



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS
PÚBLICAS

LAS SANCIONES IMPROPIAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

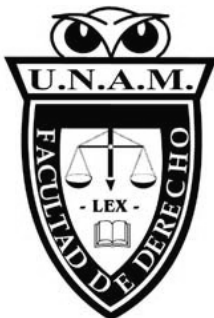
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A:

DIANA VÁZQUEZ ORTEGA



ASESORA:
DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

CIUDAD DE MÉXICO, MAYO 2016.

Ciudad Universitaria, CDMX



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx, 29 de abril de 2016.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **C. VÁZQUEZ ORTEGA DIANA** con número de cuenta **30516233-3**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"LAS SANCIONES IMPROPIAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO."** bajo la asesoría de la Dra. Margarita Palomino Guerrero.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

“Creo en la universidad. La universidad une, no separa. Conoce y reconoce, no ignora ni olvida. En ella se dan cita no sólo lo que ha sobrevivido, sino lo que está vivo o por nacer en la cultura.”

Carlos Fuentes.

DEDICATORIAS

A mis papás, por haberme regalado los momentos más felices de mi infancia, sin su apoyo y amor infinitos no hubiera llegado hasta el lugar en donde me encuentro.

A mi mamá por ser la más amorosa del mundo y enseñarme que todo se puede lograr siendo una persona dedicada y trabajadora.

A mis hermanos por las peleas, cariño y apoyo incondicionales, espero sembrar en ustedes un ejemplo y ser un motivo de orgullo. A ambos les quiero recordar que estando juntos vamos a salir adelante de cualquier problema.

Los amo, gracias.

AGRADECIMIENTOS

A mis amigos porque cada momento que hemos compartido me ha ayudado a ser quien soy.

En especial a Bere, Elena, Grace y Thalía por ser un gran apoyo en este proceso y porque sin sus impulsos todo hubiera sido mucho más complicado.

*Al Lic. Joshua I. Ramírez Callejas por creer en mí y
darme la oportunidad de involucrarme por completo
en el Derecho Tributario.*

*Por sus enseñanzas profesionales y sus valiosos
consejos de vida.*

*Y sobre todo, por enseñarme que a este mundo venimos
a ser felices con nuestros seres queridos y no más.*

*A la Dra. Margarita Palomino Guerrero por aceptar
dirigirme en esta investigación, por su tiempo y sus
valiosas aportaciones.*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México en
especial a la Facultad de Derecho y a la Escuela
Nacional Preparatoria Plantel 8 "Miguel E. Schulz",
por ser los pilares de mi formación académica y
profesional.*

ÍNDICE

LAS SANCIONES IMPROPIAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

INTRODUCCIÓN.....	IX
CAPÍTULO I. LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	1
1.1. CONCEPTO.....	1
1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	12
1.2.1. LEGALIDAD TRIBUTARIA.....	13
1.2.2. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.....	17
1.2.3. EQUIDAD TRIBUTARIA.....	22
1.2.4. DESTINO AL GASTO PÚBLICO.....	24
1.2.5. GENERALIDAD.....	26
1.2.6. OBLIGATORIEDAD.....	28
1.3. SU ALCANCE CONSTITUCIONAL.....	30
1.4. ENTES QUE EJERCEN LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	38
1.4.1. FEDERACIÓN.....	40
1.4.2. ENTIDADES FEDERATIVAS.....	43
1.4.3. MUNICIPIOS.....	46
CAPÍTULO II. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LAS SANCIONES JURÍDICAS.....	48
2.1. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	48
2.2. CLASIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	50
2.3. LAS SANCIONES JURÍDICAS.....	51
2.3.1. PARTE GENERAL.....	51
2.4. POSTURA DOCTRINAL.....	53
2.4.1. JOHN AUSTIN.....	53
2.4.2. HANS KELSEN.....	55
2.4.3. NORBERTO BOBBIO.....	57

2.5.	LAS SANCIONES E INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN MÉXICO	62
2.6.	LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	67
2.7.	LOS PRINCIPIOS APLICABLES MÁS TRASCENDENTALES.....	75
2.7.1.	LA IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS JURÍDICAS.....	76
2.7.2.	EL DERECHO DE AUDIENCIA O DEL DEBIDO PROCESO LEGAL.....	78
2.7.3.	EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE SANCIONES	82
2.7.4.	EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	84
2.7.4.1.	EL PRINCIPIO DE INTRASCENDENCIA DE LAS SANCIONES.....	85
2.7.4.2.	EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	86
2.7.5.	EL PRINCIPIO <i>NON BIS IN ÍDEM</i>	86
2.7.6.	EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.....	88
2.8.	LA POSTURA DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS.....	89
CAPÍTULO III. LAS SANCIONES IMPROPIAS.....		93
3.1.	CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y NATURALEZA JURÍDICA.....	93
3.2.	LAS SANCIONES IMPROPIAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO	102
3.3.	INCONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN IMPROPIA PREVISTA EN LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	110
3.3.1.	VIOLACIÓN AL DERECHO DE AUDIENCIA	110
3.3.2.	VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE SANCIONES TRASCENDENTALES.....	114
3.3.3.	VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.....	122
PROPUESTA.....		126
CONCLUSIONES.....		132
FUENTES DE CONSULTA.....		142

INTRODUCCIÓN

En el contexto social, económico, político y jurídico actual cobra vital importancia emprender estudios e investigaciones sobre aquellos temas que son o serán relevantes en la vida práctica del Derecho y, más aún, si sobre ellos no se ha escrito nada o muy poco. Lo anterior, en aras de contribuir de alguna manera al entendimiento y solución de diversos problemas que existen en la legislación nacional.

Bajo esta premisa, hemos decidido investigar sobre un tema que en México ha sido escasamente estudiado; pero, que la doctrina extranjera ya ha abordado en diversas obras y artículos, en los cuales lo han denominado como sanciones impropias, atípicas, anómalas, camufladas, indirectas o virtuales.

En este orden de ideas, la presente investigación busca abordar el tema de dichas sanciones bajo el enfoque del Derecho Tributario Mexicano, con el fin de dilucidar cuál es su origen, naturaleza jurídica, características, así como los efectos y alcances que tienen en la esfera jurídica de los contribuyentes. Una vez hecho lo anterior, aclarar si se trata de disposiciones inconstitucionales, o por el contrario, se encuentran apegadas al marco constitucional de nuestro país.

Para tal cometido en el Capítulo I abordaremos lo relacionado con la potestad tributaria del Estado, delimitando su concepto y los principios que le son aplicables, tales como el de legalidad tributaria, proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, destino al gasto público, generalidad y obligatoriedad, los cuales hacen las veces de límites a su ejercicio y se desprenden de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, llevamos a cabo un análisis de otros derechos que se desprenden del texto constitucional y que de igual manera constituyen límites al

ejercicio de la potestad sancionadora, siendo aquellos que se desprenden de los artículos 14 y 16.

Finalizaremos este apartado analizando a los sujetos que son titulares de la potestad tributaria, así como los fundamentos de su competencia para actuar en materia de contribuciones.

Por otro lado, en el Capítulo II comenzaremos con el estudio de la obligación jurídico tributaria y su clasificación, para posteriormente abordar lo relacionado con las sanciones jurídicas en lo general, siendo necesario retomar lo que algunos sobresalientes teóricos del derecho han desarrollado al respecto, entre ellos, John Austin, Hans Kelsen y Norberto Bobbio, lo cual puede dar lugar a una discusión respecto el concepto tradicional, doctrinal y práctico, de sanción, en virtud de que dicho concepto puede resultar inadecuado o incluso superado a la luz de las normas que contienen a las sanciones anómalas, situación que en su caso quedará resuelta al concluir esta labor jurídica.

Posteriormente, analizaremos las sanciones jurídicas en lo particular, es decir, en materia tributaria, lo cual dará lugar a que nos adentremos en el Código Fiscal de la Federación, pues es en este ordenamiento en donde los legisladores mexicanos han decidido sistematizarlas conjuntamente con las infracciones.

Otra potestad del Estado que será muy importante examinar es la sancionadora de la Administración Pública al ser la que opera para llevar a cabo la imposición de sanciones en el ámbito tributario, lo cual nos llevará también a determinar qué ocurre con conceptos como el procedimiento tributario sancionador y la infracción en relación con la sanción, ya que constituyen una triada inescindible.

Concluiremos el Capítulo II con el estudio de los principios que en materia de sanciones son aplicables a la materia fiscal y que se han importado del ámbito sustantivo penal, como son de irretroactividad, el derecho de audiencia o del

debido proceso legal, legalidad en materia de sanciones, intrascendencia de las sanciones y proporcionalidad, *non bis in ídem* y presunción de inocencia.

Por último, el Capítulo III que hemos denominado de las sanciones impropias se enfoca en analizar el concepto, características y naturaleza jurídica de dicho tipo de sanciones, para lo cual nos apoyaremos totalmente en doctrina extranjera.

Una vez puntualizado lo que son las sanciones impropias, daremos paso a estudiar el caso particular que se advierte en la legislación nacional, concretamente en el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, advirtiendo que son tres aspectos por los que dicha disposición es contraria a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, violación al derecho de audiencia que se prevé en el segundo párrafo del artículo 14, al principio de prohibición de aplicar sanciones trascendentales contemplado en el artículo 22 y al principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV.

Sin lugar a dudas con esta investigación buscamos llevar a cabo un análisis y estudio críticos, que den oportunidad a replantearnos la estructura que debe tomar el sistema tributario mexicano.

CAPÍTULO I. LA POTESTAD TRIBUTARIA

“Ningún Príncipe en el mundo, puede establecer el impuesto ni de un solo penique sin el consentimiento del Pueblo.”
Philippe de Comynes.

1.1. CONCEPTO

El tema de la potestad tributaria ha sido ampliamente abordado tanto en la doctrina nacional como en la comparada, lo cual ha dado lugar a que los doctrinarios no sean uniformes en denominarla de tal manera, pues algunos se refieren a ella como poder tributario, supremacía tributaria, potestad impositiva, poder fiscal o poder de imposición; sin embargo, en todos los casos han utilizado tales acepciones para referirse a la atribución que tienen los entes públicos encaminada a la creación de las contribuciones que son necesarias para satisfacer las necesidades de orden público e interés social de un Estado.

Ahora bien, para efectos del presente trabajo al referirnos a tal atribución, utilizaremos el término de potestad tributaria, ello al considerar que es la terminología generalmente aceptada por la mayoría de los autores consultados para la elaboración de este trabajo.

Tradicionalmente los doctrinarios que han escrito sobre la potestad tributaria, han considerado que se trata de una manifestación de la idea de soberanía, y además, que es un elemento o característica consustancial del propio Estado.

Uno de los autores que comparte en su totalidad la postura anterior es Sergio Francisco de la Garza, ello al señalar que, *“El Poder Tributario tiene un carácter consustancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene*

encomendadas t areas qu e de be r ealizar par a qu e l a s ociedad c ivil pued a encontrar organizaci3n y vida".¹

Posteriormente indica que, *"el momento en el que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en el que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cu3les son esos hechos o situaciones que, al producirse en l a r ealidad, har 3n q ue l os par ticulares s e enc uentren en l a obligaci3n de efectuar el pago".²*

De igual forma piensa la doctora Sonia Venegas 3lvarez al apuntar que, *"En el ej ercicio de s u s oberan3a el E stado ex ige qu e l os individuos pr ovean l os recursos qu e s e nec esitan par a s atisfacer el gas to p 3blico e i nstituye l as contribuciones. El poder de tributar es s3lo un aspecto de la soberan3a estatal, es decir, un segmento de la misma".³*

Lo mismo sostiene Luis Humberto Delgadillo Guti3rrez al referir que, *"cuando hacemos alusi3n a l a potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberan3a del Estado".⁴*

Finalmente, el reconocido tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge comparte el punto de vista que hemos venido comentando al escribir que, *"el E stado no puede desprenderse de la potestad tributaria ya que configura para 3l un atributo esencial".⁵*

Sentado lo anterior, podemos decir que en efecto los autores descritos consideran que el origen o fundamento de la potestad tributaria, es la soberan3a del Estado, en tanto que 3ste haciendo uso de su poder de imperio, somete y

¹ GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*, 28^a ed., 1^a reimpresi3n, Porr3a, M3xico, 2010, p. 207.

² *Ibidem*, p. 208.

³ VENEGAS 3LVAREZ, Sonia. *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, M3xico, 2011, p. 7.

⁴ DELGADILLO GUTI3RREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, 4^a ed., Limusa, M3xico, 2005, p. 47.

⁵ Citado en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jes3s (Coord.). *Manual de Derecho Tributario*, Porr3a, M3xico, 2005, p. 120.

exige a los sujetos pasivos o contribuyentes que le entreguen parte de su patrimonio con el propósito de cubrir los gastos públicos hacia la obtención del bien común, considerando que aquéllos quedan relegados a un plano de inferioridad y subordinación; en otras palabras, podemos decir que al ejercer la potestad tributaria el Estado denota superioridad respecto de los gobernados que deben cubrir los tributos que aquel determina.

Asimismo, dichos autores sostienen que la potestad tributaria puede ser considerada como un elemento consustancial o vital del propio Estado, lo cual implica que a efecto de cumplir con sus objetivos y fines comunes, el Estado se ve en la necesidad de allegarse de recursos económicos, los cuales obtiene con el establecimiento de contribuciones que deberán ser cubiertas con el patrimonio de los gobernados.

Ahora bien, a pesar de que el objetivo de esta investigación no se ciñe únicamente a analizar lo relativo a la potestad tributaria, consideramos conveniente señalar a grandes rasgos que existe una minoría de autores que no comparte la postura anterior, esto es, aquella que considera que dicha potestad constituye una manifestación de la soberanía del Estado y que es un elemento inherente a éste.

Dentro de esa minoría encontramos al tratadista español Fernando Pérez Arroyo, quien no considera válida la postura que desarrollamos con anterioridad, debido a que en el Estado de Derecho explicado y entendido en el contexto de la Constitución Española, el fundamento del poder tributario radica en la propia Carta Magna, al instituir el deber a los españoles de contribuir; además precisa que *“El poder tributario como los restantes poderes o potestades públicas, existe jurídicamente sólo en virtud de la Constitución y dentro de los límites establecidos en ésta”*.⁶

⁶ PÉREZ ARROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Civitas, España, 1995, p. 47.

Otro jurista perteneciente a la minoría que estamos abordando es Freddy Priego Álvarez, ya que refiere que los entes encargados de ejercer la potestad tributaria “*en un moderno estado de Derecho se limitan a desarrollar las competencias de índole tributaria consagradas constitucionalmente y no más*”⁷, es decir, rechaza la idea de que el Estado al imponer los tributos quede en un plano de superioridad respecto de los contribuyentes, quienes en su caso quedarían relegados a un plano de inferioridad.

El mencionado doctrinario tampoco comparte la tesis que considera que la potestad tributaria es un elemento consustancial a la existencia del propio Estado, en tanto que actualmente nuestra Constitución Federal establece, en primer lugar, en el artículo 73, fracción VII⁸, la facultad de las Cámaras que integran el Congreso de la Unión de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos, y en segundo lugar, en la fracción IV del artículo 31⁹, el deber de todos los mexicanos de cubrir los gastos públicos de forma proporcional y equitativa, según lo dispongan las leyes correspondientes.

Así, a nuestro parecer tales autores buscan explicar el tema de la potestad tributaria imprimiendo a sus tesis e ideas un mayor proteccionismo hacia el contribuyente, al considerar que en el ejercicio de tal potestad el Estado no se erige como un ente superior, y por lo tanto, tampoco se deja a aquél en un plano de inferioridad.

Empero, con lo anterior parecería que tanto quien ejerce la potestad tributaria, como quienes quedan sujetos a las normas que se crean con motivo de dicho ejercicio, quedan en un plano de igualdad, lo cual resulta incorrecto, pues

⁷ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, nota 5, p. 119.

⁸ “**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

(...)

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”

⁹ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

ello daría lugar a que entre un ente público y un contribuyente se produjera una relación jurídica de coordinación, dejando de lado que la relación que verdaderamente se genera es la conocida como de supra a subordinación.

Por lo tanto, nos atrevemos a afirmar y compartir lo que ha dicho la mayoría de los doctrinarios tributarios, relativo a que el ejercicio de la potestad tributaria es una manifestación de la soberanía.

Sobre esta base, conviene tener presente que la soberanía se entiende como la *“capacidad decisoria s uprema en una det erminada c omunidad. E s el poder que decide cómo se organiza la vida en común, cómo y por quién se ejerce el gobierno sobre ella y qué reglas debe n ac atar sus m iembros, as í como los castigos para quienes desobedezcan”*.¹⁰

Adicionalmente, debemos tomar en cuenta lo que establece la Constitución Política al respecto, el artículo 39 dispone que la soberanía reside esencial y originariamente en el pueblo y, esto se relaciona con lo señalado en el artículo 41, que indica que el pueblo como titular de la soberanía, la ejerce por medio de los Poderes de la Unión,

Aterrizando lo anterior a la potestad tributaria, podemos decir que es válido considerarla como una manifestación de la soberanía, en tanto que quien se encarga de ejercerla es el poder legislativo integrado por la Cámara de Diputados y la de Senadores, como encargado de crear las leyes federales de todas las materias incluida la tributaria; de ahí que, este ente público se constituya en un plano de superioridad, para determinar cuáles serán los supuestos de hecho o de derecho que darán lugar al pago de contribuciones, en tanto que los contribuyentes o sujetos pasivos, en un plano de inferioridad tendrán que someterse a dichas normas, pagando los montos que por dichos conceptos procedan.

¹⁰ ANDRADE SÁNCHEZ, J. Eduardo. *Derecho Constitucional*, Oxford University Press, México, 2008, p. 106.

Cabe precisar que, lo anterior no implica que los contribuyentes queden desprotegidos y sometidos a la posible arbitrariedad de las autoridades, pues precisamente en un Estado Constitucional de Derecho la actividad estatal está sometida a lo establecido en la Constitución y al resto de las normas con el fin de proteger los derechos humanos de los gobernados, las cuales en materia de tributaria establecen límites (mismos que en este trabajo serán abordados más adelante), así como medios de defensa ordinarios y extraordinarios.

Una vez expuestas las posturas doctrinales que explican el origen de la potestad tributaria, a continuación, procederemos a explicar los distintos conceptos que sobre dicha potestad han elaborado los distintos autores dedicados al campo tributario.

En primer lugar, para el maestro Narciso Sánchez Gómez la potestad tributaria del Estado *“es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.”*¹¹

Por su parte el maestro Sergio Francisco de la Garza en su obra Derecho Financiero Mexicano señala que *“recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le son encomendadas.”*¹²

Ahora bien, Carlos M. Giuliani Fonrouge señala que, *“la expresión de Poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir*

¹¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª ed., Porrúa, México, 2011, p. 92.

¹² GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, p. 207.

contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción.”¹³

El maestro Alejandro C. Altamirano considera definir a la potestad tributaria como *“la facultad de que gozan los entes territoriales para establecer un sistema de ingresos generalizado a través de la herramienta que son los tributos y por medio de éstos satisfacer las necesidades y fines del Estado.”¹⁴*

En tanto, el maestro Freddy Priego Álvarez refiere que la potestad tributaria normativa *“es aquella que tiene un ente público de hacerse de recursos provenientes del patrimonio de los sujetos que se encuentran en condiciones de sufragar el gasto público, siempre con fundamento en las normas jurídicas, preferentemente de índole constitucional.”¹⁵*

De las anteriores definiciones podemos desprender los siguientes elementos o características comunes:

- Atribución o facultad que ejerce un ente público.
- Obligación de contribuir o aportar riqueza.
- La finalidad es cubrir gasto público.

Tomando en cuenta las características comunes identificadas, se puede concluir que la potestad tributaria es aquella atribución que ejerce un ente público, por virtud de la cual se crean las normas que establecen las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos, así como las sanciones e infracciones relacionadas.

Adicionalmente, podemos decir que la mayor parte de los tratadistas comulgan en considerar que el titular de la facultad de crear contribuciones es el

¹³ Citado en SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op.cit.*, nota 11, p. 92.

¹⁴ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario: Teoría General*, Marcial Pons, Argentina, 2012, p. 55.

¹⁵ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, nota 5, p. 117.

poder legislativo (cuyo titular en nuestro país es el Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores), no obstante existen algunos que consideran que dicha facultad se ejerce tanto por el poder legislativo, el ejecutivo, como el judicial.

Uno de ellos es el profesor Raúl Rodríguez Lobato, al señalar en su obra que la potestad tributaria se ejerce primeramente, por el poder legislativo al expedir las leyes que instituyen los tributos, en segundo lugar, por el poder ejecutivo que se encarga de la ejecución de dichas normas e incluso de dirimir en sede administrativa las controversias entre la Administración y los gobernados, y finalmente, por el poder judicial con la solución de las controversias que se suscitan con motivo de la aplicación de tales disposiciones, ya sea entre la Administración y los gobernados, o en su caso, entre el legislativo y los gobernados.

Bajo esta premisa, el autor mexicano considera que la potestad tributaria engloba para su ejercicio a los tres Poderes de la Unión, los cuales actúan cada uno en el ámbito de su competencia.

No compartimos lo anterior, pues tal y como delimitamos en líneas anteriores, la potestad tributaria se refiere únicamente a la facultad de los órganos legislativos para crear normas relativas a los tributos o contribuciones, en tanto, la facultad que se ha conferido a otros órganos generalmente integrantes del poder ejecutivo para aplicar en concreto dichas normas, es conocida como “*potestad administrativa de imposición*”¹⁶; no obstante, cabe precisar, que los doctrinarios tampoco han concordado en utilizar una sola terminología para denominar a esta facultad, ya que también es llamada poder originario de segundo grado, potestad tributaria complementaria, poder de imposición concreto o competencia tributaria, entre otros.

¹⁶ *Ibidem*, p. 118.

Por lo tanto, dicha atribución conocida entre otras denominaciones como potestad administrativa de imposición, tiene como propósito recaudar los montos que por concepto de contribuciones deben pagar los sujetos pasivos, llámese impuesto sobre la renta, al valor agregado, especial sobre producción y servicios, derechos, aportaciones de seguridad social o contribuciones de mejora.

Como ya quedó asentado, en el Sistema Jurídico Mexicano la potestad tributaria es ejercida por el ente público encargado de crear las normas, es decir, por el poder legislativo cuyo titular es el Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores; empero, el proceso de creación de una norma o ley en materia tributaria tiene un requisito muy particular, el cual es importante en la medida que de él dependerá que la norma tributaria esté ajustada a derecho o no, consistente en que sin excepción alguna la cámara de origen siempre debe ser la Cámara de Diputados.

Lo anterior debe ser tomado en cuenta por los legisladores, ya que de no cumplirse con ese requisito, una vez que entra en vigor la norma o ley tributaria, puede ser tildada de inconstitucional y combatirse a través del juicio de amparo indirecto, cuyo efecto es relevante, debido a que la concesión del amparo y protección de la justicia federal a los quejosos, traerá consigo la sustracción de dicha norma de su esfera jurídica e incluso la devolución de los montos que se hubieran pagado por su concepto, lo cual se traduce en una afectación al Fisco Federal.

Por otro lado, a continuación abordaremos otro elemento importante de la potestad tributaria, como es lo relativo a sus principales características:

- Tiene fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La principal disposición que constituye el fundamento de la potestad tributaria es la fracción IV del artículo 31, en tanto establece el deber constitucional de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios; el cual se relaciona con

los artículos 39, 40, 41, 49, 50, 73 fracciones VII, X y XXIX, 115, 116, 117, 118, 124 y 131, mismos que serán analizados en otros apartados de este trabajo.

- Se ejerce por el poder legislativo. Como indicamos en párrafos anteriores en nuestro país el órgano encargado de crear las normas jurídicas relativas a las contribuciones en el Congreso de la Unión¹⁷.
- Es abstracta. Debido a que las normas jurídicas que se dictan con motivo del ejercicio de la potestad tributaria van dirigidas a la colectividad y no a un individuo en específico.
- Es irrenunciable. Pues el mismo Estado no puede desprenderse de tal atribución, dado que su subsistencia y el cumplimiento de las finalidades de orden público e interés colectivo dependen de ella, al necesitar de recursos económicos suficientes.
- Es indelegable. Esta característica consiste en que la potestad tributaria no puede ser transferida por su titular a un tercero, *“ni en forma transitoria, temporal o permanente, sobre todo en el ámbito internacional”*¹⁸; sin embargo, hacia el ámbito interno podemos decir que existe la posibilidad de que la Federación delegue dicha potestad a las Entidades Federativas, para que éstas puedan legislar sobre ciertas actividades.
- Originaria o delegada. La potestad tributaria es originaria cuando es concedida al órgano legislativo correspondiente directamente por la propia Constitución, como en nuestro país es la que detenta la Federación y de las Entidades Federativas, a través del Congreso de Unión y de las

¹⁷ **“Artículo 50.** El poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso general, que se dividirá en dos Cámaras, una de diputados y otra de senadores.”

¹⁸ Citado en SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª ed., Porrúa, México, 2011, p. 95.

Legislaturas Estatales. Por otro lado, es delegada cuando le ha sido transmitida a un ente público por otro que tiene potestad tributaria originaria.

- Es privativa o concurrente. La primera expresión quiere decir que las entidades públicas ejercen su potestad de manera exclusiva sobre determinadas fuentes tributarias o materias, por lo tanto la Federación no interviene de ninguna forma en lo que determinen las Entidades Federativas en el ámbito de su competencia y viceversa. Así, la potestad tributaria es concurrente cuando puede ser ejercida tanto por la Federación, como por las Entidades Federativas.
- Limitada o ilimitada. El primer término implica que la Constitución establece de forma clara y concisa cuáles son las fuentes tributarias de cada esfera de gobierno, es decir, de la Federación y las Entidades Federativas, lo que provoca que las facultades sean privativas y no haya lugar a la concurrencia. En tanto el segundo, se refiere a aquella que es desorganizada, pues las normas constitucionales no son claras y permiten que exista concurrencia entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, en cuyo caso éstos últimos renuncian en favor de aquella su poder impositivo.

Finalmente, con base en lo anterior es posible concluir que si bien a la potestad tributaria en México se le pueden asignar sin confusión algunas características, como es el caso de su fundamento constitucional, el sujeto que la ejerce, que es abstracta, irrenunciable e indelegable, lo cierto es que existen otras que dan lugar a denotar lo deficiente y poco clara que es nuestra legislación sobre el tema, pues dicha potestad no sólo es privativa sino también es concurrente, lo que da lugar a que se considere ilimitada, pues las normas no establecen con precisión cuáles son las fuentes impositivas que le corresponden a cada nivel de gobierno.

1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

En los Estados Modernos se ha optado por establecer límites a su poder de imperio, concretamente a la manifestación de éste como potestad tributaria, el cual como vimos en el apartado anterior, puede definirse como aquella atribución de determinados órganos públicos para establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir las necesidades colectivas y las propias del funcionamiento del Estado.

En nuestro sistema jurídico los límites referidos se conocen como principios de justicia tributaria y se encuentran contemplados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales después de un largo proceso fueron reconocidos por el Poder Judicial de la Federación como garantías individuales, hoy llamados derechos humanos o fundamentales con motivo de la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011.

A pesar de lo dicho con anterioridad, el resto de los derechos humanos reconocidos en nuestra Carta Magna también pueden ser considerados como límites a la potestad tributaria; sin embargo, lo relativo a ellos será abordado en el punto 1.3. del presente trabajo.

Ahora bien, con relación a los principios de justicia tributaria, conviene señalar que durante largo tiempo los jueces, magistrados y ministros se mostraron renuentes en reconocer que constituían verdaderos derechos a favor de los contribuyentes, pues el criterio que permaneció durante las últimas décadas del siglo XIX y las primeras del XX fue el del ministro Ignacio L. Vallarta.

La tesis del reconocido ministro, sostenía que el juicio de amparo era improcedente en contra de leyes fiscales aun y cuando éstas fueran evidentemente injustas, ya que la única forma de oponerse a la imposición era a través del voto que los ciudadanos emitían para la elección de sus representantes, quienes en su momento votarían dichas leyes.

Empero, afortunadamente en la década de 1960 la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoció que los principios de proporcionalidad y equidad sí debían considerarse garantías individuales en favor de los gobernados, dando lugar a que se emitieran diversas declaratorias de inconstitucionalidad.

Así, dicho reconocimiento constituyó el parteaguas para que nuestro Máximo Tribunal iniciara una especialización en materia tributaria, resolviendo cada vez un número mayor de amparos fiscales y emitiendo por tanto, más criterios sobre los principios de proporcionalidad y equidad, los cuales hoy en día siguen siendo objeto de modificaciones, debido a las constantes reformas que sufre nuestra materia.

Ahora bien, la mayoría de los doctrinarios mexicanos que se dedican al estudio y análisis de la materia tributaria sostienen que los principios constitucionales que se desprenden del artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, son los de proporcionalidad, equidad, destino al gasto público y legalidad; sin embargo, una minoría incluye además a los de generalidad y obligatoriedad.

Dicho lo anterior, consideramos que todos los principios indicados se desprenden del mencionado artículo, por lo que a continuación procederemos al análisis de cada uno de ellos.

1.2.1. LEGALIDAD TRIBUTARIA

El principio de legalidad se ha considerado uno de los mayores logros del Estado Constitucional de Derecho, puesto que implica un alto a la actuación arbitraria que los órganos encargados de ejercer el poder público pueden realizar en contra de los gobernados. En nuestro país lo podemos encontrar inmerso en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en el primer párrafo del artículo 16 del mismo ordenamiento.

Es sustancial precisar, que dicho principio no es exclusivamente aplicable a la materia tributaria, ya que surgió para regir a la actividad estatal en general;

empero, su traslado a nuestra materia fue fundamental a efecto de que los sujetos que contribuyen a la satisfacción de los gastos públicos tuvieran la seguridad y certeza de saber hasta qué punto deben entregar su patrimonio para el fin apuntado.

En materia tributaria se considera que el principio de legalidad tiene dos aspectos, uno llamado preeminencia de la ley o de legalidad administrativa el cual se centra en la esfera aplicativa de dicho principio, y otro denominado reserva de ley que se enfoca en la esfera de producción normativa.

Sobre el principio de legalidad administrativa o preeminencia de la ley, podemos decir que implica *“que la Administrativa debe ceñir su actuar a lo que disponga la Ley”*.¹⁹ De esta manera, en estricto cumplimiento a tal aspecto del principio de legalidad tributaria, las autoridades fiscales únicamente podrán realizar lo que las leyes fiscales establezcan y no más.

Ahora, por lo que se refiere al segundo aspecto del principio de legalidad tributaria llamado de reserva de ley, podemos decir que es *“un principio formal que se encuentra directamente relacionado con las fuentes del Derecho, consistiendo su principal función en de limitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la Ley”*²⁰ y por tanto, se prohíbe la intromisión de alguna potestad normativa diferente a la del Congreso de la Unión, como podría ser, por ejemplo, la del poder ejecutivo.

Así, para efectos de este trabajo consideramos que dicho principio se refiere a que las contribuciones que deben ser pagadas por los sujetos pasivos de determinado sistema tributario, esencialmente tienen que establecerse en un acto material y formalmente legislativo, es decir, a través de una ley, pues incluso dicho principio *“puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del*

¹⁹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, nota 5, p. 15.

²⁰ *Ibidem*, p. 16.

*derecho penal, nullum tributum sine lege*²¹, “no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen”.²²

Efectivamente, la reserva de ley significa que los tributos deben establecerse mediante una ley; sin embargo, con relación a este punto conviene cuestionarnos sobre cuáles son los aspectos de dichos tributos que deben estar regulados en la fuente del Derecho aludida. Y para responder a esta interrogante, encontramos que la doctrina divide el principio en reserva de ley relativa y absoluta.

Por virtud de la reserva de ley absoluta, la materia reservada debe regularse en su totalidad a través de disposiciones de rango de ley, por lo que no se permite que ninguno de sus aspectos se discipline mediante un reglamento o norma jurídica de rango inferior.

Y en cuanto a lo que debemos entender por reserva de ley relativa, podemos decir que *“es aquella en la que se exige la presencia de una ley o disposición con rango legal solamente para determinar los elementos fundamentales de la contribución es tablecida –siendo por consiguiente indispensable conocer cuáles son esos elementos y mediante qué clase de normas se llevará a cabo dicha labor-, dejándose al Ejecutivo el desarrollo o la complementación de los elementos no sujetos a la mencionada reserva de ley”*.²³

No podemos pasar desapercibo, el hecho de que no sólo la doctrina se ha encargado del estudio del principio de reserva de ley, sino que incluso nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que en nuestro sistema jurídico dicho principio es de carácter relativo, ello al sostener lo siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. (...) en materia de legalidad

²¹ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, p. 265.

²² ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 22ª ed., Themis, México, 2014, p. 301.

²³ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), *op. cit.*, nota 5, p. 18.

tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal emisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.”²⁴

Una vez sentado lo anterior, conviene indicar que en México el principio de legalidad tributaria no lo podemos encontrar establecido expresamente en nuestras disposiciones constitucionales, empero los juristas mexicanos han coincidido, a pesar de la redacción ambigua del precepto, que lo podemos desprender de “*la parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política*”²⁵, la cual a la letra dispone lo siguiente:

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

(...)

IV. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

En efecto, de la última expresión de la fracción señalada, podemos desprender el principio en comento, al indicar que los mexicanos debemos contribuir para cubrir los gastos públicos de forma proporcional y equitativa “*que dispongan las leyes*”.

²⁴ Tesis P. XLII/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 15.

²⁵ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, nota 22, p. 301.

Sobre esta base, podemos decir que la importancia que el principio de legalidad tributaria ha tenido en nuestro país es tal, que desde el Poder Constituyente de 1857 se instituyó su inclusión, ya que en la fracción II del artículo 31 de la Constitución Política de la República Mexicana de 1857, se estableció lo a continuación se indica:

“31. Es obligación de todo mexicano:

(...)

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Con lo anterior, podemos concluir que efectivamente desde la Constitución anterior se acuñó el principio de legalidad tributaria en México, al establecerse que la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación, como del Estado y Municipio de su residencia, debía ser de forma proporcional y equitativa, de acuerdo con lo dispuesto en las leyes.

Así, podemos apreciar la importancia manifiesta del multicitado principio, dado que el Poder Constituyente de 1917 no dudó en mantenerlo en la Constitución vigente, incluso conservando el texto exactamente idéntico y sólo cambiar el numeral de la fracción de la II a la IV, situación que se corrobora con las transcripciones realizadas en párrafos anteriores.

1.2.2. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

El principio de proporcionalidad en conjunto con el de equidad, que será abordado detenidamente más adelante, constituyen desde nuestro punto de vista una de las piezas más importantes del engranaje de la justicia tributaria en México. Y al igual que el principio anterior, tiene como fundamento la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que la obligación de contribuir a los gastos públicos debe ser de forma proporcional.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación con el fin de explicar lo que implica el principio de proporcionalidad tributaria, así como sus verdaderos alcances en nuestro sistema tributario, acogió un concepto que fue elaborado por la doctrina europea, el cual se conoce como capacidad contributiva.

Sobre esta base, resolvió que la proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria contribuyan a los gastos públicos en función de su capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Lo que implica que de conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos; de ahí que toda capacidad contributiva conlleve capacidad económica, pero no toda capacidad económica implique capacidad contributiva.

En otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

De tal manera, que un tributo establecido por el Estado será proporcional en la medida en que exista congruencia entre éste y la capacidad contributiva de los contribuyentes; entendida como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de

un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

Lo anterior así fue resuelto por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria dictada en el amparo en revisión 235/2002, en la cual se declaró la inconstitucionalidad del impuesto sustitutivo del crédito al salario, mejor conocido como "ISCAS", misma que dio lugar a la jurisprudencia por reiteración que se transcribe a continuación:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”²⁶*

Por otro lado, doctrinalmente a la capacidad contributiva la podemos definir como “aquella que el legislador toma en cuenta de los contribuyentes al establecer

²⁶ Tesis P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XVII, mayo de 2003, p. 144.

*una contribución, o ampliación de la base imponible o aumento de la tasa, cuota o tarifa aplicable, conforme a la situación económica que en el país y en ellos se observa*²⁷, siendo trascendente precisar que el autor de esta definición considera que dicha capacidad no se aplica en nuestro país.

Ahora bien, es importante denotar que si bien el principio de proporcionalidad es aplicable a todas las contribuciones establecidas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, esto es, impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, lo cierto es que el mismo tiene matices distintos para cada una de ellas, lo cual implica que no hay una fórmula general para determinar cuándo una contribución es proporcional y, por lo tanto, tal principio se debe aplicar e interpretar de forma distinta según el tributo que sea analizado.

De esta manera, podemos concluir que lo explicado en los párrafos que anteceden, sólo es aplicable a los impuestos, pues el propio Pleno de nuestro Máximo Tribunal dispuso que tratándose de derechos, el principio de proporcionalidad se satisfará si para establecer las cuotas respectivas, el legislador toma en cuenta el costo que para el Estado conlleva la prestación del servicio que presta en sus funciones de derecho público.²⁸

Por otro lado, en cuanto a las aportaciones de seguridad social, podemos considerar que si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce que a las mismas les es aplicable el principio de proporcionalidad por ser contribuciones en términos del citado artículo 2 del Código Tributario, es de resaltarse que es omisa en explicar la forma en que dicho principio se cumple; lo cual acarrea un verdadero problema debido a que a diferencia de los impuestos o derechos, en este caso no se cuenta con las directrices para analizar cuándo se está en

²⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *La Base Imponible*, Porrúa, México, 2009, p. 119.

²⁸ Tesis: P./J. 2/98, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo VII, enero de 1998, p. 41.

presencia de una aportación de seguridad social que cumple con el principio analizado.²⁹

Por último, para respetar el principio de proporcionalidad en las contribuciones de mejoras, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito ha establecido la tesis aislada que a continuación se transcribe en su parte medular:

“CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. PARA QUE CUMPLAN CON LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES NECESARIO QUE LA CANTIDAD A PAGAR GUARDE RELACIÓN CON LA MAGNITUD DEL BENEFICIO OBJETO DEL TRIBUTO (INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES), DERIVADO DE LA OBRA PÚBLICA RESPECTIVA, EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESTANTES OBLIGADOS. ... tratándose de las contribuciones de mejoras se considera que el sujeto pasivo no tributa en función de una riqueza tangible, claramente identificable, ni es posible diseñar una base gravable a título particular por cada uno de los obligados, sino que la tributación equivale a la derrama que entre ellos se distribuye, teniendo como dividendo el costo total de la obra, por lo que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, si bien es adecuada tratándose de impuestos, no resulta suficiente para emitir un pronunciamiento tratándose de contribuciones de mejoras, en donde debe atenderse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto de la contribución y el monto del gravamen, es decir, la cantidad a pagar debe guardar relación con la magnitud del beneficio objeto del tributo (incremento del valor de los inmuebles), derivado de la obra pública respectiva, en comparación con el de los restantes obligados.”³⁰

Con base en todo lo anterior, no nos queda sino concluir que debido a que la naturaleza y las características de cada contribución establecida en nuestro sistema legal son muy particulares, el principio de proporcionalidad abordado en este epígrafe opera de acuerdo a criterios diferentes según se trate de impuestos, derechos u otro tipo de gravamen, de ahí que no exista una fórmula general para determinar cuándo una contribución es proporcional y cuándo no lo es.

²⁹ Tesis P./J. 18/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo II, septiembre de 1995, p.62.

³⁰ Tesis IV.2o.A.244 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIX, enero de 2009, p. 2674.

De igual forma, a manera de conclusión es dable señalar que nuestro Tribunal Constitucional al introducir el concepto de capacidad contributiva para explicar el principio de proporcionalidad, lo que hizo fue equiparar totalmente aquella a éste último.

Sin embargo, en otros países como en Italia la obligación de contribuir a los gastos públicos de acuerdo a la capacidad contributiva se encuentra expresamente establecida en su texto constitucional.³¹ Por tanto, algunos autores estiman que debemos “*abandonar la terminología de la proporcionalidad tributaria por considerarla arcaica, errática y ambigua, y reemplazarla por capacidad contributiva como derecho fundamental de los contribuyentes. Lo anterior, en virtud de que despejarían muchas tibiezas en nuestro sistema tributario*”.³²

1.2.3. EQUIDAD TRIBUTARIA

Como indicamos al desarrollar el punto 1.2.2. del capítulo que nos ocupa, los principios de proporcionalidad y equidad constituyen una de las piezas más importantes dentro del andamiaje de la justicia tributaria en nuestro país, sin que ello demerite la relevancia que tiene el de destino al gasto público y legalidad, pues todos constituyen elementos que por mandato constitucional deben ser observados por nuestros legisladores al crear y establecer normas que versen sobre tributos.

Ahora bien, el Diccionario de la Lengua Española señala que el vocablo equidad puede ser entendido como “*igualdad de ánimo*”³³, lo cual nos dirige a establecer que para abordar el tema de la equidad tributaria debemos basarnos en la idea la igualdad.

³¹ Constitución Política de la República Italiana. “Art. 53.- *Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad.*”

³² RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2009, pp. 2-3.

³³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, 23ª edición, España, octubre de 2014.

Así, el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo. En otras palabras la equidad tributaria significa que los contribuyentes de una misma contribución deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que la establece y regula, es decir, que se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Sobre esta base, nuestro Tribunal Constitucional en la jurisprudencia P./J. 41/97, estableció los elementos objetivos que delimitan al principio de equidad tributaria, mismos que continuación enunciamos:

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
- A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.
- Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Con base en lo anterior, podemos concluir que si bien los poderes públicos deben tener en cuenta que los sujetos que se encuentren en la misma situación

deben ser tratados igual sin privilegio ni favor alguno, ello no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica y otros derechos patrimoniales, con lo que reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas.

Por lo tanto, el valor superior que persigue este principio consiste, en evitar que existan normas que llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

1.2.4. DESTINO AL GASTO PÚBLICO

El principio que abordaremos a continuación es conocido en la doctrina como de destino o de vinculación al gasto público, debido a que en la propia fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna se establece que una de las obligaciones de los mexicanos es la de *“... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan...”*

En otras palabras, de la disposición indicada se desprende la finalidad del pago de tributos, la cual consiste en satisfacer los gastos públicos tanto de la Federación, de los Estados o de la Ciudad de México, así como de los Municipios en que los contribuyentes residan, es decir, es eminentemente recaudatoria.

Dicho lo anterior, consideramos oportuno señalar lo qué debemos entender por gasto público, para lo cual nos es útil una jurisprudencia de la Séptima Época, emitida en 1969 por la entonces Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se reflexionó que el gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; e

implica que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de las diversas contribuciones debe destinarse a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos, todo en beneficio de la sociedad.

Al concepto material utilizado por nuestro Máximo Tribunal nos parece oportuno agregar dos precisiones, la primera consiste en que no sólo lo recaudado por la Federación se emplea en los servicios públicos, sino que también los importes percibidos por los Estados, la Ciudad de México y los Municipios se utilizan para tal finalidad; y la segunda, es en cuanto al propósito del gasto público, ya que si bien el ingreso recaudado por concepto de contribuciones se destina a los servicios públicos, no es posible dejar de lado que además se utiliza para cubrir las erogaciones dirigidas al sostenimiento del aparato burocrático del Estado.

Con relación a la finalidad del gasto público, vale la pena traer a colación un comentario realizado por la Ministra Olga María Sánchez Cordero durante su participación en el X Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, señalando que el gasto público debe encaminarse esencialmente a lograr la justicia social basada en la redistribución de la riqueza que permita la plena eficacia del ejercicio de los derechos humanos.

Desde nuestro punto de vista, el comentario vertido por la Ministra no debe pasar inadvertido, ya que busca dar un matiz más actual y conforme a la reforma constitucional en materia de derechos humanos del verano del año 2011, pues como sabemos la misma ha dado lugar a replantearnos un sinfín de conceptos ya estudiados, pero ahora a la luz de los derechos humanos y sus principios rectores.

Ahora bien, como señalamos en párrafos anteriores, los tributos tienen por excelencia fines netamente fiscales o recaudatorios, empero también pueden tener otros que se relacionan con cuestiones sociales o de actividades económicas y se denominan extrafiscales.

Los fines extrafiscales pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos, de ahí que sea válido que legislador establezca dar otro destino a las contribuciones para dar impulso o apoyo a determinadas actividades o problemas de carácter social.

A manera de ejemplo, encontramos que para el año de 2014 el legislador optó por incluir al fin fiscal algunos extrafiscales en materia de impuesto especial sobre producción y servicios, ya que con el objetivo de mitigar los altos índices de obesidad infantil y adulta en el país, amplió el objeto de tal impuesto añadiendo la enajenación de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos, debido a que este se ha convertido en un asunto de salud pública.

1.2.5. GENERALIDAD

El principio de generalidad es “*consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria*”³⁴, ya que como vimos al estudiar el principio de legalidad, las contribuciones deben establecerse a través de un acto material y formalmente legislativo, esto es, a través de una ley.

En esta tesitura, podemos decir que las contribuciones comparten las mismas características del acto que les da vida, siendo unas de las principales el ser generales.

Al respecto cabe mencionar que por virtud de este principio, todas las personas físicas o morales que realicen los supuestos de hecho o de derecho establecidos en la ley tributaria como hechos imposables, quedarán obligadas al pago de la contribución respectiva; lo cual de ninguna manera quiere decir, que

³⁴ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, nota 22, p. 280.

toda la población se encuentre obligada al pago de tributos, pues únicamente quedarán constreñidos, aquellos que se ubiquen en las hipótesis normativas que pauten dicho pago.

Ahora, no obstante que el principio de generalidad es por excelencia atribuible a la totalidad de los actos legislativos sin importar la materia que regulen, ello con el fin de proteger lo establecido en el artículo 13 de la Constitución Política Federal, en cuanto a la prohibición del establecimiento de leyes privativas; en materia tributaria dicho principio lo podemos desprender de la parte introductoria del multicitado artículo 31 de dicha Constitución. Específicamente en la parte que refiere que “...*Son obligaciones de los mexicanos...*”

En efecto, al estudiar este principio los tributaristas, consideran que el mismo deriva del proemio del artículo 31 constitucional, y al intentar desentrañar su sentido señalan que el mismo “*significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente quedará obligada a contribuir a los gastos públicos*”.³⁵

Una vez sentado lo anterior, creemos que es necesario realizar una precisión importante, ya que si bien nuestra Carta Magna dispone que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, ello no implica que los extranjeros no estén obligados en los mismos términos.

Tal situación fue dilucidada por el Pleno de la Suprema Corte de la Nación al resolver el amparo en revisión 8140/61, promovido por Société Anonyme des Manufactures de Glaces et-Produits Chimiques de Saint-Gobain Chuny et- Ciry y Fertilizantes de Monclova, S.A., de la siguiente forma:

“...En uso de su potestad de imperio y soberanía, el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos; entre ellos, el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de la

³⁵ *Ídem.*

fuerza de riqueza o del ingreso. Es incuestionable que en el caso en que la fuerza de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo "De las obligaciones de los mexicanos"; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana."

Con base en lo anterior, es dable concluir que aunque puede existir falta de técnica legislativa en el artículo 31 de la Constitución Política Federal en relación con su fracción IV, al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, pero sin señalar también a los extranjeros, lo cierto es que no podemos omitir tomar en cuenta que en el resto de las fracciones de tal disposición se incluyen otras obligaciones que son propias únicamente de los mexicanos, como son el asistir para recibir instrucción cívica y militar o alistarse a la Guardia Nacional para defender los intereses de la patria, de ahí que el Constituyente haya considerado correcto establecer la disposición como a la fecha se encuentra en la Ley Suprema.

1.2.6. OBLIGATORIEDAD

Al igual que los principios anteriores, el principio de obligatoriedad se desprende del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que contribuir a los gastos públicos es obligación de los mexicanos.

Cabe precisar que, este principio se encuentra reiterado en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra dispone lo siguiente:

“Artículo 1o.- *Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.”*

A nuestro juicio la obligación que se deriva de los preceptos indicados es de carácter público, ya que su cumplimiento es única y exclusivamente en beneficio de la sociedad, pues como señalamos en el apartado 1.2.4. las contribuciones se destinan a la satisfacción de los servicios públicos y del aparato burocrático del Estado.

De esta manera, la obligatoriedad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como dispone nuestra Ley Fundamental, radica en *“que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.”*³⁶

Ahora bien, la obligación de contribuir se encuentra vinculada directamente con la coercitividad de la que es titular el fisco, la cual implica que éste como órgano representativo de los poderes públicos está facultado para hacer efectivo el cobro de las contribuciones causadas por los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, cuando habiendo transcurrido los plazos establecidos en la ley para su pago el mismo no se hubiera realizado, esto es, una vez que sean exigibles.

El fisco fue dotado de tal facultad debido a que en materia impositiva el Estado no puede quedar a la voluntad de los contribuyentes, sino que debe echar mano de su poder de imperio para exigir las aportaciones que se causan, y más aún en aquellos casos en los que dichos sujetos se muestran renuentes en el cumplimiento de sus obligaciones sustantivas, pues el sostenimiento y funcionamiento del propio Estado depende de ello.

El mecanismo que prevé la legislación tributaria para llevar a cabo el cobro de un tributo exigible es el procedimiento administrativo de ejecución (PAE) o también conocido como procedimiento económico-coactivo, el cual en el ámbito

³⁶ *Íbidem*, p 283.

federal se encuentra regulado en el Capítulo III del Título Quinto del Código Fiscal de la Federación vigente.

Con este medio, el Fisco se encuentra en una posición privilegiada, debido a que basta el incumplimiento por parte del contribuyente para que aquél actúe y requiera el pago correspondiente, sin necesidad de incoar juicio alguno, en atención a que el cobro de un tributo exigible puede ser considerado el único acto jurídico que trae aparejada ejecución; e incluso es relevante indicar que con motivo de dicho procedimiento se pueden llegar a embargar y rematar los bienes propiedad del deudor tributario, a fin de cubrir los créditos fiscales existentes.

Lo anterior nos lleva a invocar el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece en su párrafo segundo que “... *no se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos (...)*” En este sentido, podemos concluir que esta disposición en relación con la fracción IV del artículo 31 de la misma Constitución, legitiman la facultad económico-coactiva del Estado.

1.3. SU ALCANCE CONSTITUCIONAL

En el apartado anterior abordamos los derechos que en nuestro país se conocen como principios de justicia tributaria y se encuentran inmersos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, los cuales a su vez constituyen un límite al ejercicio de la potestad tributaria.

Empero, no podemos soslayar que existen otros derechos que se encuentran reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que es dable sostener que de igual forma son un freno para los operadores jurídicos que ejercen dicha potestad.

Como un primer punto de partida, es importante precisar que la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 en materia

de derechos humanos, ha dado cabida a un mayor número de exigencias y obligaciones a cargo de las autoridades de todos los órdenes de gobierno.

Lo anterior, fue plasmado concretamente en el tercer párrafo del artículo 1° constitucional, al establecer que todas las autoridades en el ámbito de sus competencias están obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, acorde con los principios de universalidad, progresividad, interdependencia e indivisibilidad.

La disposición indicada literalmente establece lo siguiente:

“Artículo 1o.

(...)

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

En efecto, con motivo de la adición del tercer párrafo al artículo 1° constitucional, se instituyó una *“nueva manera en que deberá ejercerse el poder público con innovadas prácticas y políticas en materia de Derechos Humanos, donde aparecen a hora como el centro de lo gubernamental.”*³⁷ Así, la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos es para absolutamente todas las autoridades que forman parte del aparato gubernamental del país, sin importar el nivel de gobierno en que actúen, ya federal, local o municipal, ni al poder al que pertenezcan, sea ejecutivo, legislativo o judicial, pues dicha obligación es extensiva a todas y cada una.

Ahora bien, la mayoría de las obras que tratan el tema de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, al abordar lo relativo a las

³⁷ ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. *Los Derechos Humanos en México. Análisis y comentarios a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011. Bases del Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, Porrúa, México, 2012, p.68.

obligaciones de las autoridades consistentes en respetar y garantizar los mismos, coinciden en invocar la sentencia de 29 de julio de 1988 emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras³⁸, lo que la convierte en un referente obligado al emprender el estudio de estas obligaciones.

En este sentido, en el fallo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos la obligación de respetar los derechos humanos implica no violar por acción u omisión alguno de los derechos reconocidos, tomando en cuenta que el ejercicio de la función pública tiene unos límites que derivan del hecho que los derechos humanos son inherentes a la dignidad humana y, en consecuencia, superiores al poder del Estado. Se trata de esferas individuales que el Estado no puede vulnerar o en las que sólo puede penetrar limitadamente, así en la protección de los derechos humanos, está necesariamente comprendida la noción de la restricción al ejercicio del poder estatal; asimismo, involucra evitar medidas que obstaculicen e impidan el disfrute de tales derechos.

Por otro lado, la obligación de garantizar los derechos humanos implica que el Estado debe de organizar todo el aparato gubernamental y las estructuras a través de las cuales se manifiesta el poder público, de tal manera que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos.

En consecuencia, los Estados deben prevenir, investigar y sancionar toda violación de los derechos reconocidos y procurar, además, el restablecimiento si es posible del derecho conculcado y, en su caso, la reparación de los daños producidos por la violación; lo anterior, va de la mano con la necesidad de una conducta gubernamental que asegure la existencia en la realidad de una eficaz garantía del libre y pleno goce de los mismos

³⁸ http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_04_esp.pdf.

Por su parte, las obligaciones de promover y proteger los derechos humanos implican *“la expedición de las leyes y medidas administrativas, así como la realización de actividades concretas que hagan efectivo el disfrute de los derechos, así como su difusión.”*³⁹

En este contexto, el poder legislativo al ser el encargado de ejercer la potestad tributaria no se exime de observar lo que establecen los diversos derechos humanos reconocidos en nuestra Carta Magna. De ahí que al crear las normas relativas a las contribuciones deba llevar a cabo un análisis exhaustivo en cuanto a que con dichas normas no se vulneren, afecten o conculquen tales derechos.

Ahora bien, a pesar que todos los derechos humanos contemplados en nuestro texto constitucional pueden constituir límites a la potestad tributaria que se ha venido analizando, lo cierto es que para efectos de este trabajo únicamente se estudiarán los que se desprenden de los artículos 14 y 16, pues consideramos que estos son los que inciden en el tema central de las sanciones impropias que se pretende abordar y analizar en el Capítulo III.

Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- El contenido de esta disposición alberga varios derechos humanos que se relacionan con el principio de seguridad jurídica, a saber el de irretroactividad de las leyes y el de audiencia.

En primer lugar, resulta conveniente transcribir los párrafos primero y segundo del artículo en comento, los cuales disponen lo siguiente:

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las

³⁹ *Ibidem*, p.74.

formalidades e esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

En efecto, el primero de los párrafos transcritos constituye el fundamento de la prohibición de la retroactividad de todas las leyes del orden jurídico nacional incluidas las que regulan la materia fiscal, la cual consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia.

Consideramos que una de las precisiones que hay que apuntar sobre este derecho, es la relativa a que su observancia no sólo se encuentra dirigida a las autoridades encargadas de la aplicación o ejecución de las normas jurídicas, sino que engloba también a los legisladores, a fin que éstos no expidan leyes que en sí mismas resulten retroactivas, situación que hoy por hoy guarda congruencia con la adición del tercer párrafo al artículo 1° constitucional en cuanto a que todas las autoridades están obligadas a respetar los derechos humanos en el ámbito de sus competencias.

Lo anterior incluso se confirma con lo resuelto por en 2003 por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido que la obligación de respetar el derecho de la irretroactividad de las leyes se dirige no sólo a quienes aplican las normas, sino también para quien las crea.⁴⁰

Por otro lado, cabe mencionar que la teoría de los derechos adquiridos es con la que por excelencia se ha explicado el principio de la no retroactividad de las leyes; sin embargo, ésta de ninguna manera es aplicable a la materia tributaria, debido a que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho a pagar siempre el tributo bajo la misma base, tasa o tarifa, lo que sí es posible argüir es que por ningún motivo se tendrá que pagar cantidad alguna por concepto de la diferencia que resulte entre la contribución que se ha venido pagando y la que se debe pagar a la posteridad.

⁴⁰ Tesis 1a./J. 50/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XVIII, septiembre de 2003, p. 126.

Lo expuesto así fue reconocido en la siguiente jurisprudencia emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. *Esta garantía, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia o afectar derechos adquiridos; el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, por que no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente.”⁴¹*

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 14 constitucional regula el denominado derecho de audiencia, *“al decretarse que nadie puede ser molestado en su persona o sus bienes si no es mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con el debido proceso legal y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al caso.”⁴²*

En nuestro país, durante las primeras décadas del siglo pasado se consideró que el respeto a este derecho era una encomienda exclusiva del poder judicial, no obstante pronto se reconoció que la misma era extensiva también a las autoridades administrativas, y no fue sino hasta 1942 que la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que *“debe estimarse que si a algún valor tiene la garantía del artículo 14 constitucional, debe ser, no solamente obligando a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando a la Poder Legislativo para que en sus leyes establezcan un procedimiento adecuado en que*

⁴¹ Tesis P./J. 105/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, noviembre de 1999, p. 27.

⁴² MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 21ª ed. actualizada, Porrúa, México, 2011, p. 223.

se oigan a las partes”, (pues) las leyes deben señalar la posibilidad de audiencia y de defensa para los interesados.”⁴³

Lo anterior se comparte plenamente, pues no cabe duda que en un Estado Constitucional de Derecho se debe dotar a los gobernados de mecanismos adecuados y efectivos para proteger sus derechos y bienes haciendo valer una debida defensa, ya que el riesgo de ser víctima de actos privativos por parte de quienes ejercen el poder público es latente.

En efecto, a través del derecho de audiencia lo que se busca es otorgar a los gobernados la oportunidad de defensa ante los actos privativos de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, mismos que podemos definir como *“aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho.”⁴⁴*

Ahora bien, el respeto al derecho en comento incluye, entre otras obligaciones, que en el juicio que se siga *“se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento”*.

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación determinó que tales etapas implican 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.⁴⁵

Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Tal y como se sostuvo al abordar el tema de legalidad tributaria, el primer párrafo del artículo 16 constitucional establece el principio de legalidad, el cual se considera uno de los mayores logros del Estado Constitucional de

⁴³ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, p. 306.

⁴⁴ Tesis P./J. 40/96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo IV, julio de 1999, p. 5.

⁴⁵ Tesis P./J. 47/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo II, diciembre de 1995, p. 133.

Derecho, puesto que implica un alto a la actuación arbitraria que los órganos encargados de ejercer el poder público pueden realizar en contra de los gobernados.

La disposición indicada, establece literalmente lo siguiente:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

Efectivamente, este artículo consagra el principio de legalidad e impone a las autoridades la obligación de justificar su actuación cuando pretendan molestar a alguien en sus posesiones, domicilio, papeles, familia o incluso en su persona.

Un acto de molestia lo debemos entender como aquel que pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, *“pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, y se autorizan, según lo dispuesto por el referido artículo 16, si empre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento.”*⁴⁶

Así, tal derecho se satisface y respeta cuando las autoridades competentes señalan de forma escrita los preceptos aplicables al caso concreto y los razonamientos lógico-jurídicos que permitan concluir que los hechos encuadran en las normas invocadas, es decir, cuando el acto se funda y motiva debidamente.

Sirve de apoyo a lo anterior, la siguiente jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro y contenido son del tenor literal siguiente:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar

⁴⁶ Tesis P./J. 40/96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo IV, julio de 199, p. 5.

adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.”⁴⁷

1.4. ENTES QUE EJERCEN LA POTESTAD TRIBUTARIA

Antes de abordar la forma en que se encuentran distribuidas las potestades tributarias, es conveniente tener presente que México es un Estado Federalista y que tal principio básico de su organización política tiene fundamento en los artículos 40 y 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el primero de ellos señala que por voluntad del pueblo mexicano se ha erigido como *“una República representativa, democrática, laica, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo relativo a su régimen interno, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental”*, en tanto que el segundo indica que la soberanía del pueblo se ejerce *“por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal”*.

Con base en lo anterior, podemos considerar que *“el sistema federal tiene su razón de ser en la división de las competencias entre el gobierno nacional y los gobiernos de los entes locales que lo componen lo cual admite la idea de la existencia de dos o más niveles de gobierno en el país.”⁴⁸*

Ahora bien, si como señalamos en el apartado 1.1. del presente Capítulo la potestad es ejercida por el poder legislativo y su fundamento se encuentra en la

⁴⁷ Tesis 11, Informes, Séptima Época, parte II, informe 1973, p. 18.

⁴⁸ LÓPEZ CASTRO, Martín Ariel. *Federalismo Fiscal. Actualidad y Futuro*, Porrúa, México, 2012, p. 36.

Constitución Política de los Estados Unidos, concretamente en sus artículos 31 fracción IV, 50, 73 fracciones VII, X y XXIX, 115, 116, 117, 118, 124 y 131; aunado a que la forma de Estado adoptada en nuestro país permite la existencia de dos o más niveles de gobierno, a saber el federal, el estatal e incluso el municipal, es de concluirse que la potestad que nos ocupa puede ser ejercida por lo titulares del poder legislativo en esos órdenes de gobierno.

En este contexto, es dable indicar que en nuestra Constitución no se establecen de manera precisa las facultades que en materia impositiva tienen cada uno de los titulares del poder legislativo en los distintos niveles de gobierno, situación que incluso ha sido reconocida por el Máximo Tribunal del país, en una jurisprudencia del Pleno, cuyo rubro y contenido son del tenor siguiente:

“IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).”⁴⁹

Del criterio transcrito se desprende que nuestro sistema en materia impositiva es complejo e ilimitado debido a su desorganización, pues las normas no son claras y permiten que exista concurrencia entre la federación, las entidades federativas y los municipios.

Tomando en cuenta todo lo anterior, a continuación estudiaremos cuál es la distribución de las potestades tributarias que plantea nuestra Carta Magna respecto de cada uno de los entes que pueden ejercerla.

⁴⁹ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 151-156, Primera Parte, p. 149.

1.4.1. FEDERACIÓN

Quien ejerce la potestad tributaria a nivel federal es el Congreso de la Unión, el cual se integra por dos cámaras la de Diputados y la de Senadores, según se desprende del artículo 50 de la Ley Fundamental.

El artículo 124 de la Constitución Federal conocido como de las facultades implícitas constituye la primera disposición que hay que tomar en cuenta para identificar las reglas que nos permitan determinar las facultades tributarias de la Federación, el cual dispone que *“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”*.

A pesar de que la norma transcrita se considera base del sistema de competencias en materia tributaria, lo cierto es que durante su vigencia ha dado lugar a múltiples confusiones y dudas *“debido a que la propia Constitución no (era clara en determinar) cuáles eran las facultades concedidas a los funcionarios federales.”*⁵⁰

Por otro lado, los artículos 73, fracciones VII y XXIX y 131 ambos de la Constitución Federal establecen otras reglas que debemos tomar en cuenta a la hora de determinar cuáles son las facultades que tiene la Federación para legislar en materia tributaria, disposiciones que para pronta referencia se transcriben a continuación:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

(...)

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

(...)

XXIX. Para establecer contribuciones:

⁵⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, nota 22, p. 182.

1o. Sobre el comercio exterior;

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

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

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

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación; y

f) Explotación forestal.

g) Producción y consumo de cerveza.

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

“Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

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

La fracción VII del artículo 73 constitucional establece de forma genérica que el Congreso está facultado para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y, por otro lado, la fracción XXIX prevé determinadas materias en las que exclusivamente la Federación puede imponer tributos.

Las interpretaciones que se han elaborado de estas porciones normativas son diversas, pues algunos consideran que *“la Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y que estas fuentes rindan los recursos necesarios será cuestión de cuotas, tasa o tarifas, más o menos elevadas, pues pretender que la Federación pueda establecer contribuciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consagrado en el artículo 124 de la Constitución.”*⁵¹

Sin embargo, otros consideran que la fracción XXIX *“enumera determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que es impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos”*⁵².

De ambas opiniones, la última es la más aceptada, debido a que si bien nuestro Estado es formalmente Federalista, no puede pasar inadvertido el hecho de que las Entidades Federativas siempre quedan sometidas al expansionismo tributario de la Federación, al no contar con fuentes impositivas sólidas que les permitan obtener una recaudación vasta.

Por otro lado, el artículo 131 constitucional también establece una facultad privativa o exclusiva de la Federación para gravar las importaciones y exportaciones, misma que se relaciona con los artículos 117 y 118 de la propia Constitución, los cuales comentaremos más adelante.

⁵¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, nota 42, p. 262.

⁵² *Ídem.*

1.4.2. ENTIDADES FEDERATIVAS

En primer lugar, es preciso señalar que al hablar de “*Entidades Federativas*” nos estamos refiriendo a todas las partes que integran la Federación en términos del artículo 43 de la Carta Magna, y que cuentan con un órgano legislativo encargado de establecer las leyes que rigen en su territorio.

Una vez precisado lo anterior, es dable puntualizar que la doctrina mexicana en su mayoría es uniforme en considerar que el fundamento de la potestad tributaria de las Entidades Federativas es el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 124. *Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”*

La disposición transcrita, dispone que tratándose de facultades que no estén expresamente concedidas a los funcionarios federales debe entenderse que están reservadas para los Estados; sin embargo, es posible indicar que el texto comentado es muy ambiguo, en atención a que la propia Constitución Federal no es concreta en establecer cuáles son las facultades que en materia tributaria les corresponden a dichos funcionarios.

Incluso como señalamos en párrafos anteriores, la Suprema Corte de Justicia de Nación determinó que la Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo.

Otra disposición importante que hay que invocar en este apartado es el artículo 73, fracción VII constitucional, pues *“aún y cuando ésta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así,*

*perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación.*⁵³, está catalogada como una facultad concurrente.

Por otro lado, se encuentran los artículos 117 y 118 también de la Carta Magna, los cuales establecen una serie de facultades prohibidas a las Entidades Federativas, y las que se relacionan con la materia tributaria son las siguientes:

“Artículo 117. *Los Estados no pueden, en ningún caso:*

(...)

IV. *Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.*

V. *Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.*

VI. *Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, cualquiera inspección o registro de bultos o exhiba documentación que acompañe la mercancía.*

VII. *Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos (sic **DOF 05-02-1917**) o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.*

VIII. *Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.*

Los Estados y los Municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinan a inversiones públicas productivas y a su refinanciamiento o reestructura, mismas que deberán realizarse bajo las mejores condiciones del mercado, inclusive los que contraigan organismos descentralizados, empresas públicas y fideicomisos y, en el caso de los Estados, adicionalmente para otorgar garantías respecto al endeudamiento de los Municipios. Lo anterior, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en la ley correspondiente, en el marco de lo previsto en esta Constitución, y por los conceptos y hasta por los montos que las

⁵³ *Ibidem*, p. 260.

mismas aprueben. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública. En ningún caso podrán destinar empréstitos para cubrir gasto corriente.

Las legislaturas locales, por el voto de las dos terceras partes de sus miembros presentes, deberán autorizar los montos máximos para, en las mejores condiciones del mercado, contratar dichos empréstitos y obligaciones, previo análisis de su destino, capacidad de pago y, en su caso, el otorgamiento de garantía o el establecimiento de la fuente de pago.

Sin perjuicio de lo anterior, los Estados y Municipios podrán contratar obligaciones para cubrir sus necesidades de corto plazo, sin rebasar los límites máximos y condiciones que establezca la ley general que expida el Congreso de la Unión. Las obligaciones a corto plazo, deberán liquidarse a más tardar tres meses antes del término del periodo de gobierno correspondiente y no podrán contratarse nuevas obligaciones durante esos últimos tres meses.

IX. *Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.*

(...)

“Artículo 118. *Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:*

I. *Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.*

(...)

III. *Hacer la guerra por sí a alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente, que no admita de mora. En estos casos darán cuenta inmediata al Presidente de la República.”*

Cabe precisar, que las facultades establecidas en los artículos 117, fracción IX y 118 están condicionadas a la autorización del Congreso de la Unión, por lo tanto es posible que las entidades federativas legislen sobre las materias indicadas en tales porciones normativas, siempre y cuando las Cámaras de Diputados y Senadores den su consentimiento para ello.

En este contexto, es posible concluir que las facultades en comento pueden considerarse como una extensión de las establecidas en los artículos 73, fracción XIX y 131 de la Constitución Federal, que ejerce de forma exclusiva la Federación.

Por último, es importante hacer referencia a la reforma constitucional en materia de disciplina financiera de las entidades federativas y los municipios publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de mayo de 2015, por virtud de la cual se modificó y adicionó el artículo 117, fracción VIII con el propósito de dar sostenibilidad a las finanzas públicas locales, estableciendo, entre otras cosas, que en ningún caso los empréstitos podrán destinarse a cubrir gasto corriente, así como que las legislaturas locales deberán aprobar, por el voto de dos terceras partes de sus miembros presentes, los empréstitos y obligaciones de su entidad, previo estudio de su capacidad de pago, destino de los recursos, garantías y fuentes de pago.

1.4.3. MUNICIPIOS

Lo relativo a los municipios se encuentra regulado en el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece que éstos pueden administrar libremente su hacienda, misma que se integra por los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

Por lo anterior, quienes se encargan de establecer las leyes tributarias en este nivel de gobierno son las legislaturas de los estados y en consecuencia los municipios no son titulares de potestad tributaria alguna, de ahí que dichos entes se rijan por las disposiciones que se crean a nivel estatal.

A pesar de lo señalado en el párrafo que antecede, al poder administrar su hacienda, los municipios del país cuentan con lo que el apartado 1.1. del presente Capítulo denominamos como potestad administrativa de imposición, poder originario de segundo grado, potestad tributaria complementaria, poder de imposición concreto o competencia tributaria, pues esta atribución tiene como

propósito recaudar los montos que por concepto de contribuciones deben pagar los sujetos pasivos.

Con base en todo lo anterior, es evidente que en nuestro país la distribución de potestades tributarias se caracteriza por ser ilimitada dada su desorganización, pues las normas constitucionales no son claras y permiten que exista concurrencia entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, situación que dio lugar a que en el año de 1978 se emitiera la Ley de Coordinación Fiscal, la cual tiene como propósito atemperar los problemas que en materia de potestad y competencia tributarias se suscitan entre los entes indicados, derivado de la falta de normas que enumeren de forma taxativa las facultades específicas que a cada nivel de gobierno le corresponden.

CAPÍTULO II. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LAS SANCIONES JURÍDICAS

“Todo castigo es un error; todo castigo es malo en sí mismo.”
Jeremy Bentham.

2.1. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Al abordar el tema de la obligación tributaria resulta necesario aludir a otro concepto de igual importancia, el cual doctrinalmente es identificado como relación jurídica tributaria.

En la doctrina nacional la relación jurídica tributaria se define como el *“conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero de las actividades reguladas por la ley tributaria.”*⁵⁴

En tanto, en la doctrina comparada encontramos que *“la relación jurídica tributaria alude a un conjunto de obligaciones y deberes, de potestades y derechos de los contribuyentes y la Administración que se originan en el ejercicio de la competencia tributaria de l E stado y s e c oncretan al momento de a plicar l os tributos.”*⁵⁵

De las definiciones anteriores podemos desprender que, ambas son coincidentes en señalar que la relación jurídica tributaria es un conjunto de obligaciones que existen entre un sujeto pasivo, mejor conocido como contribuyente, y un sujeto activo que es el Estado; sin embargo, consideramos que la primera definición al ser genérica es más precisa, pues en efecto dicha relación se detona o actualiza cuando la actividad que desarrolla el contribuyente coincide con la regulada y gravada por la legislación tributaria, lo cual de ninguna manera implica el nacimiento de la obligación tributaria propiamente dicha.

⁵⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, nota 42, p. 302.

⁵⁵ ALTAMIRANO C. Alejandro, *op. cit.*, nota 14, p. 351.

A fin de poner más en claro lo expuesto, resulta oportuno indicar que *“la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”*⁵⁶

Una vez que hemos sentado lo anterior, tenemos elementos suficientes para establecer que si bien el hecho de analizar lo relativo a la obligación tributaria hace inevitable traer a colación la idea de relación jurídica tributaria, también lo es que ello no significa que podamos considerar a ambos conceptos como sinónimos, como incorrectamente lo han llegado a hacer diversos doctrinarios mexicanos, al señalar que las *“relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquella que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.”*⁵⁷

Ciertamente, las definiciones que anteceden asemejan la relación jurídica tributaria a la obligación tributaria, empero como señalamos, tales conceptos son totalmente distintos.

Pues, el primero se refiere al conjunto de obligaciones que existen entre una persona llamada deudor, sujeto pasivo o contribuyente y otra denominada sujeto activo o acreedor, esto es, el Estado, el cual surge cuando la actividad de aquel es regulada y gravada por la Ley Tributaria, de tal manera que dichas obligaciones que se desencadenan pueden ser de carácter sustantivo o formal. Y el segundo, representa el vínculo jurídico a través del cual el sujeto pasivo entrega al sujeto activo una cantidad de dinero por concepto de tributo, debido a que su conducta se ha ubicado o adecuado en el hecho imponible.

Ahora bien, sentado lo anterior es importante indicar que a la obligación jurídica tributaria se le pueden atribuir las siguientes características:

⁵⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, nota 42, p. 258.

⁵⁷ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, p. 451.

- Su fuente siempre es un acto formal y materialmente legislativo, es decir, una ley.
- Su finalidad consiste en satisfacer los gastos públicos.
- Su objeto es una prestación de dar.
- Por lo general se satisface con la entrega al sujeto activo de una cantidad de dinero y excepcionalmente en especie.

2.2. CLASIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Hasta este momento la obligación tributaria a la que hemos venido haciendo referencia es la denominada sustantiva, pues se refiere al vínculo jurídico derivado del cual el sujeto pasivo entrega al activo una cantidad de dinero, por haber causado un tributo, cantidad que dicho sea de paso el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno.

En estos términos, dicha obligación resulta tener mayor importancia, pues es a través de ella que los contribuyentes entregan al Estado parte de su patrimonio, con la finalidad de que los gastos públicos se satisfagan, por lo tanto ésta debe guardar estrecha relación con lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, dentro del conjunto de obligaciones que integran la relación jurídica tributaria, existe una especie llamada obligación tributaria formal, accesoria o periférica.

La obligación tributaria accesoria o formal, es aquella prevista en un acto materialmente legislativo, cuyo objeto es vincular a los gobernados a desarrollar una determinada conducta diversa al pago de contribuciones, que permite al Estado recaudar en forma eficiente esas prestaciones patrimoniales de carácter público; y a diferencia de la obligación tributaria sustantiva en donde la prestación

es de dar, en la forma la prestación puede consistir en un hacer, no hacer o tolerar.

Por último, es preciso no perder de vista que recientemente el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito emitió una jurisprudencia por reiteración, a través de la cual discernió que si bien a las obligaciones tributarias formales no le son aplicables los principios de justicia tributaria, lo cierto es que las disposiciones que contengan este tipo de deberes deben ser analizadas a la luz de los principios de legalidad y razonabilidad legislativa, que derivan de los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debido a que sostener que por su naturaleza están exentas de control, implicaría impedir su impugnación en detrimento de los gobernados y de la regularidad constitucional.⁵⁸

2.3. LAS SANCIONES JURÍDICAS

2.3.1. PARTE GENERAL

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española el vocablo sanción proviene del latín *sanctio*, *-ōnis* y sus diversas acepciones son las siguientes: “**1. f.** *Pena que un a l e y o u n r e g l a m e n t o e s t a b l e c e p a r a s u s i n f r a c t o r e s*; **2. f.** *Autorización o aprobación que se da a cualquier acto, uso o costumbre*; **3. f.** *Acto solemne por el que el jefe del Estado confirma una ley o estatuto*; **4. f.** *Mal dimanado de una culpa o yerro y que es como su castigo o pena*; **5. f.** *Estatuto o ley.*”⁵⁹

De las acepciones citadas interesan para los fines de este trabajo las identificadas con los numerales 1 y 4, pues la primera de ellas nos da la pauta para considerar que se trata de una pena contenida en un ordenamiento jurídico,

⁵⁸ Tesis: XXVII.3o. J/26 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 17, tomo II, abril de 2015, p. 1373.

⁵⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, nota 33.

v.g. ley o reglamento, dirigida a quienes lo infrinjan; en tanto la segunda, señala que es un mal derivado de una culpa y lo asemeja a un castigo o pena.

Ambos significados nos permiten advertir que el uso común que se le da al término sanción es el de ser un mal, una pena o un castigo resultado de infringir un reglamento o una ley, situación que como veremos más adelante de alguna forma es coincidente con el sentido que le han asignado diversos teóricos del Derecho.

Ahora bien, para llevar a cabo un estudio jurídico doctrinal del concepto de sanción que nos ayude a dilucidar si las denominadas sanciones impropias constituyen verdaderas sanciones o no, debemos dirigir nuestra mirada hacia el campo de la teoría del Derecho; no obstante, debemos tener presente que el número de teorías que se han formulado es muy amplio lo cual hace imposible analizarlas todas, aunado a que si bien algunas guardan cierta afinidad, lo cierto es que muchas no, pues inclusive pueden ser opuestas, atendiendo a la formación, al contexto social, la corriente filosófica o del conocimiento de los autores.

Atendiendo a lo anterior, hemos decidido identificar y abordar sólo algunas teorías que en su estructura y desarrollo han dado una mayor importancia al concepto de sanción.

Sobre esta base, las teorías del Derecho elaboradas por juristas de la talla de John Austin, Hans Kelsen y Norberto Bobbio son un referente para el estudio del concepto de sanción, debido a que dentro de sus teorías le asignaron un lugar primordial o incluso protagónico; sin embargo, previo a iniciar con el análisis de cada teoría, debemos puntualizar que atendiendo al objetivo que tiene este trabajo, abordar lo relativo a las sanciones impropias, no realizaremos un estudio respecto de todos y cada uno de los elementos que las integran, sino que únicamente nos enfocaremos en lo que tales doctrinarios desarrollaron en torno a la sanción, ello con el fin de no distraer la atención del tema que nos ocupa.

2.4. POSTURA DOCTRINAL

2.4.1. JOHN AUSTIN

Para abordar la teoría del Derecho de este sobresaliente jurista británico es puntual señalar que el análisis que le dio a la sanción tuvo dos enfoques, uno estructural y otro de tipo funcional.

Análisis estructural. En este primer punto son tres los conceptos que cobran especial relevancia dada la estrecha relación que guardan entre sí, a saber, el mandato, el deber y la sanción.

El mandato podría considerarse un término poco afortunado o ambiguo dentro de esta teoría, pues hay quienes consideran que *“la ambigüedad consiste en que, en un sentido, mandato es sinónimo de norma jurídica formada por un deseo del soberano más la amenaza de una sanción; mientras que en otro sentido, mandato es un simple deseo.”*⁶⁰

En este sentido, *“el daño que será probablemente aplicado en caso de que un mandato se sea desobedecido o en caso de que un deber se sea incumplido, se llama usualmente sanción, o compulsión a obedecer”,* además *“cada sanción propiamente así llamada es un daño eventual anexado a un mandato (que) opera como un motivo para la conducta.”*⁶¹

Del estudio realizado a la definición dada por John Austin desprendemos las siguientes características:

- **Daño.** Se le distingue de la mera violencia o compulsión física, ya que debe estar acompañado del deseo del soberano y anexado a la norma. Tiene una función amenazadora que motiva a los sujetos al cumplimiento de sus obligaciones.

⁶⁰ LARA CHAGOYÁN, Roberto. El concepto de Sanción. En la teoría contemporánea del Derecho, Ed. Fontamara, 2ª ed., México, 2011, p. 77.

⁶¹ AUSTIN, JOHN. *The Province of Jurisprudence Determined*, p. 62, <http://www.koeblergerhard.de/Fontes/AustinJohnTheprovinceofjurisprudencedetermined1832.pdf>.

- **Probabilidad.** La sanción es un daño que se puede evitar, en la medida en la que se expresa a través de una amenaza en el mandato, quedando en el sujeto la posibilidad de optar entre cumplir o no hacerlo.
- **Desobediencia.** Constituye una condición para que opere la sanción.
- **Eventualidad.** Se refiere a que el daño es contingente al cumplimiento de los deberes, aunado a que la acción ordenada debe estar en el ámbito de lo posible.
- **Amenaza.** Se considera el elemento psicológico de la sanción, implica un proceso mental de asociación que los sujetos obligados realizan al verse intimidados por las normas jurídicas.

Por otro lado, para Austin la única norma necesaria es aquella que establece una sanción, pues señala que la parte esencial de toda norma imperativa es precisamente su parte coercitiva, esto es, el mandato o prohibición de cierto acto y la amenaza de un daño para el caso de incumplimiento.

En conclusión y partiendo de la idea del mandato en el sentido de norma jurídica, tenemos que la sanción es identificada como un elemento constitutivo de la estructura del mandato, lo que a su vez implica que es un elemento necesario para explicar el Derecho.

Análisis funcional. Para Austin la finalidad del Derecho es garantizar eficazmente la certeza y la seguridad de las relaciones sociales, al ser insuficientes para tal cometido tanto las normas divinas como las sociales y efectivamente las sanciones jurídicas son la clave para otorgar dicha garantía.

Como ya indicamos, la sanción es parte fundamental del Derecho y su función básica es la de forzar directa o indirectamente la obediencia y ambas

formas tienen en los sujetos efectos distintos. El directo también llamado próximo es de tipo motivacional y psicológico que implica compeler a los sujetos a lo correcto o restringirlos de las conductas ilícitas. En tanto, el indirecto o remoto es pedagógico y conlleva a inspirar en los sujetos un desinteresado amor por la justicia.

2.4.2. HANS KELSEN

Al elaborar su famosa teoría pura del derecho, Hans Kelsen, rompió con diversos planteamientos e ideas jurídicas que habían desarrollado otros teóricos; tal es el caso de la clasificación tradicional de las normas jurídicas en primarias y secundarias, pues si bien usó tales calificativos, lo cierto es que les dio una connotación distinta.

Habitualmente se ha concedido la denominación de normas primarias a aquellas que establecen la conducta que debe ser cumplida por los gobernados y de normas secundarias a las que disponen las sanciones derivadas del incumplimiento de lo que las primarias señalan. Sin embargo, este jurista de origen austriaco disintió de lo ya planteado, pues para él *“cada norma legal general es la conexión de dos normas, de las cuales una establece como debido un determinado comportamiento de parte de los sujetos del derecho y la otra establece como debida para el caso de la violación de esta norma, la imposición de un determinado acto coercitivo por parte de un órgano legal. He designado a la segunda norma como primaria y a la mencionada en primer término, norma legal secundaria.”*⁶²

Con base en la cita anterior es claro que las normas identificadas como primarias son el continente de las sanciones, en tanto que condenan la conducta contraria a la estatuida por las normas secundarias.

⁶² KELSEN, Hans. *Teoría General de la Normas*, traductor Hugo Carlos Delory Jacobs, Trillas, México, 1994, p. 68.

Ahora bien, para Hans Kelsen el concepto central del derecho es la regla jurídica entendida como la norma creada por la autoridad jurídica para regular la conducta humana, existiendo de manera paralela otros conceptos jurídicos fundamentales como son la sanción, el acto antijurídico, responsabilidad jurídica, deber jurídico, derecho subjetivo, sujeto de derecho y orden jurídico, conceptos todos que son parte de lo que se conoce como *estática jurídica*.

A pesar que el jurista en estudio no dio en sus obras una definición explícita de sanción, es posible estructurar una con base en las oraciones que expuso en torno a dicho concepto, se trata de un acto de coacción establecido como reacción ante una acción u omisión, sentido como un mal consistente en la privación de un bien, el cual es impuesto por una autoridad legitimada para ello a través de una norma válida, cuya fórmula o estructura lógica es "*si A es, debe ser B; si B no es, debe ser C.*"⁶³

De la definición obtenida se desprenden los siguientes elementos:

- **Acto coactivo.** Implica que se aplicará aun en contra de la voluntad del sujeto afectado y para el caso que exista renuencia o resistencia de éste es factible hacer uso de la fuerza física.
- **Privación de un bien.** Se traduce en el displacer que se causa por el despojo de aquellos estados de las cosas que por lo general son valiosas para los miembros de la comunidad.
- **Aplicada por alguien autorizado a través de una norma válida.** Kelsen puntualiza que hay sujetos autorizados para usar la fuerza, de aquí podríamos desprender la idea de autoridad competente.

⁶³ KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*, 11ª ed., Porrúa, México, 2000, p. 124.

- **Consecuencia de una conducta.** Se refiere a que la sanción está ligada como respuesta a una acción u omisión determinada por el propio ordenamiento jurídico, identificada como un ilícito.

Por último, no debemos pasar desapercibido que según nuestro autor la sanción tiene su origen o se basa en el principio de retribución, recompensa o revancha, el cual implica que si un miembro de la comunidad se comporta de una forma que violenta los intereses de la misma debe ser condenado mediante la imposición de un mal, resumiéndose en la ley del talión “*ojo por ojo, diente por diente*”, en otras palabras que en la medida que los individuos afecten a la sociedad con un mal, un mal les será impuesto.

2.4.3. NORBERTO BOBBIO

El último autor que abordaremos será Norberto Bobbio, evidentemente como el resto de los doctrinarios estudiados, en sus obras toca una variedad de temas que no serán referidos en este trabajo, pues en específico nuestra atención se centra en la sanción.

El concepto de sanción fue abordado por este autor italiano tanto en su obra *Teoría General del Derecho* como en *Contribución a la Teoría del Derecho*; sin embargo, en ambas le dio un enfoque totalmente distinto, debido a su transición de lo estructural a lo funcional.

En la primera obra indicada en el párrafo anterior, la sanción se define como “*la acción que se cumple sobre la conducta no conforme para anularla o, por lo menos para eliminar sus consecuencia dañosas*”, en adición a lo anterior refiere que es el “*medio con el que se trata, en un sistema normativo, de salvaguardar las leyes ante la erosión de las acciones contrarias y es, por consiguiente, una consecuencia del hecho de que en un sistema normativo, a diferencia de lo que*

ocurre en un sistema científico, los principios dominan a los hechos antes que los hechos a los principios."⁶⁴

No obstante, para su obra *Contribución a la Teoría del Derecho* Norberto Bobbio analizó el concepto de sanción desde una perspectiva funcional, partiendo de la pregunta ¿para qué sirve el Derecho? y no de la clásica ¿qué es? como lo habían hecho otros teóricos, situación que lo llevó a reelaborar la definición apuntada en el párrafo que antecede, esta vez tomando en cuenta que la tendencia en el Estado Social de la actualidad es utilizar técnicas de alentamiento que van de la mano, o bien, sustituyen a las tradicionales técnicas de desalentamiento.

En este contexto podemos considerar que la sanción es el conjunto de medidas establecidas en un ordenamiento jurídico para reforzar la observancia y eventualmente para poner remedio a la inobservancia de las propias normas del ordenamiento, cuya finalidad es la conservación del sistema.

De la definición anterior podemos desprender las siguientes ideas esenciales:

- Son medidas previstas en el ordenamiento jurídico.
- Refuerzan la observancia o ponen remedio a la inobservancia de las normas del propio ordenamiento.
- Su finalidad última es la conservación del sistema.

Con el desarrollo de la teoría funcional del Derecho y en concreto con la función promocional del mismo, nuestro autor considera que la sanción es un género que incluye dos especies, las sanciones positivas y las sanciones negativas, las primeras son premios en tanto las segundas son castigos. Desde un

⁶⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*, 3ª ed., Editorial Temis S.A., Colombia, 2007, p. 108.

punto analítico ambas especies no se deben confundir con las normas positivas y negativas, pues no es lo mismo hablar de premios y castigos que de mandatos y prohibiciones, en ambos casos se trata de elementos que no se contraponen sino que al ser distintos dan lugar a combinaciones; no obstante, por lo general las normas negativas se acompañan de sanciones negativas.

Cabe puntualizar que para la sociología y la filosofía el término sanción incluye tanto las consecuencias desagradables de la inobservancia, sanciones negativas, como las consecuencias agradables de la observancia, sanciones positivas; empero, tradicionalmente en el ámbito jurídico el término que nos ocupa sólo ha comprendido a las identificadas como sanciones negativas.

Del estudio llevado a cabo por el reconocido jurista italiano, resulta sobresaliente para los fines de este trabajo la noción de sanción negativa, identificada como aquella medida establecida en el ordenamiento jurídico encaminada a poner remedio a la inobservancia de las normas del propio ordenamiento y cuyo fin último es la conservación del sistema, la cual para fines prácticos y en esencia se asemeja a un castigo.

A pesar que la estructura y el contenido de las teorías abordadas es distinto, podríamos decir que la esencia de lo que los autores señalan en cuanto a la sanción es coincidente, pues para Austin se trata de un daño derivado de la desobediencia de un mandato y que opera como un motivo para la conducta, para Kelsen es un acto de coacción establecido como un mal consistente en la privación de un bien para cuando un individuo no se comportó de conformidad con el orden jurídico y para Bobbio son medidas que ponen remedio a la inobservancia de las propias normas del ordenamiento; de ahí que en los tres casos podamos hablar de un efecto negativo que se causa al individuo que incumplió lo establecido en las normas jurídicas.

Efectivamente en el ámbito jurídico se llama sanción a toda consecuencia jurídica desfavorable, lesión o mal que se impone al individuo que contraviene el

ordenamiento jurídico. Dado que implica la aflicción de un mal derivada de la vulneración de lo que disponen las normas jurídicas tiene un carácter eminentemente represivo el cual busca evitar que el sujeto infractor incurra nuevamente en una conducta contraria a Derecho, sumándose a ello el carácter preventivo mediante el que se pretende impedir que el resto de los sujetos cometan conductas infractoras al observar lo que les puede ocurrir en caso de realizarlas.

Las sanciones están inmersas en todas las áreas del Derecho por lo que tradicionalmente se han clasificado en penales, civiles y administrativas.

Por lo que hace a las sanciones penales mejor conocidas, tanto en la doctrina como en la práctica, como penas, se caracterizan por tener un presupuesto llamado delito y a ser impuestas exclusivamente por autoridades judiciales siguiendo el proceso que en México se ha establecido en el Código Nacional de Procedimientos Penales⁶⁵.

En tanto, las sanciones administrativas al definirse como *“el castigo que aplica la sociedad a través del Derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad”*⁶⁶, se imponen por los órganos de la Administración Pública mediante los procedimientos establecidos en leyes administrativas.

A pesar de las distinciones que existen entre las sanciones penales y las administrativas, las cuales quedaron puntualizadas con anterioridad, es importante reconocer que ambas tienen carácter punitivo-preventivo, puesto que por un lado, buscan castigar a quienes incurren en las conductas lesivas descritas en las normas jurídicas y, por otro, su propósito es ser una especie de ejemplo para el

⁶⁵ Ordenamiento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de marzo de 2014 y cuya entrada en vigor a nivel federal se determinó de conformidad con su artículo segundo transitorio de manera gradual sin que pudiera exceder del 18 de junio de 2016.

⁶⁶ GONZÁLEZ MARTÍNEZ Víctor Hugo. *Las multas fiscales y su impugnación*, 3ª ed., Editorial Gasca Sicco, México, 2010, p. 53.

resto de los gobernados, a efecto que no incurran en esas conductas so pena de recibir un castigo similar.

Ahora bien, nuestro interés se centra en las sanciones administrativas debido a que nuestro trabajo pretende abordar un tipo de sanciones propias de la materia tributaria y si bien ésta se considera una disciplina jurídica autónoma atendiendo a que los principios que le dan vida son de naturaleza distinta a las demás ramas del Derecho al regular las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes; hablando de sanciones es dable identificar que la única diferencia que existe entre las administrativas y las tributarias o fiscales es en cuanto a su denominación, es decir, formal, de lo que podemos concluir que el régimen aplicable a ambas es el mismo y del cual hablaremos más adelante.

Adicionalmente, es necesario hacer referencia a un concepto que guarda estrecha relación con el de sanción debido a que es su presupuesto y por tanto constituyen un binomio inescindible, nos referimos a la infracción también denominada falta o contravención.

En general la infracción es una acción u omisión catalogada como ilícito de gravedad menor, previsto y sancionado por las leyes administrativas. Concretamente *“la infracción tributaria es cualquier violación a las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración.”*⁶⁷

Efectivamente con las infracciones de carácter tributario se incumplen tanto obligaciones sustantivas como formales o también denominadas accesorias; sin embargo, como señalamos al principio de este capítulo las primeras revisten una importancia mayor debido a que se relacionan con las cantidades que los causantes deben enterar al fisco por concepto de contribuciones y, al omitir su pago o bien hacerlo a destiempo, la satisfacción de las necesidades de la

⁶⁷ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, p. 895.

comunidad se ve mermada al no cubrirse los gastos públicos de la forma proyectada.

2.5. LAS SANCIONES E INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN MÉXICO

En México nuestros legisladores optaron por establecer o mejor dicho sistematizar las infracciones y sanciones de carácter tributario en un ordenamiento denominado Código Fiscal de la Federación, concretamente las encontramos ubicadas en el Título Cuarto “De las Infracciones y Delitos Fiscales” Capítulo I “De las infracciones”, de la siguiente manera:

Infracciones y sanciones relacionadas con:	Disposiciones
La omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, que sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación.	Artículos 76 y 77.
Pérdidas fiscales.	Artículos 76 y 77.
No registrar o registrar incorrectamente las deudas para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación acumulable.	Artículos 76 y 77.
La omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones.	Artículo 78.
El registro federal de contribuyentes.	Artículos 79 y 80.
La obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de	Artículos 81 y 82.

Administración Tributaria.	
La obligación de llevar contabilidad.	Artículos 83 y 84.
Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo en relación a las obligaciones a que se refieren los artículos 32-B, 32- E, 40-A, 145, 151 y 156-Bis del Código indicado.	Artículos 84-A y 84-B.
Los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito a que se refiere el último párrafo del Artículo 30-A del Código Fiscal de la Federación.	Artículos 84-C y 84-D.
Las empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras de objeto múltiple en relación a las obligaciones a que se refieren el primero y segundo párrafos del Artículo 32-C del Código Fiscal de la Federación.	Artículos 84-E y 84-F
Las casas de bolsa al no proporcionar la información a que se refiere el artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de contribuyentes que enajenen acciones con su intermediación.	Artículos 84-G y 84-H
Las personas que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, en relación con las obligaciones a que se refiere el artículo 32-E del Código Fiscal de la Federación, el no expedir los estados de cuenta cumpliendo con lo previsto en las disposiciones aplicables.	Artículos 84-I y 84-J.
Las personas morales a que se refiere el artículo	Artículos 84-K y 84-L.

<p>84-I del Código Fiscal de la Federación al no proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información contenida en los estados de cuenta a que se refiere el artículo 32-E del Código referido.</p>	
<p>El ejercicio de facultades de comprobación.</p>	<p>Artículos 85 y 86.</p>
<p>Marbetes, precintos o envases que contienen bebidas alcohólicas de conformidad con la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</p>	<p>Artículos 86-A y 86-B.</p>
<p>Los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados por no llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracción X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción.</p> <p>Los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico a que se refieren las fracciones X y XVI del artículo 19 del ordenamiento ya referido o llevarlos en forma distinta a lo que establecen dichas fracciones.</p>	<p>Artículos 86-E y 86-F.</p>
<p>Los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, al no imprimir el código de seguridad en cada una de las cajetillas de cigarros para su venta en México en términos de</p>	<p>Artículos 86-G y 86-H.</p>

<p>lo dispuesto por el artículo 19 fracción XXII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.</p> <p>Los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, así como de los proveedores autorizados de servicios de impresión de códigos de seguridad a que se refieren los artículos 19, fracción XXII y 19-A de la misma Ley.</p>	
<p>Quienes almacenen, vendan, enajenen o distribuyan en México cajetillas de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, que no contengan impreso el código de seguridad previsto en el artículo 19, fracción XXII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, o el que contengan sea apócrifo, acorde con lo previsto en el artículo 19-A de la citada Ley.</p>	<p>Artículos 86-I y 86-J.</p>
<p>Los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones.</p>	<p>Artículos 87 y 88.</p>
<p>Cuya responsabilidad recae sobre terceros.</p>	<p>Artículos 89 y 90.</p>
<p>El dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.</p>	<p>Artículos 91-A y 91-B.</p>

Además de la descripción de las infracciones y sus correlativas sanciones que de forma muy general detallamos anteriormente, en el Capítulo y Título referidos también podemos advertir que se establece lo siguiente:

- La precisión de que con independencia de las infracciones y multas que se apliquen, así como de las penas que en su caso impongan las autoridades judiciales se exigirá el pago de las contribuciones omitidas.
- La obligación de actualizar de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación el monto de las multas.
- La posibilidad de aplicar una reducción a las multas.
- Quiénes son los responsables de la comisión de las infracciones establecidas en el Código indicado.
- La obligación de los funcionarios y empleados públicos de comunicar la comisión de infracciones de carácter tributario a las autoridades correspondientes.
- Sobre la no imposición de multas ante el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales o bien cuando se haya incurrido en infracción a causa de caso fortuito o fuerza mayor.
- La condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras e inclusive las determinadas por el propio contribuyente.
- La obligación de las autoridades fiscales de fundar y motivar las resoluciones a través de las que impongan multas derivadas de infracciones señaladas en leyes fiscales tomando en cuenta la lista de agravantes.

Por último, cabe señalar que en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación se prevé el Capítulo VIII “De las Infracciones Fiscales” del Título III “De las Facultades de las Autoridades Fiscales”, en el cual no se describen conductas infractoras y sus consecuencias, sino que únicamente se realizan puntualizaciones en cuanto a partir de cuándo se debe efectuar la actualización de las multas, la reducción de éstas y la forma de realizar el cómputo del plazo de la clausura preventiva de establecimientos.

2.6. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

A la administración pública⁶⁸ se le ha dotado de una atribución jurídica “*de represión de ciertas conductas de los administrados y de consiguiente imposición de medidas restrictivas de derechos ante la inobservancia de las normas que proscriben aquéllas, con fines de autoprotección del orden administrativo y también de tutela del orden social general*”⁶⁹ denominada potestad sancionadora.

Esta atribución ha sido discutida porque en cierto sentido contraviene el principio de división de poderes, ya que quien por excelencia debe detentar el monopolio del *ius p uniendi* del Estado es el poder judicial; no obstante en la doctrina permea la idea de que el fundamento para dotar al poder ejecutivo de dicha atribución atiende a que ésta es necesaria para alcanzar los fines que le son propios, los cuales van de la mano de la ejecutoriedad de sus actos, esto es, que para hacerlos efectivos no se requiere de la intervención ni del pronunciamiento de un tribunal.⁷⁰

⁶⁸ En el sistema jurídico mexicano encontramos sus bases de organización a nivel federal en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señalando en su artículo 1º que se integra por la administración centralizada y la administración paraestatal. La primera se compone por la Oficina de la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal y los Órganos Reguladores Coordinados. Y la segunda por los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos.

⁶⁹ GARCÍA GIL Francisco Javier. *Suma de las infracciones y sanciones administrativas*, Editorial Aranzadi, España, 2010, p. 25.

⁷⁰ Los sujetos que por excelencia ejercen la potestad sancionadora del Estado serían el Poder Judicial de la Federación, el poder ejecutivo en los términos que ya quedaron descritos, así como

Adicionalmente, la existencia de la facultad que venimos describiendo se fundamenta con la necesidad de someter el castigo de los ilícitos de gravedad menor que hemos denominado infracciones administrativas a un sistema más expedito y menos rígido, características que cumple el derecho sancionador administrativo y no así el sistema penal.

En nuestro país se tiene el dato de que *“desde antes de la Independencia hasta la fecha, las leyes han otorgado esa facultad sancionatoria a la Administración y ésta la ha ejercido sin que en realidad se haya controvertido intensamente ni haya llegado esa controversia al terreno de la práctica en forma importante.”*⁷¹ A pesar de ello, lo establecido en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dio lugar a varios debates, en los que se cuestionó si efectivamente las autoridades administrativas contaban con facultades para imponer sanciones de carácter fiscal.

El artículo 21 constitucional en su párrafo cuarto⁷² dispone lo siguiente:

(...)

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

(...)”

De acuerdo con lo establecido en la porción normativa transcrita las autoridades administrativas son competentes para aplicar sanciones derivadas de

el poder legislativo, pero éste única y exclusivamente para efectos del juicio político que se prevé, entre otros, en el artículo 110 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁷¹ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, nota 1, p. 901.

⁷² Cabe precisar que el texto vigente del artículo 21 constitucional al momento en el que se planteó la problemática únicamente contemplaba como sanciones la multa y el arresto, ya que el trabajo en favor de la comunidad se adicionó con motivo de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008, lo cual de ninguna manera impacta en dicha problemática ni en la forma en que fue resuelta.

infracciones a reglamentos gubernativos y de policía; sanciones que únicamente se harán consistir en multas, trabajo en favor de la comunidad o arresto hasta por treinta y seis horas.

Ante tal redacción, como quedó señalado, se planteó que las autoridades administrativas no se encontraban facultadas para imponer sanciones fiscales, sino sólo las que resultaran de infracciones a reglamentos municipales como son los de policía y gubernativos. Sin embargo, acertadamente el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito determinaron resolver la problemática suscitada con base en los siguientes argumentos⁷³:

- Las multas y arrestos derivados de infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía no son las únicas sanciones que pueden establecer las autoridades administrativas, sino además, todas aquellas que se prevean en diversas leyes administrativas o fiscales como lo es el Código Fiscal de la Federación, expedidas por el Congreso General, sin más límites que lo prescrito por el artículo 73 de la Carta Magna, que determina la competencia de dicho poder para legislar en materia federal.
- El artículo 21 de la Carta Magna no restringe las facultades del poder legislativo para expedir leyes de naturaleza sancionatoria.
- Lo que está restringiendo dicho artículo es la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones por faltas a los reglamentos gubernativos y de policía, mismos ordenamientos que, como el titular del poder ejecutivo puede emitir.

⁷³ Ello lo hicieron a través de las tesis aisladas identificadas con los siguientes datos respectivamente, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo II, Segunda Parte-1, Julio-Diciembre de 1988, p. 342 y Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XI, Marzo de 1993, p. 317.

- No fue intención del constituyente restringir la competencia del Congreso de la Unión para expedir leyes de naturaleza sancionatoria, mismas que deben ser ejecutadas por las autoridades administrativas, según lo dispone el artículo 89, fracción I de la Constitución.
- La facultad de imponer multas, consagrada en el Código Fiscal de la Federación no es violatoria del artículo 21 constitucional, ya que las sanciones que impone la autoridad administrativa por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía son distintas a las que como sanciones hace referencia el Código mencionado por infringir las leyes fiscales.
- Las sanciones por infringir las leyes fiscales encuentran su razón de ser en el incumplimiento a la obligación señalada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

De lo anterior se concluye que no es correcto dar una interpretación restrictiva a lo que establece el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para justificar que las autoridades administrativas únicamente puede imponer sanciones por infracciones a reglamentos de policía y gubernativos, ya que existen otros fundamentos constitucionales que son un apoyo para determinar que la Administración Pública sí cuenta con facultades para imponer sanciones de carácter tributario, como son los artículo 31, fracción IV, 73 y 89, fracción I.

No obstante, sería conveniente reformar el cuarto párrafo del artículo 21 constitucional para evitar todo tipo de confusiones y dar mayor claridad, en el sentido de no hacer ninguna especificación en cuanto a que las autoridades administrativas únicamente pueden castigar las infracciones que deriven de

reglamentos de policía y gubernativos, pues como quedó evidenciado, el Congreso de la Unión está plenamente facultado para expedir disposiciones sancionatorias que deben ser ejecutadas por el poder ejecutivo, mismas que no se limitan a los citados reglamentos.

Teniendo claro que hoy por hoy la justificación de la potestad sancionadora de la Administración Pública está superada y no encierra ningún problema, es importante hacer referencia a que ésta a su vez *“se haya integrada por tres facultades básicas: la de establecimiento de las infracciones y sanciones, la de imposición de la sanción y la de su ejecución.”*⁷⁴

En relación con lo anterior, tenemos que el ejercicio de la potestad que venimos comentando se sustenta en la existencia de tres condiciones indispensables, nos referimos a la infracción, la sanción y al procedimiento administrativo sancionador, las cuales de alguna manera constituyen una triada inescindible.

Ello es así, debido a que las dos primeras cuentan con una interdependencia conceptual que se traduce en que una supone la existencia de la otra, pues sin infracción no hay sanción al ser su presupuesto; en tanto, respecto de la tercera condición se trata del medio a través del cual se declara la existencia de la infracción y se impone la sanción.

En apartados previos hicimos referencia que en esencia una sanción supone un mal que afecta, en la mayoría de los casos, gravemente la esfera de los gobernados y sobre esta base consideramos que tanto la infracción como la sanción deben decretarse a través de un procedimiento específico a fin de asegurar una imposición justa.

La existencia del procedimiento sancionador tiene una función garante de los derechos de los infractores, pues supone la posibilidad de que el sujeto

⁷⁴ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. *Las infracciones en la nueva LGT. Perspectiva punitiva y garantista*, Marcial Pons, España, 2007, p. 84.

implicado haga uso de su derecho de defensa, el cual en México es denominado derecho de audiencia y será abordado más adelante.

Por otro lado, es preciso puntualizar que la exigencia que encarna la imposición de una sanción mediante un procedimiento no debe ser vista como un exceso de formalidad, en atención a que el ejercicio del *ius puniendi* se puede traducir en una manifestación sumamente lesiva en la esfera jurídica de los gobernados y en ese sentido se debe garantizar el orden, la justicia y seguridad para que no se lesionen sus derechos.

El ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración Pública en ningún caso puede prescindir del procedimiento sancionador para llevar a cabo la delimitación de la falta e imponer su correlativo castigo, es decir, ante la actuación punitiva del Estado no es dable admitir la imposición de sanciones de plano que atiendan fines diferente a los represivos y preventivos.

En la doctrina las sanciones de plano se han identificado como “*aquellas impuestas sin haber efectuado tramitación administrativa alguna.*”⁷⁵ Y con ellas se rompe totalmente con el respeto de debe primar hacia los derechos de los sujetos que se ven implicados en un acto susceptible de ser castigado, situación que es inaceptable en un Estado Constitucional de Derecho.

Sobre esta base, podemos considerar que en México este tipo de sanciones está proscrito por nuestra norma fundamental, al constituir un obstáculo al ejercicio pleno de los derechos que en materia de sanciones se establecen.

Todo lo anterior admite presumir que las legislaciones deben prever esos procedimientos sancionadores pues son los vehículos a través de los que se lleva a cabo la imposición de sanciones; empero, al aterrizar esta condición a nuestro sistema jurídico tributario advertimos que en el Código Fiscal de la Federación no se prevé dicho procedimiento de manera explícita y detallada, como sí ocurre en la materia administrativa en general.

⁷⁵ *Ídem.*

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo dispone en sus artículos 72, 73 y 74 el procedimiento administrativo sancionador, el cual contempla las siguientes etapas para imponer una sanción:

- La autoridad administrativa deberá notificar previamente al infractor del inicio del procedimiento, para que dentro de los quince días siguientes exponga lo que a su derecho convenga y, en su caso, aporte las pruebas con que cuente.
- Una vez oído al infractor y desahogadas las pruebas ofrecidas y admitidas, se procederá dentro de los diez días siguientes, a dictar por escrito la resolución que proceda, la cual se fundará y motivará considerando: I. Los daños que se hubieren producido o puedan producirse; II. El carácter intencional o no de la acción u omisión constitutiva de la infracción; III. La gravedad de la infracción; y IV. La reincidencia del infractor.
- La resolución se notificará en forma personal o por correo certificado.

A diferencia de lo que ocurre en la materia administrativa en el ámbito fiscal no contamos con la precisión de un procedimiento como el que se ha detallado anteriormente, toda vez que del Título Cuarto “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, Capítulo I “De las infracciones” contemplados en el Código Fiscal de la Federación lo único que se desprende es, en su caso, la obligación de las autoridades fiscales de fundar y motivar las resoluciones a través de las que impongan multas derivadas de infracciones señaladas en leyes fiscales tomando en cuenta la lista de agravantes.

Tal vaguedad no supone que antes de imponer la sanción, la autoridad fiscal tenga obligación de hacer del conocimiento del infractor el inicio del procedimiento a efecto de que éste realice manifestaciones y ofrezca las pruebas que considere convenientes, no obstante sí se prevé que dicha imposición se

haga mediante una resolución que como todo acto de autoridad se debe fundar y motivar debidamente.

En este contexto las actuaciones de las autoridades tributarias previas a la imposición de las sanciones son discrecionales, debido a que nuestras normas fiscales son omisas en establecer el detalle de esas etapas, quedando a su arbitrio definir los medios que van a utilizar para ese efecto, pero con la única limitante de conducirse siempre en el ámbito de la legalidad.

La única actuación que dentro de este imperfecto procedimiento tributario sancionador se encuentra reglada es la relativa a su culminación, esto es, el dictado de una resolución fundada y motivada. De esta forma el requisito *sine quo non* para la imposición de una sanción es la existencia de un acto en el que la autoridad fiscal manifieste su voluntad de aplicar un castigo al descubrir que la conducta del contribuyente se ha encuadrado de manera exacta y precisa en la hipótesis de infracción.

Una problemática adicional al tema de la potestad sancionadora de la Administración Pública se relaciona con la incorporación de los principios y garantías del orden penal al derecho sancionador administrativo, considerando que ambos son una manifestación del *ius puniendi* del Estado.

Al respecto nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que *“la sanción administrativa guarda una similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; en uno y otro supuesto la conducta humana es ordenada o prohibida. En consecuencia, tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene éste de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos. Ahora bien, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudirse a los principios penales sustantivos, aun cuando la*

*traslación de los mismos en cuanto a grados de exigencia no pueda hacerse de forma automática, por que la aplicación de dichas garantías a la procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.*⁷⁶

El derecho administrativo sancionador constituye un sistema punitivo que no contiene una legislación vasta en cuando a los principios que deben regir la actuación de las autoridades que lo aplican, lo cual no implica que éstas puedan conducirse de forma arbitraria y sin límite alguno frente a los gobernados, ya que es factible aplicar los principios penales sustantivos pero no de forma indiscriminada, sino con ciertos matices y en la medida en que sean compatibles.

Ahora bien, por lo que hace a los ilícitos del ámbito tributario es de resaltarse que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó⁷⁷ que éstos se rigen por los principios del derecho administrativo sancionador y las garantías del derecho penal en la medida que resulten aplicables, ya que al igual que las sanciones administrativas, las establecidas en el Código Fiscal de la Federación respecto del incumplimiento de una obligación formal o sustancial guardan una gran similitud con las penas, puesto que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico.

De conformidad con la jurisprudencia no cabe duda que en México la imposición tanto de sanciones administrativas como tributarias debe regirse por los principios de orden sustantivo que extraídos del orden penal resulten aplicables, los cuales se analizarán en los apartados subsecuentes.

2.7. LOS PRINCIPIOS APLICABLES MÁS TRASCENDENTALES

Cuando en el Capítulo I abordamos el tema de la potestad tributaria expusimos que los principios de justicia tributaria y otros derechos humanos

⁷⁶ Tesis: P./J. 99/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1565.

⁷⁷ A través del criterio con los siguientes datos de identificación: Tesis: 1a. XXVII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, p. 652.

establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituyen límites a su ejercicio.

Una situación similar ocurre para efectos de la potestad sancionadora de la Administración Pública, ya que como se indicó en párrafos anteriores al tratarse de una manifestación del *ius puniendi* del Estado le resultan aplicables algunos principios del Derecho Penal, los cuales actuarán como un límite al ejercicio de dicha potestad pero con diversos ajustes, tal y como lo ha dispuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, los principios del Derecho Penal que a continuación analizaremos tienen el cariz de ser límites al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Pública, en consecuencia son derechos reconocidos en favor de los gobernados.

Y de acuerdo con el orden en el que tales aparecen regulados en nuestra norma fundamental, son los siguientes: la irretroactividad de las normas jurídicas; el derecho de audiencia o del debido proceso legal; la legalidad en materia de sanciones; la prohibición de aplicar sanciones trascendentales; la proporcionalidad; *nos bis in ídem* y la presunción de inocencia.

2.7.1. LA IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS JURÍDICAS

El principio de irretroactividad se puede analizar desde dos aristas, la primera de ellas es la que guarda estrecha relación con la actividad legislativa del Estado y ya fue estudiada en el Capítulo I de este trabajo; en tanto la segunda tiene que ver con la aplicación de la ley y precisamente es la materia de este apartado.

Al respecto, cabe recordar que el principio de irretroactividad se consagra en el primer párrafo del artículo 14 constitucional al disponer “*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*”.

La redacción del precepto invocado sin duda es poco clara o ambigua pero sus interpretaciones nos han llevado a considerar que dicho principio implica que en los Estados Unidos Mexicanos está proscrito aplicar “*una norma jurídica a hechos, actos o situaciones producidos con anterioridad al momento en que aquélla entra en vigor*”⁷⁸, siempre que con motivo de tal aplicación se cause una afectación al gobernado.

Ahora bien, en materia fiscal sancionatoria es improcedente castigar a alguien con fundamento en una norma jurídica que no estaba vigente al momento en el que fue realizada la acción u omisión, ya que las normas rigen exclusivamente hechos acontecidos a partir de su entrada en vigor; en consecuencia si una determinada conducta no constituye infracción al cometerse, es imposible sancionarla con fundamento en una norma jurídica posterior que sí la catalogue como tal y que por lo tanto establezca una sanción.

El primer párrafo del artículo 14 constitucional no prevé excepciones, empero una interpretación *contrario sensu* de la proscripción de nuestra norma fundamental, nos lleva a concluir que resulta constitucional aplicar de forma retroactiva una norma en beneficio de los infractores.

Esta posibilidad incluso se reconoce en el artículo 70, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación al señalar que cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada sea modificada posteriormente, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

Para dar mayor soporte a lo expuesto es conveniente citar la jurisprudencia por contradicción de tesis 2a./J. 8/98 de la Novena Época emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Marzo de 1998, página 333, cuyo rubro y texto disponen:

⁷⁸ LOMELÍ CERESO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, 5ª ed., Porrúa, México, 2007, p. 54.

“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 apegan 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 1o. de la Carta Magna.”

Con respecto al principio abordado es importante puntualizar que si bien tanto la porción normativa del Código Fiscal de la Federación como la jurisprudencia hacen referencia a un tipo de sanción en particular como lo es la multa, esto es porque ésta por excelencia es el castigo que se prevé en la materia tributaria; no obstante, ello no exime que en los mismos términos sea aplicable para otros tipos que se contemplen en el mencionado ordenamiento, ya que todas constituyen respuestas a las infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones sustantivas y formales, compartiendo así la misma naturaleza.

2.7.2. EL DERECHO DE AUDIENCIA O DEL DEBIDO PROCESO LEGAL

Procederemos a realizar el estudio del que quizá sea el principio más importante para los fines de este trabajo de investigación, denominado derecho de audiencia también conocido en otros sistemas jurídicos como de debido proceso o debido proceso legal.

Al igual que el principio abordado anteriormente el derecho de audiencia ya fue analizado en el Capítulo I, pero desde la perspectiva del quehacer legislativo como un límite al ejercicio de la potestad tributaria, puntualizándose que tal derecho se encuentra previsto en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, que decreta *“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales*

previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

Adicionalmente señalamos que su objetivo primordial es otorgar a los gobernados la oportunidad de defenderse de los actos privativos de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, mismos que se hacen consistir en aquellos que se traducen en la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho.

Una vez hechas las precisiones anteriores consideramos que es de suma importancia mencionar las implicaciones que el multicitado derecho de audiencia tiene en materia de sanciones tributarias, para lo cual conviene traer a colación la tercera condición relacionada con el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Pública, esto es, el procedimiento tributario sancionador.

Como apuntamos, el procedimiento tributario sancionador en México es imperfecto en razón de que como facultad reglada únicamente admite la emisión de una resolución fundada y motivada para imponer la sanción correspondiente; sin contemplar de forma explícita y ordenada que antes de dicha imposición la autoridad fiscal tenga la obligación de hacer del conocimiento del infractor el inicio del procedimiento, a efecto de que éste realice manifestaciones y ofrezca las pruebas que considere convenientes.

Esta estructura nos lleva a no estar en sincronía con los procedimientos tributarios sancionadores de otros países como España o Argentina, los cuales funcionan de una forma similar al procedimiento que prevé la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, pues determinan que antes de imponer la sanción es dable otorgar la oportunidad de defensa a los gobernados implicados, dado el impacto que este tipo de actuaciones tienen en sus derechos.

A pesar de la discordancia identificada en relación con el Derecho Comparado, cuando nuestro Máximo Tribunal se dispuso a analizar esta situación,

su Primera Sala determinó⁷⁹ que, tratándose de las multas fiscales impuestas por la comisión de infracciones vinculadas directamente con obligaciones sustantivas y formales, no rige la garantía de previa audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que los particulares pueden ser escuchados en su defensa con posterioridad a la emisión del acto de autoridad.

Esta excepción se justifica en atención a que la facultad económica coactiva constituye una atribución del fisco que le permite hacer efectivos los créditos a favor de la hacienda pública, por lo cual, la subsistencia del Estado y sus instituciones debe prevalecer frente al derecho de los particulares a ser escuchados antes del acto de autoridad, máxime que éste antes de adquirir firmeza puede impugnarse mediante el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación o el juicio contencioso administrativo regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

De ahí que si las multas fiscales son actos derivados de la mencionada facultad económica estatal, la garantía de audiencia se respeta si con posterioridad a la cuantificación de la sanción los contribuyentes son escuchados en su defensa.

Sin embargo, desde una perspectiva crítica lo anterior es debatible ya que el Tribunal Pleno de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la etapas esenciales del procedimiento a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 14 constitucional son: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

⁷⁹ Jurisprudencia 1a./J. 62/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, Julio de 2011, p. 138.

Así las cosas, si la notificación del inicio del procedimiento, el ofrecer pruebas, así como el formular alegatos son etapas esenciales del mismo, el procedimiento tributario sancionador tendría que ceñirse a esta estructura, ya que la imposición de una medida represivo-preventiva involucra una lesión de bienes jurídicos.

Por ello, consideramos que desde una perspectiva estrictamente garante de derechos humanos y dejando de lado cualquier finalidad recaudadora o de índole económico, sería conveniente reformar el Código Fiscal de la Federación a fin de reconocer un procedimiento tributario sancionador con las etapas a que hemos hecho referencia.

Con independencia del debate generado en torno a las etapas que deben contemplar los procedimientos tributarios sancionadores y con ello si el derecho de audiencia se otorga de forma previa a la imposición de una sanción o bien una vez impuesta ésta; desde nuestra óptica cobra mayor relevancia el establecer la indispensabilidad de que material y formalmente exista un acto a través del cual la autoridad fiscal competente determine imponer una sanción, mismo que debe estar debidamente fundado y motivado como lo dispone el artículo 16 constitucional⁸⁰.

Pues, con el objetivo de hacer valer una defensa adecuada, el gobernado siempre necesitará tener conocimiento de cuáles fueron las disposiciones jurídicas, así como los razonamientos lógico-jurídicos que tuvo la autoridad para determinar imponer una sanción, de ahí la proscripción de la imposición de sanciones de plano o de forma automática.

En la doctrina encontramos el principio de la prohibición de las sanciones de plano, el cual se representa con el aforismo "*Nemo condemnatus nisi auditus*

⁸⁰ A fin de evitar repeticiones innecesarias con respecto a los requisitos que dispone el artículo 16, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para los actos de autoridad, debemos revisar lo expuesto en el punto 1.3 de este trabajo.

vel v ocatu”, es decir, que nadie debe ser condenado sin haber sido oído o llamado.

Las sanciones de plano son aquellas que se imponen sin respetar ningún tipo de formalidades, ya que se asigna sin decreto previo de audiencia del interesado, sin motivar la resolución respectiva, o bien, en general por no mediar trámite alguno de procedimiento.

Sin embargo, dada la estructura constitucional moderna ese tipo de fenómenos ya no debería actualizarse, puesto que se trata de ejemplos claros de arbitrariedad, la cual debería estar totalmente ausente del sistema, pero como veremos en el Capítulo III de este trabajo al día de hoy se siguen presentando.

2.7.3. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE SANCIONES

Por su parte el principio de legalidad que rige la materia penal implica, *“como garantía material la necesidad de una precisa tipificación de las conductas consideradas ilícitas y de las sanciones previstas para su castigo, y como garantía formal que dicha previsión se realice en norma con rango de ley”*⁸¹.

Dicho principio se encuentra previsto en el tercer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone *“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.”*

Doctrinalmente se ha destacado que este principio tiene dos manifestaciones o se divide a su vez en dos subprincipios, a saber tipicidad y reserva de ley.

⁸¹ QUIRÓS LOBOS, José María. *Principios de Derecho Sancionador*, Ed. Comarés, España, 1996, p. 35.

El principio de tipicidad visto como un mandato dirigido al legislador, consiste en la “*descripción legal y abstracta del comportamiento prohibido y de la sanción que le corresponde.*”⁸²

Es una exigencia para predeterminar las conductas ilícitas y sus sanciones correlativas, a través de preceptos jurídicos que permitan predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen una infracción y sus sanciones aplicables; ello con la finalidad de asegurar al ciudadano el ejercicio de su libertad frente a las posibles arbitrariedades de los poderes públicos.

Dicha exigencia es una explicación a la prohibición constitucional de imponer sanciones por simple analogía, cuando se pretende aplicar alguna a un supuesto no previsto en la norma, y aún por mayoría de razón, cuando intenta atribuirse a una infracción de gravedad mayor a la que expresamente le es aplicable.

Incluso, la prohibición constitucional se encuentra reconocida en nuestra legislación federal, pues el artículo 5, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación prevé que las normas fiscales que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta.

El principio de reserva de ley se traduce en que determinadas cuestiones o materias deben estar contenidas en un ordenamiento que tenga la jerarquía de ley, al considerarse que ésta es el único instrumento idóneo para regular su funcionamiento.

Sobre este tópico nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado, en el sentido de que tratándose de infracciones y sanciones administrativas (incluidas las tributarias) el único principio plenamente aplicable es el de tipicidad ya que las conductas que se consideran constitutivas de una infracción se deben de ajustar a un patrón previamente establecido en la hipótesis abstracta descrita en la ley.

⁸² SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel, *op. cit.*, nota 74, p. 58.

Adicionalmente, dicho Tribunal considera que el principio de reserva de ley no sigue la misma suerte, debido a que *“en el ámbito administrativo no puede considerarse que las conductas o tipos que constituyen la infracción y la sanción aplicable, deban en todos los casos estar definidas en la ley, pues de estimarlo así implicaría desconocer la naturaleza de la facultad reglamentaria que campea en esa rama del derecho, a través de la cual el titular del Poder Ejecutivo puede precisar, perfeccionar o complementar diversos aspectos de una ley.”*⁸³

No obstante, compartimos la postura de algunos doctrinarios nacionales como extranjeros que es contraria a la expuesta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consistente en que se debe vedar al reglamento la posibilidad de establecer las conductas ilícitas y las sanciones correlativas, con base en la idea de que toda vez que éstas tienen un impacto en la libertad o en el patrimonio de los gobernados, no es posible dejar en la esfera del poder ejecutivo su establecimiento.

Y no es, sino mediante una ley formal, como instrumento auténtico de la voluntad popular, que debe llevarse a cabo la predeterminación de las infracciones y sus castigos pertinentes.

2.7.4. EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

El artículo 22 constitucional en su primer párrafo dispone *“Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.”*

⁸³ Tesis: I.15o.A.83 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, p. 2542.

De dicha norma se desprende una serie de principios muy importantes en materia de sanciones, entre otros, el de prohibición de multas excesivas, prohibición de confiscación de bienes, intrascendencia de las sanciones y proporcionalidad; no obstante los dos últimos son los que guardan estrecha relación con nuestro tema de investigación y, en atención a ello, procederemos a analizarlos a continuación.

2.7.4.1. EL PRINCIPIO DE INTRASCENDENCIA DE LAS SANCIONES

En efecto del artículo 22 constitucional se desprende una prohibición para imponer sanciones trascendentales y dado que la Carta Magna no define lo que debe entenderse por las mismas, la doctrina se ha encargado de elaborar algunos conceptos.

Son sanciones trascendentales aquellas que recaen sobre una persona distinta de la que directamente realizó la conducta infractora, es decir, que van más allá de su persona o bienes.

En congruencia con el principio constitucional que nos ocupa, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 73 dispone excluir de sanción cuando se haya incurrido en infracción a causa de caso fortuito o fuerza mayor.

Así las cosas, es dable concluir que el principio relativo a la intrascendencia de las sanciones es plenamente aplicable a la materia sancionatoria tributaria y con el fin de robustecer dicha aseveración vale la pena traer a colación la tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Nación en la Sexta Época, cuyo rubro reza “AGENTES ADUANALES Y COMITENTES, RESPONSABILIDAD OBJETIVA DE LOS, RESPECTO A OBLIGACIONES PECUNIARIAS PARA CON EL FISCO.”

2.7.4.2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

En sentido estricto el principio de proporcionalidad se refiere a la exigencia de que haya una adecuación entre la gravedad de la pena y del delito. La proporción tiene dos ámbitos operativos, el primero dirigido al legislador para que tome en cuenta la ecuación conducta-castigo al redactar la norma, llamada proporcionalidad abstracta, en tanto el segundo se encamina a quienes ejercen el *ius puniendi* del Estado para que al momento de aplicar tal norma tomen en cuenta todas las circunstancias concurrentes para graduar el castigo, denominada proporcionalidad subjetiva.

Al llevar a cabo un análisis del tipo de proporcionalidad que prescribe el artículo 22 constitucional, tenemos que es abstracta y que está ligada precisamente a la obra legislativa, *“esto es, a determinar si el legislador diseñó la penalidad o punibilidad de los delitos de manera coherente, tomando en consideración un orden o escala que garantice que las personas que sean condenadas por delitos similares, reciban sanciones de gravedad comparable, y que las personas condenadas por delitos de distinta gravedad sufran penas acordes con la propia graduación del marco legal.”*⁸⁴

De esta manera el principio de proporcionalidad se transgrede cuando la obra legislativa dispone, de forma desigual distintas penalidades para dos conductas que son igualmente reprochables.

2.7.5. EL PRINCIPIO *NON BIS IN ÍDEM*

Por excelencia se considera que el principio llamado *non bis in ídem* se consagra en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, concretamente en la parte que dispone *“Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.”*

⁸⁴ Tesis: 1a. CCCXI/2014 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, Libro 10, Septiembre de 2014, p. 591.

Doctrinalmente este principio es un derecho humano que se dirige “a prohibir la duplicidad del juzgamiento y, por ende, la doble sanción por un mismo hecho”⁸⁵; y en esencia tiene un doble enfoque uno sustantivo y otro adjetivo o procesal, el primero impide que una persona sea penada dos veces por el mismo hecho, mientras el segundo se dirige a que un mismo hecho no sea objeto de dos procedimientos diferentes.

Sobre esta base no es dable permitir que con respecto al mismo hecho concurren para sancionarlo, dos procedimientos de naturaleza diferente, v.g. uno penal y otro administrativo.

Sin embargo, nuestro Máximo Tribunal se apartó totalmente del criterio predominante en la doctrina para determinar que “*Los procedimientos penales y administrativos en los casos de contrabando, aun cuando tengan puntos de contacto, son distintos y el segundo no puede considerarse como un verdadero juicio sino únicamente como un procedimiento de orden administrativo tendiente a fijar responsabilidades del mismo orden, diverso en todo de la penal, ya que éste sin duda alguna debe conceptuarse como verdadero juicio; por tanto, no se viola el artículo 23 constitucional, cuando se impone una sanción administrativa y una penal por un contrabando.*”⁸⁶

Incluso cabe resaltar que a través de éste y otros criterios similares el Poder Judicial de la Federación pasa por alto que el artículo 23 constitucional es una reproducción exacta de la Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América, la cual ha sido interpretada en el sentido que el principio *non bis in ídem* actúa como un límite al *ius puniendi* del Estado para realizar acusaciones penales o sancionadoras, lo que se traduce en la imposibilidad de aplicar simultáneamente o sucesivamente sanciones penales o administrativas sobre los mismos hechos.

⁸⁵ OSSA ARBELÁEZ, Jaime. *Derecho Administrativo Sancionador. Una aproximación dogmática*, 2ª ed., Editorial Legis, S.A., Colombia, 2009, p. 283.

⁸⁶ Tesis aislada, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo CVII, p. 947.

Así las cosas, consideramos que es importante impulsar una reforma constitucional a fin de modificar el texto del artículo 23 de la Carta Magna e incluir una redacción más afortunada con la palabra hecho en lugar de delito; en su caso, previo a ello los órganos que integran el Poder Judicial de la Federación deberían replantearse nuevamente el sentido de los criterios ya emitidos, con el objetivo de realizar una interpretación menos restrictiva y más acorde a los textos de los tratados internacionales que México tiene celebrados.

2.7.6. EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

El principio que nos ocupa se encuentra previsto en el artículo 20, apartado B, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disponiendo a la letra lo siguiente

(...)

B. De los derechos de toda persona imputada:

I. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa;

(...)

El principio de presunción de inocencia también es aplicable a los procedimientos administrativos sancionadores, dentro de los cuales se encuentra incluido el procedimiento tributario sancionador. En este ámbito, dicho principio proclama la presunción de que toda persona acusada de una infracción es inocente en tanto no se demuestre lo contrario.

En efecto, para que el *ius puniendi* del Estado se haga efectivo por parte de la Administración Pública, ésta no puede deducir la responsabilidad de quien supuestamente cometió el ilícito, sino que debe aportar las pruebas idóneas para desvirtuar la presunción *iuris tantum* ante la que nos encontramos, de ahí que quede totalmente descartado que el inculpado tenga la carga de probar su inocencia.

De esa manera, la presunción de inocencia hace las veces de una verdad interina o provisional, que se convertirá en definitiva en la medida en la que la encargada de ejercer la potestad administrativa sancionadora no desvirtúe con las pruebas necesarias.

2.8. LA POSTURA DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

Actualmente es de suma importancia recurrir a los pronunciamientos que en materia de derechos humanos se emiten en el ámbito internacional; en nuestro continente el referente es la Corte Interamericana de Derechos Humanos que forma parte del Sistema Interamericano de protección de los derechos humanos.

El 2 de febrero de 2001 la Corte indicada emitió sentencia de fondo, reparaciones y costas en el caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá⁸⁷, en el cual se discutió la aplicación, entre otros, de los derechos humanos previstos en los Artículos 8 y 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) a la materia sancionatoria administrativa.

Lo anterior, tuvo como origen los hechos ocurridos a partir del 6 de diciembre de 1990 y en particular lo acontecido el 14 de diciembre del mismo año, ya que se aprobó la Ley No.25, con base en la cual fueron arbitrariamente destituidos de su cargo 270 empleados públicos que habían participado en una manifestación por reclamos laborales, a quienes se acusó de complicidad con una asonada militar. Además, de manera posterior al despido arbitrario de dichos trabajadores, en el procedimiento de sus quejas y demandas, se cometieron una sucesión de actos violatorios en su contra de sus derechos al debido proceso y a la protección judicial.

Ahora bien, sobre el Artículo 8 de la Convención Americana titulado “Garantías Judiciales”, se concluyó que su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino a cualquier tipo de acto del Estado que pueda

⁸⁷ http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf.

afectar a las personas, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, en todos los casos se debe respetar el debido proceso legal, a efecto de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos.

Con dicha determinación la Corte Interamericana observó que el debido proceso legal tiene un alcance amplio ya que debe aplicarse tanto a la materia penal como a cualquier otra, como podría ser la laboral o la administrativa.

En relación con la actuación de la administración sostuvo que la misma debe regularse, ya que su discrecionalidad puede tener límites infranqueables y dar lugar a dictar actos administrativos sancionatorios sin otorgar a los sancionados la garantía del debido proceso.

A mayor abundamiento señaló, que es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.

Adicionalmente, se puntualizó que la justicia realizada a través del debido proceso legal, se debe garantizar en todo proceso disciplinario y en ningún caso los Estados pueden sustraerse de esta obligación argumentando que no se aplican las debidas garantías del artículo 8 de la Convención Americana en el caso de sanciones disciplinarias y no penales, pues permitirles dicha interpretación equivaldría a dejar a su libre voluntad la aplicación o no del derecho de toda persona a un debido proceso.

Por otro lado, en el análisis del artículo 9 de la Convención Americana se determinó que es aplicable a la materia sancionatoria administrativa, además de serlo, evidentemente, a la penal.

Lo anterior, debido a que si bien los términos utilizados en dicho precepto parecen referirse exclusivamente al ámbito penal, es preciso tomar en cuenta que

las sanciones administrativas son, como las penales, una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen naturaleza similar a la de éstas. Y tanto unas como otras implican menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita.

Por lo tanto, en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita. Asimismo, en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar.

Sin lugar a dudas, la calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor; ya que de lo contrario los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste.

En suma, en un Estado de Derecho, los principios de legalidad e irretroactividad presiden la actuación de todos los órganos del Estado, en sus respectivas competencias, particularmente cuando viene al caso el ejercicio del poder punitivo en el que se manifiesta, con máxima fuerza, una de las más graves e intensas funciones del Estado frente a los seres humanos: la represión.

Con base en los argumentos expuestos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos tuvo a bien declarar que el Estado de Panamá violó los principios de legalidad e irretroactividad consagrados en el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como los derechos a las garantías judiciales y a la protección judicial consagrados en los artículos 8.1, 8.2 y 25 de la misma Convención, en perjuicio de 270 trabajadores del Estado condenado.

El ejemplo internacional ante el que nos encontramos permite confirmar que los principios sustantivos que tradicionalmente se han aplicado a la materia penal, también son aplicables al ámbito administrativo y en consecuencia al tributario, ya que la imposición de sanciones conlleva en todos los casos una afectación grave en la esfera jurídica de los gobernados.

CAPÍTULO III. LAS SANCIONES IMPROPIAS

“La calificación jurídica no desvirtúa la naturaleza de aquello que es.”
Miguel Ángel Sánchez Huete.

3.1. CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y NATURALEZA JURÍDICA

Fueron juristas europeos quienes durante las décadas de los años ochenta y noventa tomaron la batuta en el estudio de lo que en la doctrina se conoce como sanciones impropias, indirectas, virtuales, camufladas, encubiertas, atípicas o anómalas; para más tarde ser secundados por doctrinarios procedentes de países del sur de nuestro continente.

Es posible afirmar que al día de hoy no existe una caracterización unívoca y aceptada por la generalidad para llamar al tipo de disposiciones materia de este apartado, prueba de ello es que hayamos señalado una pluralidad de denominaciones en atención a que cada teórico que ha escrito sobre el tema, las ha bautizado con el adjetivo que de acuerdo a su criterio se apega más a la esencia de lo que son.

Ahora bien, la doctrina sobre tal tipo de disposiciones aún está en construcción y proceso de maduración, no obstante procederemos a analizar el abanico de definiciones existentes para más adelante elaborar un concepto propio y con ello colaborar en dicha construcción.

En una de las primeras aproximaciones al tema, la sanción impropia se explicó en el sentido que *“para el contribuyente que ha violado determinada obligación no sólo es prevista una sanción formal (es decir, administrativa o penal), sino también una situación de desventaja en comparación con aquellos*

*que han observado la obligación prevista. Esta situación puede ser de carácter procesal o de carácter sustancial.*⁸⁸

Como se indicó en la definición dada, las desventajas pueden ser de dos tipos, a saber a) procesales, que se traducen en impedir el infractor o transgresor ejercitar medios de tutela y b) sustanciales, que implican elevar la base imponible del tributo al negar la aplicación de deducciones o bien asumir como hechos susceptibles de imposición elementos que en otro caso no se considerarían.

En este mismo sentido, hallamos que las sanciones impropias son *“aquellas situaciones de desventaja que siguen a la comisión de un ilícito tributario que inciden sobre los derechos del ciudadano-contribuyente, limitándole o impidiéndole, a través de una elevación de la base imponible, determinar la renta efectiva.*⁸⁹

Por otro lado, encontramos que *“las sanciones impropias son concebidas como instrumentos de reacción a la violación del precepto, no calificadas ni disciplinadas por el legislador como sanciones, que sin embargo tienen función aflictiva-punitiva concurrente con otras funciones, aunque no prevaleciente.*⁹⁰

Continuando con las definiciones europeas, una de ellas plantea que *“son sanciones indirectas o impropias aquellos institutos que, si bien desde el punto de vista formal difícilmente pueden reputarse como verdaderas sanciones, sí que pueden considerarse como tales desde un plano material. Se les ha definido, entonces, como las consecuencias negativas, siempre vinculadas a la infracción de la norma, que inciden sobre la determinación de la base imponible o de la*

⁸⁸ MITA, Erico de, “Diritto Tributario e Corte Costituzionale: una Giurisprudenza «Necessitata»”, *Cinquant’anni del la Corte Costituzionale. Diritto Tributario*, editado por L. Perrone e C. Berliri, Roma, Volumen I, 2006, p. 17, <http://www.corsomagistratitributari.unimi.it/STRUTTURA/DOTTRINA%20E%20RELAZIONI/COSTITUZIONALE/Approfondimenti/01%20De%20Mita/A-01%20De%20Mita%202corr.pdf>.

⁸⁹ Citado en ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, ESTEBAN LUDUEÑA, Gabriel, *“El Certificado Fiscal para Contratar: La Configuración de una Sanción Indirecta”*, p. 6, <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo28.pdf>.

⁹⁰ FEDERICO, Lorenzo del, “Sanzioni Improprie ed Imposizione Tributaria”, *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, editado por L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, p. 10.

*deuda tributaria, situación desventajosa que siguen al ilícito tributario y que tienen por efecto directo, alterar los derechos del contribuyente en punto a la base imponible del gravamen o procedimiento de comprobación.*⁹¹

Una definición más, considera que las sanciones anómalas son *“figuras jurídicas que no están legisladas como sanción pero su aplicación implica la generación de efectos sancionatorios.”*⁹²

Para finalizar, se entiende por sanción virtual a *“aquella norma jurídica tributaria que a pesar de no ser calificada ni regulada por el legislador como una verdadera sanción, tiene como finalidad principal la de infligir verdaderos castigos a los contribuyentes por haber incumplido ciertos deberes formales; castigos que incluso pueden considerarse excesivos, respecto de la conducta que pretenden sancionar y, debido a su aplicación automática, son disposiciones que quedan al margen del sistema de impartición de justicia.”*⁹³

Como señalamos en párrafos anteriores cada doctrinario ha nombrado a estas figuras heterodoxas de acuerdo con su criterio; empero, nosotros utilizaremos los calificativos de anómalas o camufladas indistintamente. La primera, para estar en sintonía con la doctrina más elaborada sobre el particular y, la segunda, porque camuflado al derivar del verbo camuflar significa *“2. tr. Disimular dando a algo el aspecto de otra cosa.”*⁹⁴, lo que a nuestro criterio define de una mejor manera a las disposiciones que nos ocupan, ello con base en las razones que expondremos en adelante.

A pesar de que las posiciones impresas en las definiciones citadas son en algunos aspectos manifiestamente discordantes, en otros son muy ricas y nos

⁹¹ Citado en ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, ESTEBAN LUDUEÑA, Gabriel, *op. cit.*, nota 89, p. 6.

⁹² ALTAMIRANO C. Alejandro, *op. cit.*, nota 14, p. 738.

⁹³ OKLANDER, Juan (Coord.), “Las Sanciones Tributarias Virtuales”, *Aplicación Profesional*, Edit. Aplicación Tributaria, Argentina, núm. 21, abril de 1998, p. 1.

⁹⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, nota 33.

aportan elementos vastos para identificar las características esenciales de tal tipo de sanciones.

Las discordancias aludidas se deben a que mientras unas definiciones hacen hincapié en que este tipo de disposiciones son concomitantes a las sanciones tradicionales o propiamente dichas y las catalogan como desventajas, otras determinan de forma contundente que se trata de consecuencias negativas siempre derivadas del incumplimiento de una norma y con carácter punitivo o de verdaderos castigos.

No obstante, dentro de las características afines encontramos que, por un lado tal tipo de disposiciones no son concebidas por el legislador como verdaderas sanciones y, por otro, que con su aplicación se altera la cuantía de la contribución que el contribuyente-infractor realmente tiene que pagar al fisco.

Ahora bien, del análisis realizado a las definiciones previas desprendemos que las sanciones camufladas tienen las siguientes características:

- Se trata de disposiciones jurídicas de carácter tributario no calificadas ni reconocidas por el legislador como sanciones.
- Su conformación estructural y efectos jurídicos son iguales a los de las sanciones propiamente dichas.
- Son consecuencias desfavorables para el contribuyente derivadas del incumplimiento de un deber de carácter formal.
- Operan de forma automática.
- Inciden sobre los derechos del contribuyente.

Con base en lo expuesto, podríamos decir que las sanciones anómalas o camufladas son disposiciones jurídicas de carácter tributario, no calificadas ni

reconocidas formalmente por el legislador como sanciones, pero debido a su estructura y efectos jurídicos materialmente sí lo son, dado que se trata de consecuencias desfavorables vinculadas al incumplimiento de un deber de carácter formal, las cuales inciden sobre los derechos del contribuyente, limitándolo para determinar la contribución real a pagar, o bien, por su imposición directa por la ley hay lugar a una violación del derecho de audiencia.

Una vez precisado el concepto de las sanciones camufladas, estimamos conveniente exponer diversos comentarios con el fin de puntualizar ciertos aspectos y sobre todo para realizar una crítica a dichas sanciones.

El carácter tributario de estas disposiciones deriva de que se encuentran ubicadas y dispersas en los ordenamientos que regulan las contribuciones en lo particular, como en el caso de México serían las leyes de los impuestos sobre la renta, al valor agregado, especial sobre producción y servicios, sobre automóviles nuevos.

Lo anterior va de la mano con la falta de reconocimiento de verdaderas sanciones por parte del legislador, ya que al estar diseminadas en la legislación tributaria no están expresamente previstas en el ordenamiento que compila las infracciones y sus correlativas sanciones, mismo que para el caso de nuestro país es el Código Fiscal de la Federación. Tal ubicación además de evidenciar una regulación deficiente, origina que se confundan con el resto de las normas que regulan el funcionamiento de las contribuciones, de ahí que consideremos que una de las formas más atinada de denominarlas sea sanciones camufladas.

A pesar de que le legislador excluye este tipo de disposiciones del ámbito sancionador y en el caso del derecho mexicano no aparecerían reguladas en el Capítulo I “De las infracciones” del Título Cuarto “De las Infracciones y Delitos Fiscales” del Código Fiscal de la Federación, para descubrir su verdadera naturaleza no debemos atender al *nomen iuris* que dan los creadores de la norma sino a su estructura y efectos jurídicos.

En ese sentido nos encontramos ante verdaderas sanciones porque son consecuencias de determinados incumplimientos normativos y con ellas se busca compelerlos.

Para arribar a la conclusión de que se trata de verdaderas sanciones, principalmente debemos tomar en cuenta que los efectos jurídicos que este tipo de normas tienen en la esfera jurídica de los contribuyentes son perjudiciales y de carácter punitivo como los de las sanciones tradicionales, aunado a que derivan del incumplimiento de una obligación de carácter formal.

Lo anterior en relación con lo puntualizado en el Capítulo II de este trabajo, en el sentido de que jurídicamente se llama sanción a toda consecuencia desfavorable, lesión o mal que se impone al individuo que contraviene el ordenamiento jurídico. Asimismo, que el concepto de sanción guarda estrecha relación con el de infracción, a tal grado que se pueden considerar un binomio inescindible y concretamente que por infracción tributaria se entiende cualquier violación a las obligaciones tanto de carácter sustantivo como de carácter formal.

Se especifica que los incumplimientos que se ligan a las sanciones camufladas son respecto de obligaciones de carácter formal, es decir, aquellas que tienen que ver con conducta diversa al pago de contribuciones que permite al Estado recaudar éstas en forma eficiente y la prestación se hace consistir en un hacer, no hacer o tolerar.

Por su parte, el automatismo de la sanción anómala proviene del hecho de que su aplicación no precisa procedimiento sancionador alguno sino que se trata de una sanción impuesta directamente por la ley. Efectivamente, es la ley sin previa atribución de potestad sancionadora a la Administración Pública, la que anuda un efecto jurídico sin previo expediente administrativo, en consecuencia sin las garantías y derechos que ello implica.

En esta tesitura, la imposición automática de la sanción camuflada por virtud de la ley da lugar a que se trastoquen principios con reconocimiento de

derechos de rango constitucional, como podrían ser el de audiencia y presunción de inocencia; pues como apreciamos en el Capítulo II de este trabajo, las sanciones de plano al ser aquellas que se imponen sin respetar ningún tipo de formalidades, porque se asignan sin decreto previo de audiencia del interesado, sin motivar la resolución respectiva, o bien, en general sin mediar trámite alguno de procedimiento, están proscritas.

Adicionalmente, la implementación de este tipo de normas en el ámbito tributario da lugar a que el mero incumplimiento de una obligación periférica se repute como capacidad contributiva o como se conoce en el Derecho Tributario Mexicano principio de proporcionalidad, el cual se encuentra dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No obstante, si como se señaló en el Capítulo I de este trabajo, dicho principio implica que los gravámenes se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza, es del todo indebido que a través de una disposición que castiga la inobservancia de una obligación, se altere directamente la cuantía de un tributo, quedando con ello, apartado del soporte constitucional del sistema tributario.

Ante este panorama es incorrecto que el legislador establezca las llamadas sanciones anómalas en la legislación tributaria sin el tratamiento y reconocimiento de una disposición sancionadora; revistiendo mucha mayor gravedad que por su aplicación automática se prescinda de la tramitación de un procedimiento administrativa o tributario sancionador para su imposición, ya que ésta se realiza directamente por la ley.

Ahora bien, dentro de la doctrina más elaborada que encontramos sobre las sanciones anómalas o camufladas como también decidimos llamarlas, se propone una clasificación en donde éstas son el género y tienen las dos siguientes especies:

- Sanciones impropias o indirectas, son aquellos instrumentos que sin ser calificados ni reconocidos formalmente por el legislador como sanciones, tienen carácter aflictivo no primordial relacionado con otras funciones.
- Sanciones atípicas, son aquellos instrumentos que sin ser calificados ni reconocidos formalmente por el legislador como sanciones, su carácter aflictivo es primordial en relación con sus otras funciones.

La clasificación indicada supone que la distinción que hay entre las sanciones impropias o indirectas y las sanciones atípicas, es que en las primeras el fin represivo se relaciona con otros efectos y no es principal, en tanto en las segundas ocurre lo contrario, pues el fin punitivo es prioritario en relación con el resto de sus efectos.

Así las cosas, los derechos sustantivos penales aplicables a las materias sancionadoras administrativa y tributaria también se ajustan a este último tipo de disposiciones, los cuales cabe recordar fueron estudiados en el Capítulo II de este trabajo.

En otro tenor, se reconocen como origen de las sanciones camufladas cuatro fuentes, a saber “i) *la inadecuada tutela legislativa de ciertos comportamientos del contribuyente; ii) la deficiente regulación legal, en cuyo caso la Administración es proclive a privilegiar su derecho al de l c ontribuyente; i ii) la paulatina pérdida de eficacia de la sanción tradicional y la reacción a tal efecto por parte de l l egislador, t raduciéndose e n es tas l icencias di rigidas a at enuar di cha*

*pérdida de eficacia, y iv) el incesante avance de la desviación de poder por parte de la Administración.*⁹⁵

Sin duda compartimos el análisis de las fuentes que dan lugar al nacimiento de las sanciones anómalas, no obstante en nuestra opinión las indicadas en los romanillos i) y ii) son proclives a unirse, dado que ambos mencionan la defectuosa reglamentación de los legisladores, pero agregaríamos que la misma puede dar lugar a que se actualice el principio que reza “*in dubio pro fisco*”. Esto es, que ante las dudas que derivan de la imperfecta regulación de diversos supuestos, de forma indebida se beneficia a la autoridad tributaria en el ejercicio de sus funciones.

Lo relativo al menoscabo que ha tenido la eficacia de las sanciones tradicionales a lo largo de este tiempo, se atribuye a que su imposición debe llevarse a cabo mediante un tortuoso procedimiento administrativo, el cual conlleva la observancia de diversas disposiciones tanto de rango constitucional como legal, así como la inversión de recursos humanos y materiales de la Administración Pública. Y a pesar de ello, muchas veces adolecen de ilegalidades que derivan en su nulidad.

Tal situación ha dado lugar a que se busquen otros medios para lograr el exacto cumplimiento de obligaciones sustantivas y accesorias fiscales por parte de los contribuyentes, que sean rápidos y efectivos. Sin embargo, no resulta conveniente implementarlos si ello implica sacrificar o pasar por alto el respeto a los derechos humanos de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, la cual deriva de un mandato constitucional.

Por último, agregaríamos que las sanciones camufladas tienen origen en un objetivo meramente recaudatorio, debido a que como indicamos en párrafos anteriores, su imposición automática da lugar a incrementar el monto de la contribución que originalmente se tendría que cubrir.

⁹⁵ ALTAMIRANO C. Alejandro, *op. cit.*, nota 14, pp. 739-740.

Sin embargo, las sanciones nunca tienen ni pueden tener ese propósito, pues debido a su carácter represivo, buscan evitar que el sujeto infractor incurra nuevamente en una conducta contraria a Derecho, al cual se suma el preventivo mediante el que se pretende impedir que el resto de los sujetos cometan conductas infractoras al observar lo que les puede ocurrir en caso de realizarlas.

En este contexto, si bien los legisladores tienen la facultad discrecional de determinar los supuestos de las conductas infractoras, así como de sus correlativos castigos, también lo es que para tal efecto siempre deben tomar en cuenta los principios establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues como hemos analizado a lo largo de este trabajo ellos constituyen límites al ejercicio de su potestad creadora de normas.

Así las cosas, nada impide que dichos sujetos establezcan una consecuencia desfavorable ante el incumplimiento de un deber de carácter formal, siempre que lo regulen en el ordenamiento correcto e idóneo, sobre todo tomando en cuenta que si para la imposición de una sanción se prevé la observancia de formalidades y principios, ello es debido a que ésta constituye la reacción más drástica del ordenamiento jurídico ante la transgresión e inobservancia de lo dispuesto en él.

3.2. LAS SANCIONES IMPROPIAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

El 8 de septiembre de 2013 el Poder Ejecutivo Federal presentó ante la Cámara de Diputados el Paquete Económico para el ejercicio fiscal 2014 y concretamente en el rubro de *Ingresos* se previó la *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*.

A través de esta nueva ley se buscó eliminar un número importante de artículos que integraban el sistema renta⁹⁶, lo que representaba una reducción del

⁹⁶ Conformado por tres diferentes gravámenes de tipo directo: Impuesto sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

40% en relación con el número de disposiciones vigentes en 2013, considerando la eliminación del impuesto empresarial a tasa única y el impuesto a los depósitos en efectivo, mejor conocidos como IETU e IDE.

En general mediante la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta se realizaron cambios muy importantes para este impuesto directo, como la eliminación de los regímenes de consolidación fiscal, simplificado y de los pequeños contribuyentes y la adición del opcional para grupos de sociedades y de incorporación fiscal.

Otro tema que particularmente causó gran inquietud entre los contribuyentes fue la adición del impuesto a la distribución de dividendos y al respecto la exposición de motivos⁹⁷ dispuso:

“La Ley del ISR vigente regula el tratamiento fiscal aplicable a la distribución de los dividendos o utilidades. Esta distribución puede provenir de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) o de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta reinvertida (CUFINRE) o bien de ninguna de las dos cuentas. Las personas físicas que reciben ingresos por dividendos distribuidos por personas morales residentes en México, los acumulan de forma piramidada a sus demás ingresos y acreditan el impuesto pagado a nivel de la sociedad que distribuye dichos dividendos en su declaración anual del ISR. A diferencia de México, la mayoría de los países han decidido tener sistemas duales que gravan las utilidades de las empresas y después gravan la distribución de las mismas. Por lo que se refiere al segundo tributo, éste se puede realizar a nivel de la compañía como es el caso de Chile, o de los accionistas como es el caso de los Estados Unidos de América. En estos países, la suma de las tasas del ISR corporativo y el impuesto sobre dividendos, tomando en cuenta a creditamientos permitidos, provocan tasas efectivas muy superiores a la que actualmente se establece en nuestro país. Mientras que en México la tasa efectiva es del 30%, la tasa efectiva en Alemania es del 49%, Canadá del 51%, Chile del 40%, Corea del 51%, Dinamarca del 57%, Francia del 64%, Estados Unidos de América del 58%, España del 49%, Japón 43% y Países Bajos 44%. El promedio de tasas efectivas de los países miembros de la OCDE es 42.4%, es decir, 12.4% por encima de la tasa actual efectiva mexicana.¹ En promedio, el nivel de recaudación proveniente de este tipo de ingresos como porcentaje del PIB de algunos países de la Unión Europea, Asia y África es de 0.42%. Los países que registraron un mayor porcentaje fueron:

⁹⁷ http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/105_DOF_11dic13.pdf.

Alemania con 0.52%, Japón con 0.34% y Países Bajos con 0.41%. La baja tasa efectiva mexicana tiene un impacto en la recaudación en México, ya que no es la adecuada de conformidad con el tamaño de la economía mexicana. Con base en lo anterior, se propone establecer en la nueva Ley del ISR que se somete a consideración de esa Soberanía, el establecimiento de un gravamen a cargo de las empresas calculado por el monto de distribución que realicen a las personas físicas y residentes en el extranjero. La tasa que se propone a esa Soberanía es del 10%, lo cual seguiría estando debajo del promedio de los países miembros de la OCDE. La finalidad consiste en evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas. De esta manera, se permitirá el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyen dividendos. Esto incentivará que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos. Es importante aclarar que el sujeto de este tributo es la persona moral residente en México que distribuye los dividendos. Asimismo, los establecimientos permanentes de los residentes en el extranjero también estarán sujetos a este mismo impuesto, es decir, no es un impuesto adicional a las sucursales, sino es el mismo impuesto pagado en dos tramos. El pago efectuado tendrá el carácter de definitivo. Se excluye el monto de los dividendos distribuidos a personas morales residentes en México, para evitar una cadena de impuestos sobre dividendos y para fomentar la reinversión entre empresas mexicanas que se encuentran relacionadas.

(...)

¹ *Todas las tasas efectivas fueron redondeadas. Fuente: OECD Tax Database. Overall statutory tax rate on dividend income. http://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-tax-database.htm#C_CorporateCapital (Agosto 2013)."*

De la cita anterior se desprende que la propuesta de establecer un gravamen adicional a los dividendos o utilidades se sustentó en lo siguiente:

- Los sistemas tributarios de otros países como Alemania, Canadá, Chile, Estados Unidos de América, España, Francia, entre otros, gravan tanto las utilidades como la distribución de las mismas; teniendo una tasa efectiva por ambos gravámenes que oscila entre 40% y 67%, lo que da lugar a un promedio de 42.4% según estudios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

- La tasa efectiva en México hasta el 2013 era del 30% y estaba muy por debajo del promedio señalado, situación que tenía un impacto negativo en la recaudación, además de ser poco adecuada en relación con el tamaño de la economía nacional.

Al respecto la cámara de origen manifestó estar de acuerdo con la iniciativa del presidente de la república y sin mayor acotación envió el proyecto a la Cámara de Senadores, quien en su carácter de revisora indicó dos puntualizaciones de importancia⁹⁸:

- El establecimiento de una tasa del 10% sobre los dividendos percibidos por las personas físicas tanto residentes en México como en el extranjero, de personas morales residentes en territorio nacional.
- La inclusión de un artículo transitorio en el que se señalara que los dividendos distribuidos a partir de 2014 provenientes de utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 no estarían sujetas al impuesto adicional.

La última especificación descrita quedó reflejada en una de las fracciones del Artículo Noveno Transitorio de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, con el texto que a continuación se indica:

“DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ARTÍCULO NOVENO. *En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo⁹⁹ de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

(...)

⁹⁸ http://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/62/2/2013-10-29-1/assets/documentos/gaceta_2.pdf.

⁹⁹ “ARTÍCULO SÉPTIMO. Se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

XXX. El impuesto adicional es establecido en el segundo párrafo del artículo 140, y las fracciones I y IV del artículo 164 de esta Ley, sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México o establecimiento permanente. Para tal efecto, la persona moral o establecimiento permanente que realizará dicha distribución estará obligado a mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1º de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta Ley. Cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las dos cuentas referidas por separado o cuando éstas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.

(...)"

De la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierten las siguientes premisas:

- Que el impuesto adicional establecido en los artículos 140, segundo párrafo¹⁰⁰ y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV¹⁰¹ de la propia

¹⁰⁰ "No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo."

¹⁰¹ "Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

I. Los ingresos a que se refiere el artículo 140 de esta Ley. En estos casos, la persona moral que haga los pagos estará a lo dispuesto en el artículo 10 de la misma Ley. El impuesto a que se refiere esta fracción se enterará conjuntamente con el pago provisional del mes que corresponda.

Tratándose de reducción de capital de personas morales, el cálculo de la utilidad distribuida por acción determinada conforme al artículo 78 de esta Ley, se efectuará disminuyendo de dicha utilidad los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta. Dichos saldos se determinarán dividiendo los saldos de las cuentas referidas que tuviera la persona moral al momento de la reducción, entre el total de acciones de la misma persona a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

Tratándose de las utilidades distribuidas que se determinen en los términos del artículo 78 de esta Ley, el impuesto que corresponda se calculará y enterará en los términos del artículo referido.

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, y proporcionar a las personas a quienes efectúen los pagos a que se refiere este párrafo

Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio fiscal de 2014 que sean distribuidas por personas morales residentes en México o establecimientos permanentes.

- Que las personas morales o establecimientos permanentes que distribuyan las utilidades quedan obligados a llevar una cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2014, en los términos del artículo 77¹⁰² de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las dos cuentas de utilidad fiscal neta referidas por separado, o bien, cuando dichos sujetos no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.

Al definir plenamente que el impuesto adicional sólo será aplicable a aquellas utilidades que se generen a partir de 2014, la regulación descrita, en apariencia, busca generar certeza jurídica a los contribuyentes en cuanto a que no se viola el principio de irretroactividad previsto en el artículo 14, primer párrafo de

constancia en que señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos y el impuesto retenido. El impuesto pagado tendrá el carácter de definitivo.

(...)

IV. Tratándose de dividendos y en general por las ganancias distribuidas por los establecimientos permanentes a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, se estará sujeto a una tasa adicional del 10% sobre las utilidades o reembolsos. Los establecimientos permanentes deberán enterar el impuesto que resulte en los términos de esta fracción conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción III de este artículo y tendrá el carácter de pago definitivo.”

¹⁰² Dispone la obligación de las personas morales de llevar una cuenta de utilidad fiscal neta, la cual constituye un instrumento contable que representa las utilidades acumuladas generadas por las empresas por las cuales ya pagaron el impuesto sobre la renta, y por tanto, con el derecho a ser distribuidas entre los socios o accionistas sin que las citadas empresas causen impuesto por su distribución, previsto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el nuevo gravamen no se aplicará a utilidades de ejercicios anteriores al indicado.

Empero, para que la disposición transitoria sea completamente aplicable, las personas morales o establecimientos permanentes que distribuyan las utilidades quedan obligados a llevar por separado una cuenta de utilidad fiscal neta en la que se incluyan las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades que se generen a partir del día 1 de enero de 2014.

Y ante un escenario de incumplimiento, todas las utilidades se consideren generadas en el ejercicio fiscal 2014, lo que a su vez conllevará que respecto esas utilidades se pague el impuesto adicional regulado en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ante tales conclusiones, la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta cumple los extremos para considerarse una sanción anómala en su especie atípica, pues se trata de una consecuencia jurídica que deriva del incumplimiento de un deber formal y que no se encuentra tipificada como una sanción propiamente dicha.

En efecto, al encontrarse en la Ley del Impuesto sobre la Renta el legislador no le dio el reconocimiento de una verdadera sanción, pues de haberlo hecho la encontraríamos ubicada en el Código Fiscal de la Federación, concretamente en su Título Cuarto “De las Infracciones y Delitos Fiscales” Capítulo I “De las infracciones”, pero únicamente en la parte de la consecuencia desfavorable descrita.

Sin embargo, atendiendo a su esencia, materialmente sí establece una sanción, puesto que se trata de una consecuencia desfavorable derivada del incumplimiento de una obligación tributaria de carácter formal consistente en llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta, una con utilidades generadas al 31 de

diciembre de 2013 y otra con las utilidades generadas a partir del 1 de enero de 2014; la cual no se relaciona con aspectos sustantivos de la obligación tributaria, al no prever algún elemento esencial del impuesto sobre la renta.

En esta tesitura, la obligación de llevar cuentas separadas de utilidad fiscal neta es una medida de control, debido a que evita que los contribuyentes pretendan simular utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2014 como si hubieran sido generadas antes del 31 de diciembre de 2013. Además, permite identificar las utilidades generadas que ya han sido objeto del pago de impuesto sobre la renta corporativo del 30%, establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

No obstante, la consecuencia desfavorable se traduce en que en el supuesto de no llevar ambas cuentas de utilidad fiscal neta o si bien no se tienen plenamente identificadas las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 de las que se generaron a partir del 1° de enero de 2014, se entenderá que todas son generadas en esta última fecha; situación que da lugar a que se tenga que pagar el impuesto adicional que grava la distribución de dividendos previsto en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior, trae como consecuencia que se genere una afectación en la esfera de derechos de los contribuyentes, ya que derivado del incumplimiento de la obligación de llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta, por un lado, se tergiversa el monto del tributo que realmente se tenía obligación de pagar al fisco federal y, por otro, se advierte que la aplicación de dicha consecuencia desfavorable es de manera automática por la ley, sin mediar la tramitación de un procedimiento administrativo sancionador en el que la autoridad fiscal en ejercicio del *ius puniendi* la imponga.

3.3. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN IMPROPIA PREVISTA EN LA FRACCIÓN XXX DEL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En el apartado que precede arribamos a la conclusión de que lo establecido en el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente constituye una sanción anómala, lo que a nuestra consideración implica que se vulneren diversos derechos humanos contemplados en nuestra Carta Magna, concretamente los ubicados en los artículos 14, segundo párrafo, 22, primer párrafo y 31, fracción IV.

En virtud de lo anterior, a continuación analizaremos a detalle las razones que dan lugar a que con la disposición transitoria que nos ocupa se quebranten el derecho de audiencia, así como los principios de prohibición de las sanciones trascendentales y de proporcionalidad tributaria.

3.3.1. VIOLACIÓN AL DERECHO DE AUDIENCIA

En materia de sanciones administrativas en su especie tributarias el derecho de audiencia previsto en el artículo 14, segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos guarda estrecha relación con el procedimiento tributario sancionador, el cual es la tercera condición de la triada inescindible abordada en el Capítulo II, relacionada con el ejercicio del *ius puniendi* de la Administración Pública.

En algunas ocasiones las sanciones tributarias pueden superar en agravio y lesión a las privativas de la libertad de corta duración y, en razón de ello, es que su imposición requiere la observancia de dicho procedimiento, el cual dicho sea de paso constituye una cuestión de orden público.

Como apuntamos, en nuestro país el procedimiento tributario sancionador es imperfecto debido a que no supone que antes de la imposición de una sanción, la autoridad fiscal tenga obligación de hacer del conocimiento del infractor el inicio del mismo, a efecto de que éste realice manifestaciones y ofrezca las pruebas que

considere convenientes, situación que incluso fue validada por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación; no obstante, sí se prevé que dicha imposición se haga a través de una resolución, que como todo acto de autoridad se debe fundar y motivar debidamente, según lo dispone el artículo 16 constitucional.

Es importante puntualizar que la potestad sancionadora que le fue concedida a la Administración Pública Federal, en materia tributaria es ejercida por el Servicio de Administración Tributaria, el cual es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el carácter de autoridad fiscal.

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, éste tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Ahora bien, tomando en cuenta lo anterior y la estructura imperfecta del procedimiento tributario sancionador, la imposición de las sanciones fiscales en el ámbito federal debe hacerse por el Servicio de Administración Tributaria, mediante un acto debidamente fundado y motivado, ello observando lo señalado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los artículos 38 y 75 del Código Fiscal de la Federación y con el propósito de que los contribuyentes castigados tengan oportunidad de ejercer su derecho de audiencia una vez que les es notificada tal resolución.

En el caso en estudio, el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO NOVENO. *En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

(...)

*XXX. El impuesto adicional es establecido en el segundo párrafo del artículo 140, y las fracciones I y IV del artículo 164 de esta Ley, sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México o establecimiento permanente. Para tal efecto, la persona moral o establecimiento permanente que realizará dicha distribución estará obligado a mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1º de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta Ley. **Cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las dos cuentas referidas por separado o cuando éstas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.***

(...)"

De la transcripción realizada se desprende que, cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las cuentas de utilidad fiscal neta por separado, una en la que incluyan las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra con las utilidades que se generen a partir del día 1º de enero de 2014, se da lugar a que se entienda que todas las utilidades se generaron a partir de este último año.

Consideramos que lo anterior deviene inconstitucional, ya que al constituir una sanción con el carácter de anómala, se impone de forma automática por la ley, prescindiendo de todo tipo de formalidades, sin motivar la resolución respectiva, esto es, en general no media trámite alguno de procedimiento para su imposición.

Debido al automatismo bajo el que opera la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta se hace nugatoria la oportunidad de defensa de los contribuyentes, a pesar de que en todos los casos se debe respetar el debido proceso legal, a efecto de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos.

Todo, en el entendido de que es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando ni los legisladores ni la Administración Pública excluidos de cumplir con este deber.

No es óbice para concluir lo anterior, el hecho de que en el Sistema Tributario Mexicano exista el principio de autodeterminación de las contribuciones, el cual se encuentra previsto en el artículo 6, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dispone:

“(…)

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales de ben h acer l a det erminación, l os contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

(…)”

A través de este sistema se hace recaer en el causante la obligación de determinar en cantidad líquida las contribuciones a enterar, llevando a cabo las operaciones encaminadas a fijar su importe exacto y aplicando las disposiciones establecidas en la ley.

Cabe enfatizar que la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias y no se trata de un derecho del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya supervisión compete a la autoridad fiscal en términos de sus facultades de comprobación establecidas en las normas aplicables.

Los términos en los que está diseñado el Código Fiscal de la Federación permiten concluir que este principio es extensivo a las sanciones, pues su artículo 74 prevé que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente.

Empero, no estamos de acuerdo con ello debido a que como quedó plenamente estudiado, la imposición de las sanciones se traduce en una manifestación de la potestad sancionadora del Estado, de la cual son titulares el Poder Judicial de la Federación por excelencia, la Administración Pública Federal y, en su caso, el Poder Legislativo, tratándose exclusivamente de asuntos de juicio político.

De esta manera consideramos que no queda duda de la violación al derecho de audiencia de las personas físicas residentes en territorio nacional o físicas y morales residentes en el extranjero, que con motivo del incumplimiento de las personas morales residentes en México o establecimientos permanentes de llevar por separado dos cuentas de utilidad fiscal neta, tengan que cubrir el impuesto adicional previsto en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto de las utilidades o dividendos que les sean distribuidos por los últimos sujetos indicados.

Pues, la imposición automática por parte de la ley da lugar a que no se observe la obligación de las autoridades fiscales de fundar y motivar las resoluciones, a través de las cuales tradicionalmente se imponen las sanciones derivadas de infracciones señaladas en leyes fiscales.

3.3.2. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE SANCIONES TRASCENDENTALES

Del artículo 22 constitucional se desprende la prohibición de imponer sanciones trascendentales, las cuales son aquellas que recaen sobre una persona distinta de la que directamente realizó la conducta infractora, es decir, que van más allá de su persona o bienes.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO NOVENO. *En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

(...)

XXX. El impuesto adicional es establecido en el segundo párrafo del artículo 140, y las fracciones I y IV del artículo 164 de esta Ley, sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México o establecimiento permanente. Para tal efecto, la persona moral o establecimiento permanente que realizará dicha distribución estará obligado a mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1º de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta Ley. Cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las dos cuentas referidas por separado o cuando éstas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.

(...)"

De la porción normativa en cita desprendemos que los sujetos a los que va dirigida son las personas morales residentes en México y los establecimientos permanentes que realizan la distribución de utilidades o dividendos en favor de personas físicas residentes en territorio nacional, o bien, tanto personas físicas como morales residentes en el extranjero, siendo precisamente aquellas a quienes se encomienda la obligación de llevar por separado una cuenta de utilidad fiscal neta en la que se incluyan las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades que se generen a partir del día 1º de enero de 2014.

En razón del posible incumplimiento de la obligación apuntada, se prevé como consecuencia que todas las utilidades se entiendan generadas en el ejercicio fiscal 2014, lo que implícitamente trae consigo que se cause el impuesto adicional de los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No obstante, en quienes recae la carga tributaria derivado del incumplimiento de la obligación establecida en la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es en las personas físicas residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero, pues son ellos los

que reciben las utilidades o dividendos por parte de personas morales residentes en México o establecimientos permanentes.

A fin de demostrar la aseveración anterior conviene traer a colación lo que disponen los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

“Artículo 140.

(...)

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.

(...)”

“Artículo 164. *En los ingresos por dividendos o utilidades, y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.*

Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

I. *Los ingresos a que se refiere el artículo 140 de esta Ley. En estos casos, la persona moral que haga los pagos estará a lo dispuesto en el artículo 10 de la misma Ley.*

El impuesto a que se refiere esta fracción se enterará conjuntamente con el pago provisional del mes que corresponda.

Tratándose de reducción de capital de personas morales, el cálculo de la utilidad distribuida por acción determinada conforme al artículo 78 de esta Ley, se efectuará disminuyendo dicha utilidad los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta. Dichos saldos se determinarán dividiendo los saldos de las cuentas referidas que tuviera la persona moral al momento de la reducción, entre el total de acciones de la misma persona a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

Tratándose de las utilidades distribuidas que se determinen en los términos del artículo 78 de esta Ley, el impuesto que corresponda se calculará y enterará en los términos del artículo referido.

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, y proporcionar a las personas a quienes efectúen los pagos a que se refiere este párrafo constancia en que señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos y el impuesto retenido. El impuesto pagado tendrá el carácter de definitivo.

(...)

IV. Tratándose de dividendos y en general por las ganancias distribuidas por los establecimientos permanentes a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, se estará sujeto a una tasa adicional del 10% sobre las utilidades o reembolsos. Los establecimientos permanentes deberán enterar el impuesto que resulte en los términos de esta fracción conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción III de este artículo y tendrá el carácter de pago definitivo.

(...)”

De la primera disposición transcrita se desprende que las personas físicas, en adición al impuesto establecido por el primer párrafo del artículo en cuestión, estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México y, en tal supuesto, estas últimas estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, debiéndolo enterar conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda; en cuyo caso, dicho pago del impuesto se considerará como definitivo.

Conforme a lo anterior, se obtienen los siguientes elementos del impuesto sobre la renta adicional a la distribución de utilidades y dividendos:

- **Sujeto:** Las personas físicas residentes en México.
- **Base gravable:** Utilidad o dividendo distribuido.

- **Tasa:** 10%.

En la parte que interesa, la segunda norma citada dispone que tratándose de ingresos por dividendos o utilidades, se considera que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando la persona que los distribuya resida en el país; por su parte la fracción I indica que se entiende como dividendo o utilidad distribuido por personas morales, entre otros, a los ingresos señalados en el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Adicionalmente, que las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades que se refieren en la fracción I, deberán retener el impuesto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, debiendo proporcionar también a las personas a quienes efectúen los pagos, constancia en la que se señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos, así como el impuesto retenido, el cual una vez pagado tendrá el carácter de definitivo.

La fracción IV del artículo materia de análisis, establece que las utilidades y reembolsos distribuidos por establecimientos permanentes, estarán sujetos a una tasa adicional del 10%; el impuesto correspondiente tendrá que ser enterado por éstos conjuntamente con el que, en su caso, resulte en términos de la fracción III del propio artículo 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, teniendo el carácter de definitivo.

La remembranza plasmada nos permite desglosar los siguientes elementos del impuesto adicional previsto en el artículo 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

- **Sujeto:** Residentes en el extranjero.
- **Base:** I. Utilidad o dividendo distribuido por personas morales residentes en México. IV. Utilidades o reembolsos distribuidos por establecimientos permanentes.

- **Tasa:** 10%.

Con base en el análisis efectuado, se aprecia que los sujetos del impuesto adicional contemplado en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son las personas físicas residentes en México y las personas físicas o morales residentes en el extranjero que reciben utilidades, dividendos o reembolsos por parte de personas morales residentes en México o establecimientos permanentes.

En efecto, las personas físicas residentes en México y los residentes en el extranjero son los sujetos pasivos de dicho gravamen adicional, pues en ellas recae la carga tributaria, al gravarse el patrimonio que les es distribuido por concepto de utilidades, dividendos o reembolsos.

Lo anterior, con independencia de que sean las personas morales o establecimientos permanentes, los que en auxilio de la autoridad fiscal retengan y enteren el pago del impuesto para lograr una pronta y eficaz recaudación.

No obstante, como ya quedó expuesto en el caso concreto, si las personas morales residentes en México o los establecimientos permanentes no acatan la obligación de llevar por separado una cuenta de utilidad fiscal neta en la que se incluyan las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades que se generen a partir del día 1° de enero de 2014, se entenderá que todas las utilidades se generaron en el ejercicio fiscal 2014, lo que a su vez conllevará que respecto esas utilidades se pague el impuesto adicional regulado en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es, los sujetos incumplidos de la obligación formal detallada son precisamente las personas morales residentes en territorio nacional o establecimientos permanentes, quienes actúan como recaudadores.

Así las cosas, es evidente que nos encontramos en presencia de la imposición de una sanción trascendental, ya que los sujetos que se ven afectados por el pago del impuesto adicional para el caso de incumplimiento de la obligación de llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta, una con utilidades generadas al 2013 y otra con utilidades que se generen a partir de 2014, son distintos a los que propiamente incumplen tal obligación.

En otras palabras, los titulares de las obligaciones tributarias tanto sustantiva como formal son diferentes; pues quien es sujeto de la obligación tributaria sustantiva, según sea el caso, es la persona física residente en México y la persona física o moral residente en el extranjero que recibe las utilidades, dividendos o reembolsos, y el sujeto de la obligación tributaria formal derivada de la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta es la persona moral residente en territorio nacional o establecimiento permanente que lleva a cabo la distribución de dichas utilidades, dividendos o reembolsos.

Por tanto, quien incumple la obligación al no llevar por separado las multicitadas cuentas de utilidad fiscal neta es un sujeto distinto de quien resiente en su esfera jurídica la imposición de la sanción, consistente en el pago del impuesto adicional previsto en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por entenderse que todas las utilidades se generaron a partir de 2014; situación que está proscrita por la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 22, primer párrafo.

Lo expuesto se robustece con lo resuelto por el Poder Judicial de la Federación a través de la tesis aislada en materia administrativa, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Sexta Época, Tomo LXXXV, Tercera Parte, de rubro y texto siguientes:

**“AGENTES ADUANALES Y COMITENTES, RESPONSABILIDAD
OBJETIVA DE LOS, RESPECTO A OBLIGACIONES**

PECUNIARIAS PARA CON EL FISCO. No pudiendo desconocerse que el artículo 706 del Código Aduanero establece solidaridad entre el contribuyente y sus agentes aduanales, respecto a todas las obligaciones pecuniarias a favor del fisco, tampoco puede pasarse inadvertido que el artículo 212 del Código Fiscal, en su fracción XI, en un plano de congruencia con el principio jurídico consignado en la Constitución, relativo a la intrascendencia de las sanciones, excluye de sanción a aquellos que son obligados a realizar hechos o a incurrir en omisiones, por fuerza mayor, caso fortuito o hechos ajenos a su voluntad. Por lo que si el recurrente no intervino en la infracción que determinó la evasión parcial de los impuestos, resultaría notoriamente injusto aplicar en toda su integridad el artículo 706 del Código Aduanero cuando es norma interpretativa la referente a la congruencia que debe existir entre preceptos que rigen la misma materia, y por ello, es claro que lo establecido en el artículo 212 del Código Fiscal, resta limitándolo, el rigor señalado en la ley aduanal. Por esto, si el hecho sancionado consiste en la omisión del pago de la totalidad de los gravámenes, cuya omisión no es imputable a la quejosa, la cual cubrió totalmente el impuesto, ante la conducta legal de los agentes tiene que desaparecer la solidaridad en que fundan las responsables su conducta, con base precisamente, en las razones ya mencionadas, las cuales se concretan en la falta de imputabilidad respecto a la quejosa.

Revisión fiscal 105/64. Importadora General Electric, S. A. 10 de julio de 1964. Cinco votos. Ponente: Jorge Iñárritu.”

En conclusión, se debe excluir de sanción a aquellos que no están vinculados con cierta obligación y en consecuencia con su omisión, por lo que si las personas físicas residentes en México o los residentes en el extranjero no intervienen en la infracción de la obligación de llevar cuenta de utilidad fiscal neta, con estricto apego a lo señalado en el artículo 22 de la Carta Magna relativo a la intrascendencia de las sanciones, resulta notoriamente injusto aplicar en toda su integridad el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de considerar que todas las utilidades se generaron a partir de 2014 y, como resultado de ello, pagar el impuesto adicional a que se refieren los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley indicada.

3.3.3. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

El principio conocido como de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria contribuyan a los gastos públicos en función de su capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o manifestación de riqueza.

De conformidad con este principio, las contribuciones en su especie impuestos deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos.

Con base en lo anterior, las personas que obtengan ingresos elevados deben tributar en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos; de ahí que toda capacidad contributiva conlleve capacidad económica, pero no toda capacidad económica implique capacidad contributiva.

Así las cosas, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo relativo al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda.

De tal manera, que un tributo establecido por el Estado será proporcional en la medida en que exista congruencia entre éste y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del mismo.

Sobre esta base, el impuesto adicional previsto en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta grava la distribución de dividendos o utilidades que efectúen las personas morales o establecimientos permanentes a personas físicas residentes en territorio nacional o en el extranjero sean personas físicas o morales, a través de una tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades distribuidos.

Como podrá observarse, el nuevo impuesto de 10% sobre dividendos o utilidades implica un incremento sustancial del impuesto que se le cobra a estos contribuyentes al considerarse una manifestación de riqueza y en razón de ello es que se grava.

Por otro lado, se tiene la idea generalizada de que atinadamente el legislador estableció la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que a la letra dispone:

“ARTÍCULO NOVENO. *En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

(...)

XXX. *El impuesto adicional es tablecido en el segundo párrafo del artículo 140, y las fracciones I y IV del artículo 164 de esta Ley, sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México o establecimiento permanente. Para tal efecto, la persona moral o establecimiento permanente que realizará dicha distribución estará obligado a mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1º de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta Ley. **Cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las dos cuentas referidas por separado o cuando éstas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.***

(...)”

De la citada disposición transitoria se depende que las sociedades mexicanas llevarán dos registros de cuenta de utilidad fiscal neta, uno para las utilidades generadas hasta 2013 y otro para las utilidades generadas a partir de 2014, esto con el objeto de que el nuevo impuesto sobre dividendos sólo se aplique para las utilidades generadas a partir de 2014.

Sin embargo, la problemática deviene cuando las personas morales o establecimiento permanente incumplen con la obligación de llevar por separado el registro de las cuentas de utilidad fiscal neta 2013 y 2014, pues se ha establecido

que en tal supuesto todas las utilidades se considerarán como generadas en 2014, lo que implícitamente da lugar a que se cause el impuesto adicional de los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De esta forma, el incumplimiento de la obligación a que hicimos referencia en el párrafo anterior se reputa como capacidad contributiva, pues la simple omisión en el cumplimiento de una obligación accesoria da lugar a que se pague el impuesto adicional.

Ante semejante consecuencia la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta resulta inconstitucional por contravenir el artículo 31, fracción IV de nuestra norma fundamental.

Lo anterior es así, debido a que el monto del impuesto sobre la renta que una persona tiene que cubrir se incrementa con motivo de la falta de cumplimiento de la obligación de llevar el registro de las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y de las que se generen a partir del 1° de enero de 2014 en cuentas de utilidades fiscal neta por separado; ello a pesar de no reflejar la real capacidad del causante, puesto que el objeto del gravamen adicional son las utilidades y dividendos generados a partir del ejercicio fiscal 2014 y no el incumplimiento de un deber formal.

Así las cosas, al aplicarse la sanción anómala que nos ocupa se tergiversa la base del impuesto adicional a la distribución de dividendos o utilidades, ya que para su determinación se toma en cuenta el incumplimiento de una obligación formal, esto es, un elemento ajeno que no se considera una manifestación de riqueza, lo que trae como consecuencia que no se atienda a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Todo lo expuesto se robustece con la jurisprudencia por reiteración que se transcribe a continuación:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”¹⁰³

Dicho lo anterior, el hecho de que el incumplimiento de una obligación de índole formal consistente en llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta, una con las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra con las que se generaron a partir de 1 de enero de 2014, dé lugar al pago del impuesto adicional previsto en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es contrario a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que se pretende reputar capacidad contributiva una mera omisión, lo cual de ninguna manera refleja la real capacidad de los sujetos pasivos para contribuir a los gastos públicos.

¹⁰³ Tesis P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XVII, mayo de 2003, p. 144.

PROPUESTA

El análisis realizado nos lleva a concluir que la sanción anómala prevista en el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta contraviene los artículos 14, segundo párrafo, 22, primer párrafo y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, ello da lugar a que se formule la siguiente propuesta de reforma.

**PRESIDENTE DE LA MESA DIRECTIVA
DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS
DEL CONGRESO DE LA UNIÓN.
Presente.**

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 71, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, me permito someter por su digno conducto ante esa Honorable Asamblea, la presente Iniciativa de Decreto por el que se reforma el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se adicionan los artículos 83-Bis y 84-Bis del Código Fiscal de la Federación.

A continuación se expresan los motivos que sustentan esta iniciativa.

De acuerdo con el reporte 2015 y retos 2016 dado a conocer por el Servicio de Administración Tributaria a través de su página de internet, el impuesto sobre la renta es una de las fuentes más significativas de recaudación tributaria en México, ya que tan sólo durante el ejercicio fiscal 2015 se estima haber recibido por este concepto \$1'238,095.6, esto es, 251,494.0 más que en el 2014 (cifras en millones de pesos).

Dicha cifra se integra con los rubros que a continuación se indican:

Concepto	2015 (cifras en millones de pesos)
Personas morales	592,443.0
Personas físicas	28,836.3
Retenciones a residentes en el extranjero	36,268.6
Retenciones por salarios	80,547.7
TOTAL	1,238,095.6

Con base en los datos expuestos el impuesto sobre la renta cubre un porcentaje importante del gasto público; sin embargo, si bien la recaudación es un aspecto que debe ser cuidado por parte de las autoridades, no puede pasar inadvertido que con la reforma al artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se estableció que es obligación de todas las autoridades, en el ámbito de sus esferas de competencia, promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, de ahí que el deber se entienda dirigido a todas las autoridades que pertenecen a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial de todos los niveles de gobierno, sin excepción alguna.

Ahora bien, precisamente en exacta observancia a esa obligación es que se propone reformar el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente y adicionar los artículos 83-Bis y 84-Bis del Código Fiscal de la Federación, a fin de respetar el derecho de audiencia, así como los principios de intrascendencia de las sanciones y de proporcionalidad tributaria.

La reforma a la disposición indicada busca eliminar la última parte que dispone el incumplimiento de una obligación y su correlativa consecuencia,

consistes en que las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las cuentas de utilidad fiscal neta por separado, una en la que incluyan las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra con las utilidades que se generen a partir del día 1° de enero de 2014, lo que da lugar a que se entienda que todas las utilidades se generaron a partir de este último año y, en consecuencia, que se tenga que pagar el impuesto adicional establecido en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley referida.

A través de la porción normativa en comento, se busca sancionar el incumplimiento de una obligación formal como lo es el llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta; no obstante, al respecto existen diversos aspectos que destacar:

a) La sanción se impone de forma automática por la ley,

b) La sanción implica el pago de un impuesto, es decir, tiene una finalidad recaudatoria, cuando lo que se busca con una sanción es por un lado punir el comportamiento infractor y por otro paliarlo,

c) El sujeto sancionado es distinto del que propiamente es autor del incumplimiento.

Ante este panorama con la reforma se busca eliminar el efecto sancionador que tiene la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, manteniendo la obligación de llevar por separado las cuentas de utilidad fiscal neta de 2013 y 2014, ya que es necesario contar con una medida de control a fin de evitar que los contribuyentes simulen utilidades generadas a partir del 1 de enero de 2014 como si hubieran sido generadas antes del 31 de diciembre de 2013.

Pues, no se puede desconocer que la cuenta de utilidad fiscal neta permite identificar las utilidades generadas que ya han sido objeto del pago del impuesto

sobre la renta corporativo del 30%, previsto en el artículo 10 de la Ley arriba referida.

Por otro lado, se propone adicionar dos disposiciones en el Código Fiscal de la Federación, siendo éste el ordenamiento idóneo para establecer las infracciones y sus correlativas sanciones.

En la primera de ellas, se prevé establecer como infracción el no llevar la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo anterior, debido a que la cuenta de utilidad fiscal neta es importante en la medida que constituye un instrumento contable que representa las utilidades acumuladas generadas por las cuales ya se pagó el impuesto sobre la renta, y por tanto, con el derecho a ser distribuidas entre los socios o accionistas sin que las empresas causen el impuesto por su distribución previsto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Mediante la segunda disposición, se busca establecer una infracción específica para los efectos de la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en no mantener por separado la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 de otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1º de enero de 2014.

De esta manera se eliminará en su totalidad el efecto que actualmente tiene la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de ser una sanción trascendental al castigar a una persona distinta a la que es factible imputarle el incumplimiento de la obligación de llevar por separado las cuentas de utilidad fiscal neta, ya que a quien se castigará será en quienes recae dicha obligación, es decir, personas morales residentes en México y establecimientos permanentes.

Asimismo, dado que las infracciones y sus sanciones correspondientes se agregarán al Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales quedarán

obligadas a emitir una resolución debidamente fundada y motivada para llevar a cabo la imposición, respetando con ello lo establecido en el artículo 14, primer párrafo, 16, primer, párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los artículos 38 y 75 del Código ya indicado.

Finalmente, con la reforma y adición que se proponen se va a respetar el principio de proporcionalidad tributaria contemplado en el artículo 31, fracción IV constitucional, pues desaparece el efecto de que el mero incumplimiento de una obligación formal se repunte como capacidad contributiva de quienes son los sujetos pasivos del impuesto adicional previsto en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo antes expuesto y en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 71, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se somete a la consideración del Honorable Congreso de la Unión, la siguiente iniciativa:

DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SE ADICIONAN LOS ARTÍCULOS 83-BIS Y 84-BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

ARTÍCULO PRIMERO. Se **reforma** el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para quedar como sigue

ARTÍCULO NOVENO.

XXX. El impuesto adicional establecido en el segundo párrafo del artículo 140, y las fracciones I y IV del artículo 164 de esta Ley, sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México o establecimiento permanente. Para tal efecto, la persona moral o establecimiento permanente que realizará dicha distribución

estará obligado a mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1º de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta Ley.

ARTÍCULO SEGUNDO. Se **adicionan** los artículos 83-Bis y 84-Bis del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Artículo 83-Bis. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las siguientes:

- I. No llevar cuenta de utilidad fiscal neta.
- II. No mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1º de enero de 2014, como lo refiere el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 84-Bis. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 83-Bis, se impondrán las siguientes multas:

- I. De \$10,980.00 a \$65,000.00, a la señalada en la fracción I.
- II. De \$12,070.00 a \$69,000.00, a la señalada en la fracción II.

Transitorio

Único. El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Ciudad de México a ___ de _____ de 201__.

CONCLUSIONES

1. La potestad tributaria es diferente a la facultad que se ha conferido a órganos del poder ejecutivo conocida como potestad de imposición, la cual tiene como propósito recaudar los montos que por concepto de contribuciones deben pagar los sujetos pasivos.
2. Uno de los mayores logros del Estado Constitucional de Derecho es el principio de legalidad en general, ya que permite establecer un alto a la posible actuación arbitraria de los órganos encargados de ejercer el poder público. Y extrapolado a la materia tributaria contribuye a que los sujetos pasivos que satisfacen los gastos públicos tengan seguridad y certeza de hasta qué punto deben entregar su patrimonio para dicho fin.
3. El principio de legalidad tributaria tiene dos aspectos, uno llamado preeminencia de la Ley o de legalidad administrativa el cual se centra en la esfera aplicativa de dicho principio y, otro denominado, denominado reserva de ley que se enfoca en la esfera de producción normativa. A través del primero las autoridades fiscales únicamente podrán realizar lo que las leyes fiscales establezcan y no más. Por virtud del segundo, las contribuciones que deben ser pagadas por los sujetos pasivos tienen que establecerse en un acto material y formalmente legislativo.
4. En nuestro país el principio de proporcionalidad tributaria se explicó con base en un concepto acuñado en Europa denominado capacidad contributiva, de tal forma que de conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos

elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Por lo tanto, consideramos que es procedente abandonar la terminología de proporcionalidad tributaria por ser arcaica, errática y ambigua, para reemplazarla por capacidad contributiva como un derecho fundamental de los contribuyentes.

5. El principio de equidad significa que los contribuyentes de una misma contribución deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que la establece y regula, es decir, que se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. El valor superior que persigue este principio es evitar que existan normas que llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.
6. La principal finalidad del pago de tributos es la satisfacción de los gastos públicos tanto de la Federación, de los Estados o de la Ciudad de México, como de los Municipios en que los contribuyentes residan, es decir, es eminentemente recaudatoria; situación que es totalmente diferente en el caso de las sanciones, ya que éstas en ningún caso tienen un propósito recaudatorio, pues en esencia buscan punir o castigar un comportamiento indebido, además de prevenir que dicho comportamiento no se realice por otros gobernados.
7. Del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se desprenden diversos derechos, el primero de ellos conlleva que los legisladores no expidan leyes que en sí mismas resulten retroactivas en perjuicio de los contribuyentes. Guarda estrecha relación con el principio de la no retroactividad de las leyes la teoría de los derechos adquiridos; sin

embargo, ésta no es aplicable a la materia tributaria, debido a que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho a pagar siempre el tributo bajo la misma base, tasa o tarifa. Otro derecho contemplado es el que se relaciona con dotar a los gobernados de mecanismos adecuados y efectivos para proteger sus derechos y bienes, haciendo valer una debida defensa ante el riesgo inminente de ser víctima de actos privativos por parte de quienes ejercen el poder público, los cuales deben cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, como son: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. En materia de sanciones tributarias este último derecho cobra especial relevancia, pues consideramos que el procedimiento tributario sancionador previsto en el Código Fiscal de la Federación debería ceñirse a esta estructura y no únicamente contemplar la obligación de emitir una resolución fundada y motivada.

8. El artículo 16 constitucional establece el principio de legalidad, que se satisface y respeta, cuando las autoridades competentes señalan de forma escrita, por un lado los preceptos aplicables al caso concreto y, por otro, los razonamientos lógico-jurídicos que permitan concluir que los hechos encuadran en las normas invocadas, es decir, cuando el acto se funda y motiva debidamente.
9. En nuestra Constitución no se establecen de manera precisa las facultades que en materia impositiva tienen cada uno de los titulares del poder legislativo en los distintos niveles de gobierno, lo que da lugar, desde nuestro punto de vista, a un sistema complejo e ilimitado debido a su desorganización, pues las normas no son claras y permiten que exista concurrencia entre la Federación, las Entidades Federativas y los

Municipios. Situación que se buscó atemperar con la emisión de la Ley de Coordinación Fiscal.

10. En el ámbito jurídico se llama sanción a toda consecuencia jurídica desfavorable, lesión o mal que se impone al individuo que contraviene el ordenamiento jurídico. Dado que implica la aflicción de un mal derivada de la vulneración de lo que disponen las normas jurídicas tiene un carácter eminentemente represivo el cual busca evitar que el sujeto infractor incurra nuevamente en una conducta contraria a Derecho, sumándose a ello el carácter preventivo mediante el que se pretende impedir que el resto de los sujetos cometan conductas infractoras al observar lo que les puede ocurrir en caso de realizarlas.

11. Es importante reconocer que las sanciones penales y las administrativas (dentro de las que se encuentran incluidas las tributarias) tienen carácter punitivo-preventivo, puesto que por un lado, buscan castigar a quienes incurren en las conductas lesivas descritas en las normas jurídicas y, por otro, su propósito es ser una especie de ejemplo para el resto de los gobernados, a efecto que no incurran en esas conductas so pena de recibir un castigo similar. Sin duda no pasa inadvertido que la sanción constituye un binomio inescindible con la infracción ya que es su presupuesto o condición y en el ámbito tributario es entendida como cualquier violación a las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración. En México las infracciones y sanciones de carácter tributario se sistematizan exclusivamente en el Código Fiscal de la Federación, concretamente en su Título Cuarto “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, Capítulo I “De las infracciones”.

12. La potestad sancionadora de la Administración Pública está integrada por tres facultades básicas: la de establecimiento de las infracciones y sanciones, la de imposición de la sanción y la de su ejecución; sustentando

su existencia en tres condiciones indispensables, a saber la infracción, la sanción y al procedimiento administrativo sancionador, condiciones que de alguna manera constituyen una triada inescindible. Y su fundamento lo encontramos en los artículos 31, fracción IV, 73 y 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- 13.**El ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración Pública en ningún caso puede prescindir del procedimiento sancionador para llevar a cabo la delimitación de la falta e imponer su correlativo castigo, es decir, ante la actuación punitiva del Estado no es dable admitir la imposición de sanciones de plano.
- 14.**En el ámbito fiscal no contamos con la precisión de un procedimiento sancionador como el que se prevé en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, toda vez que del Título Cuarto “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, Capítulo I “De las infracciones” contemplados en el Código Fiscal de la Federación lo único que se desprende es, en su caso, la obligación de las autoridades fiscales de fundar y motivar las resoluciones a través de las que impongan multas derivadas de infracciones señaladas en leyes fiscales tomando en cuenta la lista de agravantes.
- 15.**En México para llevar a cabo la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo o tributario sancionador puede acudir a los principios penales sustantivos, tomando en cuenta que la traslación de los mismos no puede hacerse de forma automática, porque su aplicación al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.
- 16.**El derecho de audiencia guarda estrecha relación con la tercera condición tocante al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Pública, esto es, con el procedimiento tributario sancionador. En el sistema

tributario mexicano dicho procedimiento supone que exista un acto a través del cual la autoridad fiscal competente determine imponer una sanción, mismo que debe estar debidamente fundado y motivado como lo dispone el artículo 16 constitucional, ello con el objetivo de hacer valer una defensa adecuada, puesto que el gobernado siempre necesitará tener conocimiento de cuáles fueron las disposiciones jurídicas, así como los razonamientos lógico-jurídicos que tuvo la autoridad para determinar imponer una sanción, de ahí la proscripción de la imposición de sanciones de plano o de forma automática.

17. El artículo 22 constitucional establece, entre otras, la prohibición de imponer sanciones trascendentales, las cuales son vistas como aquellas que recaen sobre una persona distinta de la que directamente realizó la conducta infractora, es decir, que van más allá de su persona o bienes; con este principio se busca responsabilizar al sujeto que directamente lleva a cabo el supuesto contemplado en la ley como una infracción, puesto que la finalidad principal de una sanción es punir el comportamiento de determinado gobernado, el cual se considera indebido. Lo anterior, incluso es reconocido y respetado en el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, disponiendo que son responsables en la comisión de las infracciones las personas que realicen los supuestos que se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

18. Originalmente decidimos utilizar el término impropias para calificar a las sanciones materia de este trabajo, no obstante con motivo de la investigación realizada llegamos a la conclusión de que es mejor utilizar los calificativos de anómalas o camufladas indistintamente. El primero de ellos para estar en sintonía con la doctrina más elaborada sobre el particular y, el segundo, porque camuflado al derivar del verbo camuflar implica disimular y

dar a algo el aspecto de otra cosa, lo que a nuestro criterio define de una mejor manera a las disposiciones que nos ocupan.

19. Las sanciones anómalas o camufladas son disposiciones jurídicas de carácter tributario, no calificadas ni reconocidas formalmente por el legislador como sanciones, pero debido a su estructura y efectos jurídicos materialmente sí lo son, dado que se trata de consecuencias desfavorables vinculadas al incumplimiento de un deber de carácter formal, las cuales inciden sobre los derechos del contribuyente, limitándolo para determinar la contribución real a pagar, o bien, por su imposición directa por la ley hay lugar a una violación del derecho de audiencia. En este contexto consideramos que es incorrecto que el legislador establezca este particular tipo de sanciones en la legislación tributaria sin el tratamiento y reconocimiento de una verdadera sanción, ya que si bien los legisladores pueden discrecionalmente determinar los supuestos de las infracciones y sus consecuencias, ello no implica que no se respeten los derechos y principios establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, más aun tomando en cuenta que una sanción constituye la reacción más drástica del ordenamiento jurídico ante la transgresión e inobservancia de lo dispuesto en él.

20. Las sanciones anómalas se clasifican en dos especies. Las denominadas impropias o indirectas, que son aquellos instrumentos que sin ser calificados ni reconocidos formalmente por el legislador como sanciones, tienen carácter aflictivo no primordial relacionado con otras funciones. Así como las llamadas atípicas, que son aquellos instrumentos que sin ser calificados ni reconocidos formalmente por el legislador como sanciones, su carácter aflictivo es primordial en relación con sus otras funciones. Dichas sanciones anómalas tienen un objetivo meramente recaudatorio, debido a que su imposición automática da lugar a incrementar el monto de la contribución que originalmente se tendría que cubrir; efecto

que desde nuestro punto de vista es incorrecto, ya que las sanciones en ningún caso pueden tener ese propósito, pues debido a su carácter represivo o punitivo, buscan evitar que el sujeto infractor incurra nuevamente en una conducta considerada indebida.

21. Con motivo de la reforma fiscal para 2014 se estableció en la Ley del Impuesto sobre la Renta un impuesto adicional sobre la distribución de dividendos y por conducto de una disposición transitoria se señaló que dicho gravamen únicamente sería aplicable a las utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2014, estableciéndose para tal efecto una obligación a cargo de las personas morales o establecimientos permanentes que distribuyeran dichas utilidades, consistente en llevar una cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2014, obligación que de ser incumplida daría lugar a entender que las utilidades se generaron a partir del año 2014. La disposición transitoria a que nos referimos es la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual cumple los extremos para considerarse una sanción anómala en su especie atípica, al tratarse de una consecuencia jurídica que deriva del incumplimiento de un deber formal y que no se encuentra tipificada como una sanción propiamente dicha, consecuencia desfavorable que se hace consistir en que respecto de esas utilidades que se entienden generadas en 2014 se tenga que pagar el impuesto adicional.

22. Doctrinalmente la naturaleza jurídica de las disposiciones transitorias se define en función de que se refieren a la aplicabilidad de otras normas, esto es, para señalar la entrada en vigor de una norma o su derogación, de tal manera que no pueden establecer prescripciones genéricas con carácter vinculante a los particulares. Así, es incorrecto que mediante el Artículo Noveno Transitorio, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta

vigente, se establezcan cargar a los contribuyentes, consistentes en llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta, una con las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra con las que se generaron a partir de 1 de enero de 2014, y en su caso, el pago del impuesto adicional previsto en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

23.La sanción camuflada prevista en la fracción XXX del Artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional por contravenir el derecho de audiencia previsto en el artículo 14, segundo párrafo constitucional; ya que se impone de forma automática por la ley, prescindiendo de todo tipo de formalidades, sin motivar la resolución respectiva, esto es, en general no media trámite alguno de procedimiento para su imposición.

24.La disposición transitoria que nos ocupa, es inconstitucional porque quien incumple la obligación de no llevar por separado las multicitadas cuentas de utilidad fiscal neta es un sujeto distinto de quien resiente en su esfera jurídica la imposición de la sanción, consistente en el pago del impuesto adicional previsto en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por entenderse que todas las utilidades se generaron a partir de 2014; situación que está proscrita por la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 22, primer párrafo.

25.Por último, es inconstitucional en atención a que el hecho de que el incumplimiento de una obligación de índole formal consistente en llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta, una con las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2013 y otra con las que se generaron a partir de 1 de enero de 2014, dé lugar al pago del impuesto adicional previsto en los artículos 140, segundo párrafo y 164, segundo párrafo, fracciones I y IV de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, es contrario a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que se pretende reputar capacidad contributiva una mera omisión, lo cual de ninguna manera refleja la real capacidad de los sujetos pasivos para contribuir a los gastos públicos.

FUENTES DE CONSULTA

BIBLIOGRAFÍA

ANIBARRO PÉREZ, Susana. *La interpretación razonable de la norma como eximente de responsabilidad por infracción tributaria*, Editorial Lex Nova, España, 1999.

ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *Legalidad de la Infracción Tributaria*, Dykinson, España, 1998.

ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario: Teoría General*, Marcial Pons, Argentina, 2012.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.). *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005.

ANDRADE SÁNCHEZ, J. Eduardo. *Derecho Constitucional*, Oxford University Press, México, 2008.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 22ª ed., Themis, México, 2014.

BARROS CALVALHO, Paulo de. *Derecho Tributario: Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Contribución a la Teoría del Derecho*, Editorial Debate, España, 1990.

_____. *Teoría General de Derecho*, 3ª ed., Editorial Temis S.A., Colombia, 2007.

CARBONELL, Miguel. *Los derechos fundamentales en México*, 3ª ed., Porrúa, México, 2009.

CAZORLA PRIETO, Luis María. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, 10ª ed., Aranzadi, España, 2009.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, (Coord.). *Panorama del Derecho Mexicano. Derecho Financiero*, McGRAW-Hill, México, 1997.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, 5ª ed., Limusa, México, 2005.

EUSEBIO GONZÁLEZ, Eusebio (Coord.). *Temas actuales de Derecho Tributario*, Editor J. M. Bosch, España, 2005.

FAYA VIESCA, Jacinto. *El Federalismo Mexicano. Régimen Constitucional del Sistema Federal*, México, Porrúa, 1998.

FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 34ª ed. actualizada por María de Lourdes Flores Zavala Torres Torija, Porrúa, México, 2004.

GARCÍA GIL Francisco Javier. *Suma de las infracciones y sanciones administrativas*, Editorial Aranzadi, España, 2010.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, 63ª ed., Porrúa, México, 1964.

GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª ed., 1ª reimpresión, Porrúa, México, 2010.

GONZÁLEZ MARTÍNEZ Víctor Hugo. *Las multas fiscales y su impugnación*, 3ª ed., Editorial Gasca Sicco, México, 2010.

A. HART, Herbert Lionel. *El Concepto de Derecho*, traductor Genaro R. Carrio, 2ª ed. reimpresión, Abeledo-Berrot, Argentina, 1992.

KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*, traductor Eduardo García Máynez, 3ª ed., UNAM, México, 2009.

_____. *Teoría Pura del Derecho*, 11ª ed., Porrúa, México, 2000.

_____. *Teoría General de la Normas*, traductor Hugo Carlos Delory Jacobs, 1ª reimpresión, Trillas, México, 2003.

LARA CHAGOYÁN, Roberto. *El Concepto de Sanción. En la teoría contemporánea del Derecho*, Fontamara, México, 2004.

LEÓN VILLALBA, Francisco Javier de. *Acumulación de sanciones penales y administrativas. Sentido y alcance del principio "ne bis in ídem"*, Bosch Casa Editorial, España, 1998.

LOMELÍ CERREZO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, 5ª ed., Porrúa, México, 2007.

LOPERA MESA, Gloria Patricia. *Principio de proporcionalidad y la ley penal. Bases para un modelo de control de constitucionalidad de las leyes penales*. Centro de estudios políticos y constitucionales, España, 2006.

LÓPEZ CASTRO, Martín Ariel. *Federalismo Fiscal. Actualidad y Futuro*, Porrúa, México, 2012.

LÓPEZ PADILLA, Agustín. *Exposición práctica y comentarios a las leyes del Impuesto Sobre la Renta y Empresarial a Tasa Única. Tomo I Personas Morales*, 5ª ed., Dofiscal, México, 2016.

_____. *Exposición práctica y comentarios a las leyes del Impuesto Sobre la Renta y Empresarial a Tasa Única. Tomo II Personas Físicas*, 5ª ed., Dofiscal, México, 2016.

LOZANO, Blanca. *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, España, 1990.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 21ª ed. actualizada, Porrúa, México, 2011.

_____. *La Base Imponible*, Porrúa, México, 2009.

MONTIEL PAREDES, Marat, RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, Porrúa, México, 2001.

PÉREZ ARROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Civitas, España, 1995.

PÉREZ CHÁVEZ, José, FOL OLGUÍN, Raymundo. *Cuca y Cufin. Tratamiento Fiscal*, Tax Editores, México, 2014.

PÉREZ BECERRIL, Alonso. *México Fiscal. Reflexiones en torno al Sistema Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2004.

PONCE GÓMEZ, Francisco, PONCE CASTILLO, Rodolfo. *Derecho Fiscal*, 11ª ed., Limusa Noriega Editores, México, 2007.

QUIRÓS LOBOS, José María. *Principios de Derecho Sancionador*, Ed. Comarés, España, 1996.

OSSA ARBELÁEZ, Jaime. *Derecho Administrativo Sancionador. Una aproximación dogmática*, 2ª ed., Editorial Legis, S.A., Colombia, 2009.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2009.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª ed. Oxford University Press, México, 2011.

ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. *Los Derechos Humanos en México. Análisis y comentarios a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011*.

Bases del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, Porrúa, México, 2012.

SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A. *Requisitos Esenciales y Medios de Defensa de las Multas Administrativas y Fiscales*, Isef, México, 2005.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª ed., Porrúa, México, 2011.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. *Las infracciones en la nueva LGT. Perspectiva punitiva y garantista*, Marcial Pons, España, 2007.

TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando. *Elementos para una Teoría General del Derecho: Introducción al estudio de la Ciencia Jurídica*. Themis, México, 1998.

TOCORA, Fernando. *Principios penales sustantivos. Código Penal de 2000*, Editorial Temis, S.A., Colombia, 2002.

URESTI ROBLEDO, Horacio. *Las sanciones fiscales federales: Inconstitucionalidad*, Tax Editores Unidos, México, 2010.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, México, 2011.

YACOBUCCI, Guillermo J. *El sentido de los principios penales. Su naturaleza y funciones de la argumentación penal*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Argentina, 2002.

ANOME YESAKI, Mauricio. *Compendio de Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 2009.

HEMEROGRAFÍA

Abogado Corporativo, Año V, Núm. 29, mayo-junio de 2012.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

LEGISLACIÓN VIGENTE

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

CIBERGRAFÍA

Cámara de Diputados

<http://www.diputados.gob.mx/>

Cámara de Senadores

<http://www.senado.gob.mx/index.php>

Corte Interamericana de Derechos Humanos

<http://www.corteidh.or.cr/index.php/es>

Diccionario de la Real Academia Española

<http://www.rae.es/>

Diritto Tributario e Corte Costituzionale: una Giurisprudenza «Necessitata»

<http://www.corsomagistratitributari.unimi.it/STRUTTURA/DOTTRINA%20E%20RELAZIONI/COSTITUZIONALE/Approfondimenti/01%20De%20Mita/A-01%20De%20Mita%202corr.pdf>.

El Certificado Fiscal para Contratar: La Configuración de una Sanción Indirecta

<http://www.aeyasoc.com.ar/articulo28.pdf>.

Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados

<http://gaceta.diputados.gob.mx/>

Las sanciones anómalas en el impuesto general a las ventas

<http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/las-sanciones-anmalas-en-el-impuesto.html>

Las sanciones tributarias virtuales

<http://www.oklander.com/index.php?noticia=articulos>

Sanzioni Improprie ed Imposizione Tributaria

<http://www.giustizia-tributaria.it>

Servicio de Administración Tributaria

<http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación

<https://www.scjn.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>

The Province Of Jurisprudence Determined

<http://www.koeblergerhard.de/Fontes/AustinJohnTheprovinceofjurisprudencedetermined1832.pdf>