

## VII. EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO

### INTRODUCCIÓN

Tal como se ha observado en los capítulos precedentes de este manual, en materia tributaria la normatividad establece distintos tipos de obligaciones que deben cumplir los sujetos responsables, unas sustantivas y otras formales. La doctrina nacional y la propia legislación las dividen en obligaciones de dar (pagar la contribución), de hacer (presentar una declaración ante las autoridades fiscales, un informe, inscribirse en el RFC, etc.), de no hacer (no oponerse a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no declarar ingresos menores de los realmente percibidos, etc.) y obligaciones de tolerar (permitir que las autoridades fiscales realicen una visita domiciliaria, etc.). Además, es importante advertir que estas obligaciones deben cumplirse en tiempo y bajo las formas que las normas indican.

Cuando los sujetos responsables no cumplen esas obligaciones, el ordenamiento jurídico reacciona estableciendo diversos efectos. Los más comunes son la aplicación de sanciones, ya administrativas ya penales. Pero no siempre se pretende sancionar; también pueden arbitrarse otras soluciones menos extremas como medidas exoneradoras, cautelares, incentivadoras o indemnizatorias; la mayoría de ellas con ánimo de lograr el cumplimiento de la obligación.

De lo dicho pueden extraerse dos ideas básicas para nuestros propósitos: la primera es que *el incumplimiento de las obligaciones tributarias no necesariamente conduce a la imposición de sanciones*; la segunda, es que *el incumplimiento de las obligaciones tributarias siempre tiene una consecuencia jurídica*.

La decisión sobre qué medidas deben adoptarse ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias es, en principio, una facultad discrecional del legislador que sólo viene limitada y exigida por los DDHH, algunas técnicas de control constitucional como los principios de razonabilidad y proporcionalidad (idoneidad, necesidad y ponderación) o algunos principios propios del derecho administrativo sancionador.

En otras palabras, el legislador pone a disposición de las autoridades fiscales toda una gama de posibilidades normativas cuando los sujetos responsables tributarios incumplen con sus obligaciones y son las autoridades fiscales quienes en forma discrecional también se apoyan en unas u otras con ánimo de mover al contumaz.

A todas ellas aludiremos a continuación, no sin antes indicar que resulta una labor jurídica imposible, condensarlas bajo una misma teoría, pues como adelantamos, no todas son sanciones y, por lo tanto, no a todas se les pueden aplicar los principios del derecho administrativo sancionador.

De esta suerte, al intentar una clasificación de las consecuencias que el ordenamiento jurídico establece de cara ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias, podemos señalar las siguientes, partiendo desde las no gravosas hasta las más severas.

### MEDIDAS EXONERADORAS O LIBERADORAS

Al primer grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las denominaremos como exoneradoras o liberadoras. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico exonera o libera del cumplimiento de la obligación a los responsables tributarios. Esta liberación se debe: *a)* al caso fortuito o fuerza mayor; *b)* al monto mínimo del incumplimiento; *c)* al cumplimiento voluntario pero tardío de la obligación; *d)* a una facultad graciosa de las autoridades fiscales 74 y 146-B, y *e)* a la prescripción de la obligación.

### *El caso fortuito o fuerza mayor*

Esta causa excluyente de responsabilidad no sólo opera en materia penal o civil, sino que extiende sus brazos a todas las disciplinas jurídicas por tratarse de un principio lógico (nadie está obligado a lo imposible). Vale la pena recordar la definición legal y jurisprudencial de ambos conceptos. Por caso fortuito se entiende todo acontecimiento natural, previsible o imprevisible, pero inevitable, por virtud del cual se pierda el bien o se imposibilite el cumplimiento de la obligación; y, por fuerza mayor, todo hecho previsible o imprevisible, pero inevitable, proveniente de uno o más terceros determinados o indeterminados por virtud del cual se pierda el bien o se imposibilite el cumplimiento de la obligación.

El CFF recoge este principio en los artículos 39-I, 40, 60 y 73, cuyo texto en la parte importante es la siguiente:

Artículo 39. El Ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

Artículo 40. Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades [...]

No se aplicarán medidas de apremio cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, manifiesten por escrito a la autoridad, que se encuentran impedidos de atender completa o parcialmente la solicitud realizada por causa de fuerza mayor o caso fortuito, y lo acrediten exhibiendo las pruebas correspondientes.

Artículo 60. Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no

## 222 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones.

La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

Artículo 73. No se impondrán multas cuando [...] se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

### *El monto reducido de la obligación debida*

Por respeto al principio de proporcionalidad o prohibición de exceso, el ordenamiento establece como una gracia, la liberación de la obligación tributaria. Esta medida exoneradora se presenta a través de: 1) la cancelación de créditos fiscales por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, o 2) por conducto de la condonación de créditos fiscales. En el primer caso debido a que éstos son de un monto tal que resulta más oneroso su cobro que su recuperación; en el segundo supuesto, cuando su no cobro se justifica por una política fiscal de apoyo a ciertos sectores o ramas empresariales.

El CFF recoge el primer caso en el artículo 146-A, que dicta:

Artículo 146-A. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

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

Es verdad que este mismo precepto indica que la cancelación de los créditos no libera de su pago, pero también lo es que tal pago sólo se presenta en forma voluntaria, es decir, el

equivalente a una deuda natural en materia de derecho privado.

El segundo supuesto, es decir, la condonación de créditos fiscales debido al monto del mismo, se regula en el artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2017, cuyo contenido es el siguiente:

Artículo 15. Cuando con anterioridad al 1 de enero de 2017, una persona hubiere incurrido en infracción a las disposiciones aduaneras en los casos a que se refiere el artículo 152 de la Ley Aduanera y a la fecha de entrada en vigor de esta Ley no le haya sido impuesta la sanción correspondiente, dicha sanción no le será determinada si, por las circunstancias del infractor o de la comisión de la infracción, el crédito fiscal aplicable no excede a 3,500 unidades de inversión o su equivalente en moneda nacional al 1 de enero de 2017.

### *El cumplimiento voluntario pero tardío de la obligación*

En estos casos el Estado está interesado en no sancionar aquellas conductas de los particulares cuando éstos desean cumplir espontáneamente sus obligaciones.

Debe sostenerse que nuestro sistema jurídico tributario mantiene la “teoría del premio”, según la cual el cumplimiento voluntario se presenta como un “mérito” que debe “premiarse” con el “perdón” o el levantamiento del castigo que de suyo reclamaría el mero incumplimiento. Esta medida tiene su origen en la figura del desistimiento o arrepentimiento espontáneo en materia penal. Es claro que la intención del Estado en estos casos es fomentar el cumplimiento de las obligaciones y no necesariamente sancionarlas. El CFF recoge esta figura en el artículo 73:

Artículo 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales [...] Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que: I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales. II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autorida-

des fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales. III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el SAT, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

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

### *La facultad graciosa de las autoridades fiscales*

Derivado de la infinidad de supuestos que se presentan en la realidad, el ordenamiento jurídico fiscal habilita a las autoridades fiscales para que puedan condonar algunas contribuciones o las multas firmes.

El caso para la condonación de multas firmes se regula en el artículo 74 y el de las contribuciones en el diverso 146-B, ambos del CFF, los cuales indican:

Artículo 74. 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, para lo cual el SAT establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

Artículo 146-B. Tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos

fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la ley respectiva.

### *La prescripción de la obligación*

En materia tributaria no se conoce la prescripción adquisitiva, pero sí la liberatoria. La regla general, regulada en el artículo 146 del CFF, es que los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años. Este plazo se ha considerado prudente para sostener que, si el fisco no ha hecho gestión alguna para requerir de pago al deudor dentro de ese término, es justo que no pueda hacerlo después para otorgar certidumbre jurídica a los particulares.

### MEDIDAS CAUTELARES

Al segundo grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las calificaremos como cautelares o de tolerancia. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico no exenta ni libera del cumplimiento de la obligación a los responsables tributarios, sino que los exhorta para su cumplimiento o tolera su cumplimiento fuera de ciertos plazos o bajo determinadas circunstancias. Esta actividad de la autoridad puede deberse: *a)* la comisión de errores aritméticos de los responsables tributarios, y *b)* la no presentación en tiempo de alguna declaración o información al fisco.

### *La comisión de errores aritméticos de los responsables tributarios*

En el caso de la comisión de errores en las declaraciones o informes a la autoridad fiscal, el legislador se ha apartado de la teoría general de las obligaciones en materia de derecho privado, pues ahí se indica que el error aritmético simplemente

da como consecuencia la rectificación, pero en materia tributaria se procede primero conforme al artículo 42-I del CFF y además se puede sancionar con la imposición de una multa. El citado artículo indica:

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

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

*La no presentación en tiempo de alguna declaración  
o información al fisco*

Cuando los responsables tributarios omiten presentar declaraciones, avisos u otros documentos al fisco, éste puede actuar de distinta forma, pero siempre acude como primera actitud, con una invitación o un requerimiento.

Las “cartas invitación”, bien sean las que envía en forma impresa al domicilio del responsable, o bien, vía buzón tributario electrónico, están reguladas en la fracción III del artículo 33 del CFF, que indica:

III. [...] la autoridad fiscal, para el mejor ejercicio de sus facultades y las de asistencia al contribuyente [...] podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el RFC.

Por su parte los requerimientos para el cumplimiento de



una obligación se regulan en el artículo 41 del mismo ordenamiento, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 41. Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo de la siguiente forma:

I. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido otorgando al contribuyente un plazo de quince días para el cumplimiento de cada requerimiento. Si no se atienden los requerimientos se impondrán las multas correspondientes, que tratándose de declaraciones, será una multa por cada obligación omitida. La autoridad después del tercer requerimiento respecto de la misma obligación, podrá aplicar lo dispuesto en la siguiente fracción.

Como puede verse, no obstante el incumplimiento en la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos, la primera reacción del ordenamiento no es la sanción sino una “invitación”, después el requerimiento (que puede darse hasta en tres ocasiones) con plazo de 15 días. La experiencia demuestra que en muchas ocasiones estas medidas pueden ser tan eficaces para lograr el objetivo de hacer cumplir al contumaz como otras.

### MEDIDAS INCENTIVADORAS

Al tercer grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las denominaremos como incentivadoras. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico premia con el perdón determinados créditos fiscales, en forma total o parcial, a los responsables tributarios omisos, por el hecho de que éstos: *a)* suscriban un acuerdo conclusivo con las autoridades fiscales; *b)* hayan demostrado buena conducta tributaria, o bien, *c)* se encuentren dentro un procedimiento de concurso mercantil y cumpla con ciertos requisitos.

### *Los acuerdos conclusivos*

Debido a que en éstos se da el reconocimiento expreso de un crédito fiscal, el ordenamiento opta por perdonar (y de esa manera incentivar su celebración general) las multas que se han impuesto debidas al incumplimiento de alguna obligación fiscal. Se trata de premiar a quien suscriba esos acuerdos. Así, en el artículo 69-G se indica: “El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas”.

### *La buena conducta tributaria*

Con esta expresión se desea poner de manifiesto que en el caso de que un responsable tributario haya demostrado haber cumplido sus obligaciones fiscales en forma regular en ejercicios anteriores (con algunas excepciones), pero que al utilizar sus facultades de comprobación las autoridades fiscales le determinaron omisión de contribuciones, el ordenamiento no procede en primera instancia imponiendo sanciones, sino que otorga la gracia de una reducción en el monto de las multas, es decir, toma muy en cuenta su conducta pasada antes de proceder a sancionar. Es tanto como decir: “A pesar de que incumpliste y debo sancionarte, no lo haré porque te has portado bien y por esta ocasión te perdono”. Lo deja más en claro el artículo 70-A del CFF:

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

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% [...]

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recar-

gos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

*La condonación parcial de los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil*

Debe tenerse presente que en estos procedimientos de concurso mercantil se pretende ofrecer opciones jurídicas a las empresas para hacer frente a su grave situación financiera. Una de ellas es otorgarles prerrogativas en materia tributaria. Este supuesto se regula en el artículo 146-B del CFF, que reza:

Artículo 146-B. Tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la ley respectiva y de acuerdo con lo siguiente:

I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.

II. Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

### MEDIDAS INDEMNIZATORIAS O RESARCITORIAS

Al cuarto grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las denominaremos indemnizatorias. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico exige a los responsables tributarios una indemnización, restitución o resarcimiento por el incumplimiento de la obligación o por el cumplimiento tardío de la misma. Este resarcimiento puede consistir en la aplicación de: *a)* recargos; *b)* indemnización por cheque devuelto; *c)* cobro por gastos de ejecución, y *d)* actualización de los créditos fiscales.

#### *Recargos*

El CFF los regula en el artículo 21 al indicar, entre otros puntos, que cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales deberán pagarse recargos. Se entiende por ellos los montos que los responsables tributarios deben cubrir por concepto de indemnización al fisco por la falta de pago oportuno de las obligaciones sustantivas tributarias.

Los recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por cinco años, se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización por cheque devuelto, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los

recargos que establece el artículo 66 del CFF, por la parte diferida.

En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con lo antes apuntado sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque devuelto. No causarán recargos las multas no fiscales.

### *Indemnización por cheque devuelto*

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de otros accesorios. Esta misma figura existe en la regulación mercantil.

Para proceder al cobro, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

### *Cobro por gastos de ejecución*

Cuando se ha incumplido una obligación de pago sustantiva y por ese motivo las autoridades fiscales empleen el procedimiento administrativo de ejecución para exigir su cobro, los responsables tributarios deben cubrir al fisco todos los gastos que éste realizó para obtener ese pago coactivo. No sólo es razonable sino justo que así sea. Otro tema es que los montos

## 232 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

que se exigen sean desproporcionados en algunos casos, en nuestra opinión. Para ilustrar de mejor manera transcribiremos el artículo 150 del CFF.

Artículo 150. Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$380.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$59,540.00.

### *Actualización de los créditos fiscales*

La última de las consecuencias ante el incumplimiento de una obligación dentro de este grupo de medidas resarcitorias es la actualización. ¿Qué es la actualización de contribuciones o aprovechamientos? La SCJN y la propia legislación establecen que es la contribución misma y no una sanción. Como quiera que esto sea así, lo cierto es que la actualización se presenta como una consecuencia por el incumplimiento en el pago de una obligación fiscal sustantiva. Para determinar esa actualización se toma en cuenta el Índice Nacional de Precios al Consumidor, que no es más que un elemento para medir el nivel inflacionario de la economía nacional.

La actualización no se presenta siempre, sino sólo cuando

el nivel inflacionario excede del 10%, como se indica en el artículo 17-A y 21 del CFF, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%.

## MEDIDAS SANCIONATORIAS

Al quinto grupo de medidas que el ordenamiento jurídico establece ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales, las denominaremos sancionatorias. Se trata de figuras a través de las cuales el sistema jurídico reprime el incumplimiento de la obligación de los responsables tributarios. Se trata de medida disuasorias y ejemplificativas. Son las medidas más extremas y severas que se regulan en la legislación fiscal. Nuestro sistema jurídico tributario nacional arbitra distintas sanciones: a) sanciones administrativas; b) sanciones fiscales, y c) sanciones penales.

### *Sanciones administrativas*

Las sanciones administrativas inciden directamente sobre alguno de los responsables tributarios y no guardan relación

## 234 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

con la determinación de la base gravable de la contribución adeudada, como sí sucede con las sanciones fiscales. Las leyes fiscales federales establecen distintos tipos de ellas, pero las más comunes son: 1) las multas; 2) la clausura del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días; 3) el abandono de las mercancías a favor del fisco federal, y 4) la suspensión temporal de registro de los contadores públicos facultados para dictaminar.

### *Las multas*

Se pueden definir como aquellas sanciones económicas, previstas en ley, que se imponen a quien infringe una obligación tributaria. Las que se regulan en el CFF son multas administrativas y por lo mismo siguen toda la teoría del derecho administrativo sancionador. A su vez, esta disciplina en sus orígenes se nutrió de los principios del orden penal, de manera que es así como podemos explicarnos algunas disposiciones contenidas en el capítulo relativo a las multas del CFF.

Por citar algunos ejemplos, la aplicación de las multas es estrictamente personal como se reconoce en materia penal; no pueden transmitirse, pues si la multa es una sanción contra el infractor, ésta perdería cualquier propósito disuasivo o ejemplificativo si se transmitiera de una persona a otra. Postulado que se recoge en el artículo 22 constitucional (que prohíbe las penas trascendentales) y que tiene su réplica en el artículo 71 del CFF que indica:

Artículo 71. Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Asimismo, al infractor se le aplica el principio *in dubio pro reo*, de raigambre penal y que también de manera matiza-



da aparece reconocido en el quinto párrafo del artículo 70 del CFF al indicarse:

Quando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

A las multas administrativas de carácter fiscal le son plenamente aplicables las reglas sobre agravantes existentes en materia penal. Las agravantes para las multas se regulan en el artículo 75, fracciones I a IV.

Artículo 75. Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

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

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las

## 236 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

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

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

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

f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

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

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

Finalmente, para cerrar esta serie de ejemplos que demuestran la presencia de los principios del orden penal dentro de las multas administrativas de carácter fiscal, tenemos que en éstas se aplican también las reglas del concurso ideal y real de infracciones. Así se indica en la fracción V, del artículo 75 del CFF:

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

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones for-

## EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS 237

males y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Por otro lado, cuando la infracción implica la omisión en el pago de una contribución, el CFF suele establecer como monto de la multa un porcentaje de dicha contribución y cuando no es así, por ejemplo, el incumplimiento de obligaciones formales, el monto de la multa viene fijado por una suma determinada.

Es importante advertir que en términos del artículo 70 del CFF, las multas se aplican con independencia de las sanciones penales que puedan configurarse y que también las multas al ser créditos fiscales se actualizan.

### *La clausura del establecimiento del contribuyente por un plazo de tres a 15 días*

El CFF también establece como otra de las sanciones aplicables por infracción a una obligación tributaria la clausura del establecimiento del contribuyente. Generalmente se aplica como sanción adicional y con motivo de una reincidencia del infractor.

### *El abandono de las mercancías a favor del fisco federal*

Esta figura se regula tanto en el CFF como en la Ley Aduanera. Se presenta cuando los responsables tributarios no cumplen con retirar en tiempo ciertas mercancías. Consiste en el derecho del fisco en apropiarse de las mismas derivado de tal incumplimiento.

### *La suspensión temporal de registro de los contadores públicos facultados para dictaminar*

Esta suspensión se presenta cuando el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recauda-

das, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, la independencia y la imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña, así como la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

### *Sanciones fiscales*

Mediante las sanciones fiscales, la autoridad pretende sancionar al sujeto responsable al limitar algún derecho o prerrogativa que afecta alguno de los elementos del impuesto que aquél debe cubrir. Dentro de éstas encontramos: 1) la pérdida de un derecho o la negativa para la deducción de un gasto o inversión, la aplicación de un estímulo, subsidio o acreditamiento, o bien, la disminución de una pérdida fiscal o de la PTU; 2) revocar o impedir que siga surtiendo efectos una autorización otorgada previamente por las autoridades fiscales.

*La pérdida de un derecho o la negativa para deducir un gasto o inversión, la aplicación de un estímulo, subsidio o acreditamiento, o bien, la disminución de una pérdida fiscal o de la PTU*

La pérdida de un derecho puede ilustrarse con lo dispuesto en el artículo 204 de la LISR que otorga un estímulo fiscal a quienes hagan inversiones en equipos de alimentación para vehículos eléctricos. En el caso de que el contribuyente no aplique el crédito en el ejercicio en el que pudiera hacerlo, perderá el derecho a acreditarlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

En el caso de la negativa para deducir un gasto o inversión, el artículo 27 de la LISR establece que las deducciones

autorizadas deberán reunir algunos requisitos como estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el SAT.

*Revocar o impedir que siga surtiendo efectos una autorización previamente otorgada por las autoridades fiscales*

Para gozar de ciertas prerrogativas, los responsables tributarios deben solicitar autorización, es decir, se necesita cumplir ciertos requisitos; en caso de incumplimiento deviene la revocación o la imposibilidad para seguir gozando de los derechos que de ellas se derivan. Por ejemplo, revocar la autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta a las personas con fines no lucrativos que no cumplan con los requisitos y obligaciones contenidas en el artículo 82 de la LISR. Otro ejemplo es la imposibilidad de seguir gozando de la autorización para enajenar las acciones al costo fiscal en los casos de restructuración de sociedades, cuando no se cumplan los requisitos del artículo 24 de la LISR.

### *Sanciones penales*

Es la sanción más severa que puede encarar un responsable tributario ante el incumplimiento de sus obligaciones fiscales. Estas sanciones, en teoría, responden al *principio de intervención mínima*, que forma parte del principio de proporcionalidad o de prohibición del exceso, cuya exigencia descansa en el doble carácter que ofrece el derecho penal: a) el ser un derecho fragmentario, en cuanto no se protegen todos los bienes jurídicos, sino tan sólo aquellos que son más importantes para la convivencia social, limitándose además esta tutela a aquellas conductas que atacan de manera más intensa a aquellos

## 240 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

bienes, y *b*) el ser un derecho subsidiario que, como *ultima ratio*, ha de operar únicamente cuando el orden jurídico no pueda ser preservado y restaurado eficazmente mediante otras soluciones menos drásticas que la sanción penal.

Afirmamos que teóricamente es aplicable este principio de intervención mínima en esta parcela porque en la realidad el CFF tipifica como delito conductas ordinarias cuya gravedad social estaría seriamente cuestionada. Por ejemplo, el artículo 109-I del CFF establece que se sancionarán con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes.

De esto se sigue que en todos los casos en los cuales la autoridad fiscal despliega sus facultades de comprobación y determine una diferencia de contribuciones, esto se debe precisamente a que los responsables tributarios determinaron ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes, tipificando de esa manera el delito de defraudación fiscal equiparada. Aquí el monto resulta irrelevante porque conforme a las reglas de sanción del delito de defraudación fiscal, la más pequeña cantidad es suficiente para tipificar dicho delito.

La sanción penal expresamente regulada en el CFF es la prisión, pero el Código Nacional de Procedimientos Penales, en sus artículos 421 y 422, establece también las sanciones por delitos cometidos por personas morales, que pueden ser la multa, el decomiso y la disolución de la misma.

El CFF regula distintos delitos, pero los más comunes son el contrabando y el contrabando equiparado, la defraudación fiscal y la defraudación fiscal equiparada.

## ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

- 1) Contesta brevemente las siguientes preguntas
  - a) ¿Todos los incumplimientos de las obligaciones tributarias traen como consecuencia una sanción?
  - b) ¿El incumplimiento tributario sólo consiste en no pagar alguna contribución?
  - c) ¿Cómo pueden clasificarse las consecuencias por el incumplimiento de obligaciones tributarias?
  - d) ¿En qué consisten las consecuencias exoneradoras por el incumplimiento de obligaciones tributarias?
  - e) ¿En qué consisten las consecuencias cautelares por el incumplimiento de las obligaciones tributarias?
  - f) ¿En qué consisten las consecuencias incentivadoras por el incumplimiento de las obligaciones tributarias?
  - g) ¿En qué consisten las consecuencias indemnizatorias por el incumplimiento de las obligaciones tributarias?
  - h) ¿En qué consisten las consecuencias sancionatorias por el incumplimiento de las obligaciones tributarias?
  - i) ¿Cómo se clasifican las sanciones tributarias?
  - j) Señala tres ejemplos de infracciones tributarias de acuerdo al Código Fiscal de la Federación
  - k) Señala tres ejemplos de delitos tributarios de acuerdo al Código Fiscal de la Federación

- 2) Ver el video “Los delitos fiscales”

Aparece en Internet. Fue preparado por el Consejo de la Judicatura Federal que se encuentra en la siguiente liga: <https://www.youtube.com/watch?v=lePT6qnoU-w>; prepara un resumen no mayor a dos folios.

- 3) Ver el video “DFT-I, L. 15 Infracciones y sanciones tributarias”

Aparece en Internet. Fue preparado por los profesores Pedro Manuel Herrera Molina e Isidoro Martín Dégano, de la Uni-

## 242 EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

versidad de Educación a Distancia de España, que se encuentra en la siguiente liga: <https://www.youtube.com/watch?v=g9QJWMDbL2E>; prepara un resumen no mayor a tres folios.

### BIBLIOGRAFÍA BÁSICA Y COMPLEMENTARIA

- Carballo Balvanera, Luis, *Introducción a los cursos de derecho fiscal*, Porrúa, México, 2017.
- De la Cueva, Arturo, *Derecho fiscal*, 5ª ed., Porrúa, México, 2017.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho fiscal*, 2ª ed., Porrúa, México, 2017.
- Rodríguez, Hortencia, *Instituciones de derecho fiscal*, Porrúa, México, 2016.
- Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, Oxford University Press, México, 2017.