social, Actualizada, Ediciones fiscales ISEF, Novena edición, enero 2005.

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, 2005, (Actualizada.)

Ley del Servicio de Administración Tributaria, 2005, (Actualizada).

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, 2005, (Actualizada).

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2005, (Actualizado).

Reglamento de Inscripción, Pago de Aportaciones y entero de descuentos al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, 2005, (Actualizado).

Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de empresas, Recaudación y Fiscalización.

Reglamento del Recurso de Inconformidad. (Actualizado).