



# Prodecon

**Hacia una mayor seguridad y certeza  
jurídica. Evolución de la facultad  
de la Administración Tributaria en  
condonación de multas fiscales  
(Artículo 74 CFF)**

**Serie de Cuadernos de la Procuraduría  
de la Defensa del Contribuyente**

Número **XV**



**Procuraduría  
de la Defensa  
del Contribuyente**

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

## Presentación

Promover una nueva cultura contributiva entre la sociedad mexicana es uno de los principales objetivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Resulta por tanto de vital importancia la difusión de los estudios, análisis e investigaciones que la **Prodecon** como organismo técnico especializado en los derechos de los contribuyentes, realiza de manera permanente acerca de la obligación ciudadana de contribuir y sobre los derechos fundamentales que, en correlación, deben ser reconocidos y garantizados a quienes con sus contribuciones sostienen el gasto público de México.

La función de estos cuadernos es presentar estudios jurídicos y constitucionales con visiones multifacéticas sobre temas tributarios, sin descuidar aspectos éticos y humanistas, ya que se trata de documentos sobre temas actuales, relevantes y de utilidad para los contribuyentes, los estudiosos en la materia y los ciudadanos en general.

Se pretende con esta Serie de Cuadernos que el lector encuentre una herramienta de interés y utilidad que le permita un mayor acercamiento a la nueva cultura contributiva.



**Diana Bernal Ladrón de Guevara**  
*Procuradora de la Defensa del Contribuyente*

# Hacia una mayor seguridad y certeza jurídica. Evolución de la facultad de la Administración Tributaria en condonación de multas fiscales (Artículo 74 CFF)



**Colaboradores**  
Diana Bernal Ladrón de Guevara  
Israel Santos Flores  
Pastora Melgar Manzanilla

## ÍNDICE

I. Introducción .....	4
II. Algunas notas sobre la discrecionalidad administrativa.....	7
III. Los derechos del contribuyente frente a las facultades discrecionales .....	13
IV. Condonación de multas fiscales: el artículo 74 del CFF .....	17
V. Seguridad y certeza jurídicas en la condonación de multas.....	28
VI. Conclusiones .....	33
VII. Bibliografía .....	36

# I. Introducción



La reforma hacendaria de 2014 introdujo, entre otros cambios, una nueva regulación de la facultad contenida en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación relativa a la condonación de multas por infracción de las disposiciones fiscales.

Derivado de ello, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación,<sup>1</sup> contiene una serie de reglas que establecen, los procedimientos para solicitar la condonación de multas,<sup>2</sup> para determinar los porcentajes en que deben condonarse<sup>3</sup> y para solicitar el pago a plazos de las multas condonadas;<sup>4</sup> así como las multas por las que no procede la condonación, la condonación a contribuyentes sujetos a facultades de comprobación,<sup>5</sup> y la condonación de multas que derivan de la aplicación de pérdidas fiscales indebidas.<sup>6</sup>

Hasta antes de la reforma, este tipo de condonación de multas era una facultad discrecional de la Administración Tributaria, tema que, desde el inicio de sus funciones llamó la atención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, lo que ha quedado plasmado en su que hacer institucional.<sup>7</sup> Al respecto, destacan las Recomendaciones 03/2011 y 04/2011. En ambos casos, **Prodecon** observó con preocupación que en el ejercicio de esta facultad discrecional se ponían en juego los derechos del contribuyente.<sup>8</sup>

Lo anterior, debido a que, al no establecerse parámetros suficientes para la condonación de multas (las multas susceptibles de condonarse, los supuestos de procedencia y los baremos de condonación), difícilmente el contribuyente podía predecir si le correspondía o no el derecho a la condonación.

1. Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, México, Diario Oficial de la Federación, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5328461&fecha=30/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328461&fecha=30/12/2013). Fecha de consulta: 19 de marzo de 2014.

2. *Ibidem*, Regla II.2.13.1. Solicitud de condonación de multas.

3. *Ibidem*, Regla II.2.13.2. Solicitud de condonación de multas.

4. *Ibidem*, Regla II.2.13.5. Solicitud de condonación de multas.

5. *Ibidem*, Regla II.2.13.3. Solicitud de condonación de multas.

6. *Ibidem*, Regla II.2.13.4. Solicitud de condonación de multas.

7. Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Los derechos fundamentales y la condonación de multas fiscales. Recomendaciones 03/2011 y 04/2011*, México, **Prodecon**, *Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, no. V.

8. Ambos asuntos derivaron de una inexacta e insuficiente motivación de la autoridad. **Prodecon** fue enfática en señalar que, al resolver las solicitudes de condonación, la autoridad está compelida a motivar debidamente sus resoluciones. Asimismo, sostuvo que esta facultad debía aplicarse en el sentido más benéfico y buscando siempre la protección más amplia del contribuyente, tomando en cuenta su situación real y concreta –condiciones humanas, sociales, económicas, culturales–, así como la gravedad o levedad de los motivos que originaron la infracción.

La nueva regulación del artículo 74 del CFF abandona el criterio de la discrecionalidad administrativa para establecer salvaguardas en materia de certeza y seguridad jurídicas; garantizando la condonación de multas a cualquier interesado que se ubique en las hipótesis de las reglas expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria.

Este nuevo esquema advierte un avance en el respeto a los derechos de los pagadores de impuestos y, en esta medida, es merecedor de ser estudiado.

Así, el presente documento tiene como objetivo, por un lado, analizar la reciente evolución de la facultad discrecional de la Administración Tributaria para condonar multas derivadas de la infracción a las disposiciones fiscales y, por otro, dar puntual seguimiento a este tema que, como se ha dicho, ha sido objeto de inquietud para el Ombudsman del contribuyente.

El trabajo se estructura en cinco apartados. En el primero de ellos se identifican los elementos y alcances que componen la discrecionalidad administrativa. Asimismo, se establece la diferencia entre facultades discrecionales y facultades regladas.

En el segundo, se hace referencia a los derechos humanos como límites al ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración. Se hace especial mención del derecho a la seguridad y certeza jurídicas.

Posteriormente, en el tercer apartado, se hace un comparativo entre el anterior régimen de condonación de multas a la luz del artículo 74 del CFF y el introducido con la reforma fiscal de 2014, prestando especial atención a la superación de la discrecionalidad administrativa y las salvaguardas para la certeza y seguridad jurídicas contenidas en el texto del nuevo artículo 74. Asimismo, se analizan los requisitos y supuestos de procedencia de la condonación de multas fiscales de acuerdo con las mencionadas reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, y se hace mención de la omisión en la regulación de la condonación de multas formales.

En el subsecuente apartado, se mostrará que el nuevo régimen de condonación de multas que obliga a la SHCP a establecer, por conducto del SAT, reglas generales que señalen los supuestos de procedencia para la condonación atiende a la seguridad y certeza jurídicas. De esta manera, se sostendrá que con este nuevo esquema se reduce la discrecionalidad que hasta 2013 ostentaba la autoridad, concluyendo que un margen de discrecionalidad es posible siempre que no genere inseguridad jurídica para el administrado. Al final se presentan las respectivas conclusiones.

## II. Algunas notas sobre la discrecionalidad administrativa

Antes de hablar de discrecionalidad administrativa, se debe señalar, como sostiene Kelsen,<sup>9</sup> que la discrecionalidad es un fenómeno inherente a todo proceso de concreción y aplicación del derecho y que se presenta en todas las gradas del ordenamiento. La determinación contenida en las normas nunca es completa, por lo que la norma de rango superior no puede determinar en todos los sentidos el acto mediante el cual se la aplica. Por tanto, establece el autor, siempre permanecerá un mayor o menor espacio de juego para la libre discrecionalidad, de suerte que la norma de grada superior tiene, con respecto del acto de su aplicación a través de la producción de normas o de ejecución, el carácter de un marco que debe llenarse mediante ese acto.

En este sentido, hasta la orden más minuciosa tiene que dejar al ejecutor una cantidad de determinaciones, de tal manera que la realización del acto jurídico (dentro del marco de la norma jurídica aplicable) es a la libre discrecionalidad del órgano llamado a efectuarlo.

Se advierte entonces que siempre hay un margen mínimo de apreciación que necesariamente tiene el ejecutor del acto. Sin embargo, en algunos casos, este margen es más amplio, por ejemplo cuando el legislador dispone que sea un órgano de la administración quien aprecie la oportunidad y conveniencia para realizar el acto. A estas situaciones se les denomina: facultades discrecionales de la Administración Pública.

En materia tributaria, encontramos una serie de supuestos de facultades discrecionales para la condonación de contribuciones, sus multas, o demás accesorios,<sup>10</sup> siendo de nuestro interés para este trabajo, el regulado en el artículo 74 del CFF.

9. Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, Traducción de Roberto J. Vernengo, 2ª reimp., México, UNAM, 1982, pp. 349 y 354.  
10. *Cfr.* Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *op. cit.*, nota 7, p. 8.

## 1. Definición

Podemos definir a la discrecionalidad administrativa como la “facultad atribuida a la Administración, en virtud de la cual ésta actúa según la libre apreciación de las circunstancias, para la satisfacción de los intereses de la colectividad”.<sup>11</sup>

En otras palabras, decimos que hay facultad discrecional cuando una ley o reglamento deja a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, en qué momento debe obrar, cómo debe obrar y qué contenido va a dar a su actuación. Consiste entonces en la libre apreciación de la Administración para decidir lo que es oportuno hacer o no hacer.<sup>12</sup>

De los anteriores conceptos se advierte un elemento esencial de la facultad discrecional: se rige por el interés colectivo. Por tanto, se obvia que las facultades discrecionales no son absolutas. En efecto, estas facultades no suponen poderes ilimitados; se trata de facultades concretas y limitadas otorgadas por una ley en las que hay un cierto margen de indeterminación que está llamado a ser concretado por la Administración, pero en la que también existen elementos reglados.<sup>13</sup>

De esta manera, aunque la Administración dispone de un margen de libertad para apreciar la oportunidad o conveniencia de su acción dentro de ciertos límites, la facultad administrativa discrecional está sujeta a la medida, y no puede constituirse en un poder indefinido o ilimitado, pues siempre estará supeditada a la realización de los fines específicos que le han sido encomendados por el ordenamiento jurídico.<sup>14</sup>

Esto es, en última instancia, es la norma que determina la finalidad más o menos concreta del acto, aunque permite a la Administración valorar los medios, guías o caminos creando en otros supuestos la unidad de la medida para actualizar y aplicar los conceptos indeterminados, no comprobables objetivamente, que se encierran en la norma.<sup>15</sup>

11. Benavides Pinilla, Víctor Leonel, “Consideraciones en torno a la discrecionalidad de la Administración Pública en Panamá”, en Rodríguez-Arana Muñoz, Jaime; Benavides Pinilla, Víctor Leonel; Sheffer Tuñón, Javier Ernesto; y Sendín García, Miguel Ángel (editores), *Derecho Administrativo Iberoamericano (discrecionalidad, justicia administrativa y entes reguladores)*, volumen II, s.e., 2009, p. 3., <http://www.organosjudicial.gob.pa/cendoj/wp-content/blogs.dir/cendoj/versionelectronicacongreso-vol2.pdf>. Fecha de consulta: 25 de marzo de 2013.

12. *Idem*.

13. Uriol Egido, Carmen, *La discrecionalidad en el derecho tributario: Hacia la elaboración de una teoría de interés general*, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, documento 29/02, p. 9, [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2002\\_29.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_29.pdf). Fecha de consulta: 3 de abril de 2014.

14. *Cfr.* Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. C-318/95 de 19 de julio de 1995, p. 1, [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/c-525\\_1995.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/c-525_1995.html). Fecha de consulta: 26 de marzo de 2014.

15. Benavides Pinilla, Víctor Leonel, *op. cit.*, nota 11, p. 3.



## 2. Facultades discrecionales y facultades regladas

Es imposible que el legislador prevea todos los supuestos concretos de relevancia jurídica. Por ello, el ordenamiento atribuye a la Administración dos tipos de facultades: las regladas y las discrecionales.

Las primeras, llamadas también vinculadas y obligatorias, resultan cuando el funcionario no puede ejecutar el acto sino con sujeción estricta a la ley, so pena de incurrir en incompetencia, exceso de poder, ilegalidad o violación de la ley.<sup>16</sup> En este caso, es la propia ley la que determina cuál autoridad debe actuar, en qué momento y de qué forma, sin dejar lugar a una valoración subjetiva.<sup>17</sup>

Entonces, cumplidas ciertas condiciones establecidas en la norma, la autoridad tiene la obligación de actuar en determinado sentido, por ejemplo, concediendo el derecho, otorgando el permiso, imponiendo determinada sanción, o ejerciendo su potestad de modo irrestricto, entre otros; conforme la propia norma haya previsto de modo preciso y completo.

Por el contrario, las facultades discrecionales aparecen cuando la Administración no está sometida al cumplimiento de normas especiales en cuanto a la oportunidad de obrar, sin que ello quiera decir que se obra al arbitrio, pues dicha autoridad debe observar siempre los preceptos legales sobre formalidades del acto.<sup>18</sup> Asimismo, el acto discrecional debe atender a la satisfacción del interés público y cumplir los objetivos de la ley que lo dispone.

En este sentido, la facultad discrecional no es extralegal, sino por el contrario, remitida por la ley, de tal forma que no hay discrecionalidad al margen de la ley, sino justamente sólo en virtud de ella y en la medida en que ésta la haya dispuesto.<sup>19</sup> Por tanto, aunque pudiera sonar contradictorio, la discrecionalidad no se opone a lo reglado, ya que toda facultad discrecional debe observar ciertos elementos esenciales (límites) para que se considere como tal.<sup>20</sup>

16. *Cfr.* Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. C-031/95 de 2 de febrero de 1995, p. 477, <http://www.leyex.info/juris/C-031-95.htm>. Fecha de consulta: 26 de marzo de 2014.

17. Benavides Pinilla, Víctor Leonel, *op. cit.*, nota 11, p. 5.

18. *Cfr.* Corte Constitucional de Colombia, *op. cit.*, nota 16.

19. Benavides Pinilla, Víctor Leonel, *op. cit.*, nota 11, p. 8.

20. *Idem.*

Se advierte pues, que la diferencia entre estos dos tipos de actos administrativos estriba en que, en los reglados, la ley establece todas las condiciones de la conducta administrativa sin dejar margen a la elección; mientras que en los discrecionales, se le permite a la Administración Pública apreciar las condiciones (hechos pasados, consecuencias futuras, entre otros) y disponer de cierta libertad de apreciación para encausar sus actos hacia la satisfacción del interés público.

A continuación se señalan las principales diferencias entre los actos reglados y discrecionales:

Acto reglado	Acto discrecional
Necesariamente debe ser emitido al concurrir los requisitos de hecho o de derecho exigidos por la norma.	Puede o no ser emitido, ya que la valoración de las circunstancias que justifican su emisión depende de la apreciación subjetiva de la Administración
Debe ajustarse al fin concreto expresado en la norma.	En caso de no estar determinada su finalidad concreta de manera expresa, debe tender de la mejor manera a la satisfacción del interés público.
Cualquier valoración subjetiva que hace el órgano emisor del acto reglado, es sólo como presupuesto de hecho para la aplicación de la norma.	La valoración subjetiva que hace el órgano emisor del acto es esencial para determinar el contenido del acto que se emite.
Es la mera ejecución de la ley, en el que la misma señala exactamente el cómo y el deber de actuar de la autoridad, no hay elección.	La autoridad tiene un cierto margen de libertad de apreciación para decidir en qué momento debe actuar o cómo debe actuar, pudiendo elegir entre decisiones igualmente válidas.
No obstante las diferencias que preceden, es importante señalar que en muchas ocasiones no existe una clara separación entre los actos reglados y los discrecionales, ya que, en muchos casos, las facultades discrecionales, no refieren a la integralidad o completitud del acto, sino sólo a algunos de sus elementos.	

### 3. Delimitación negativa: conceptos que se asocian con la discrecionalidad

Establecida la noción de discrecionalidad, debemos hacer una distinción entre ella y otros conceptos que suelen asociarse y hasta confundirse con ella, tales como arbitrariedad, libertad de acción, conceptos jurídicos indeterminados e interpretación jurídica; es decir, nos abocaremos a establecer lo que no es discrecionalidad administrativa.

#### A. Discrecionalidad y arbitrariedad

Los límites al ejercicio de las facultades discrecionales han llevado a sostener que la discrecionalidad no es arbitrariedad. En efecto, la discrecionalidad no se concede para que la Administración actúe de forma caprichosa, pues sólo es una autorización limitada para un fin determinado: la apreciación de las condiciones presentes cuando el administrador gestione el interés social específicamente contenido en la norma.<sup>21</sup>

Como se ha asentado líneas arriba, la discrecionalidad no implica la concesión de facultades ilimitadas, pues los actos deben adecuarse a los fines de la norma, ser racionales, razonables, proporcionales, servir los intereses generales y respetar los derechos de los gobernados.

Al contrario, la arbitrariedad es una actuación que no reconoce límites distintos a la propia voluntad del que actúa. En este sentido, se caracteriza por patentizar el capricho de quien ostenta el poder, además, no constituye una potestad reconocida por el derecho, sino que se halla fuera del derecho y de los principios generales.<sup>22</sup> Por ser una conducta antijurídica, la arbitrariedad impregna de ilegitimidad al acto administrativo al evadir los fines de la ley.<sup>23</sup>

Como se advierte, discrecionalidad y arbitrariedad no pueden considerarse sinónimos; al contrario, son conceptos diametralmente opuestos.

#### B. Discrecionalidad y libertad de acción

La libertad de acción per se, es exclusiva de los particulares, quienes pueden hacer todo lo que la ley no les prohíba. Por su parte, la Administración Pública no tiene libertad de acción, y puede hacer sólo lo que la ley le permite. Respecto del acto discrecional, es importante recordar que existe exclusivamente en los casos en que una norma prevé la posibilidad de escoger las alternativas de solución que la Administración juzgue más convenientes según el caso.

.....

21. *Idem.*

22. Cfr. García de Enterría, Eduardo, "¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota", *Revista de Administración Pública*, España, Ministerio de la Presidencia-Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, no. 124, enero-abril, 1991, p. 218.

23. Benavides Pinilla, Víctor Leonel, *op. cit.*, nota 11, p. 9.

En este sentido, todos los actos y decisiones de la Administración, aun los discrecionales, deben ceñirse a los parámetros establecidos por la ley, y a ciertos límites que mencionaremos en el apartado siguiente. Por tanto, la discrecionalidad no debe confundirse con la libertad de acción que corresponde únicamente a los particulares.

### C. Discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados

Los conceptos jurídicos indeterminados existen cuando la ley define el supuesto de hecho a través de conceptos abstractos (buena fe, probidad, justicia, equidad, entre otros), que sólo pueden ser concretados en su aplicación práctica, bien porque la norma refiere a una realidad cuyos límites no pueden ser bien apreciados en su enunciado ya que no admiten una cuantificación o determinación rigurosa; o bien, porque el legislador ha tomado una decisión consciente de no acotarlos de manera precisa para permitir soluciones acomodadas a las circunstancias.<sup>24</sup>

Así, la diferencia entre conceptos jurídicos indeterminados y facultades discrecionales es que mientras las segundas suponen la posibilidad de elección entre alternativas igualmente justas, la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados a los casos concretos permite una única solución correcta.

### D. Discrecionalidad e interpretación jurídica

La interpretación jurídica consiste en atribuir un significado a una formulación normativa, especialmente en presencia de duda o controversia respecto de su campo de aplicación.<sup>25</sup> En otras palabras, es la búsqueda del contenido de una disposición legal.

Por tanto, se diferencia del acto discrecional en tanto que éste no busca desentrañar el sentido de la norma, sino apreciar la oportunidad y conveniencia para emitir un acto que cumpla con su finalidad.

Como anotaremos más adelante, los preceptos contenidos en el artículo 74 del CFF, antes y después de la reforma, se circunscriben dentro de las facultades discrecionales otorgadas a la Administración Tributaria, aunque con el nuevo régimen la condonación de multas pasa a ser una facultad más reglada y menos discrecional.

24. Cfr. García de Enterría, Eduardo y Fernández Tomás, Ramón, *Curso de derecho administrativo*, 15ª ed., España, Thomson Civitas, 2011, vol. I, p. 481; y Parejo Alfonso, L., *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias: un estudio del alcance y la intensidad del control judicial a la luz de la discrecionalidad administrativa*, Madrid, Tecnos, 1993, p. 279.

25. Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, trad. de Marina Gascón y Miguel Carbonell, México, UNAM-IJ, 1999, pp. 3-5.

### III. Los derechos del contribuyente frente a las facultades discrecionales

Como se ha expuesto en el apartado anterior, las facultades discrecionales de la Administración permiten apreciar la oportunidad y conveniencia de ciertas actuaciones, que difícilmente pueden regularse completamente de antemano, pero que son esencialmente útiles para el logro del interés colectivo.

En este sentido, las facultades discrecionales son una herramienta jurídica necesaria e indispensable, en ciertos casos, para lograr una buena administración, pues se le brinda al gestor público la posibilidad de decidir, bajo un buen juicio, sin la camisa de fuerza de una reglamentación detallada que no corresponda a la situación que se quiera superar o enfrentar.

No obstante, observamos que el margen de apreciación para ejercer la facultad discrecional no es ilimitado, más bien, está sujeto a una serie de requisitos necesarios para que el acto administrativo discrecional se desenvuelva dentro de un contexto de juridicidad. Dentro de estos límites, encontramos los siguientes:

- La propia ley. La Ley establece los lineamientos a los que se ha de sujetar la autoridad. Naturalmente, el punto del que parte todo acto de autoridad es la ley.
- La satisfacción del interés público. El interés público es un límite infranqueable al cual debe sujetarse el todo acto administrativo reglado o aún discrecional. A través de la discrecionalidad los funcionarios públicos deben escoger en cada momento los medios más adecuados para solucionar las situaciones que enfrentan, siempre teniendo como objetivo la satisfacción de los intereses de la colectividad.
- La finalidad a que debe responder la emisión del acto. La discrecionalidad debe responder a la finalidad del acto que necesariamente se encuentra reglado de manera expresa o implícitamente en la ley; y que en última instancia será el interés público o el bien común.
- Los principios generales del derecho. La adecuación a los principios generales del derecho es importante para el desarrollo sano de la facultad discrecional; entre ellos: a) la justicia, b) la proporcionalidad, c) la racionalidad y la razonabilidad, d) la equidad y la igualdad, e) la buena fe, f) la libertad, entre otros.

• Fundamentación y motivación adecuada. Uno de los elementos de forma de los actos administrativos de mayor importancia en cuanto al control de los mismos, particularmente de los discrecionales, es su motivación, esto es, la necesaria expresión de los motivos y causas del acto. En este sentido, la motivación es esencial para que los jueces puedan hacer efectivos los límites impuestos al poder discrecional.

• Los derechos humanos. La emisión de cualquier acto de autoridad no debe afectar la esfera de los derechos de los particulares. El acto administrativo que se emita en uso de facultades discrecionales debe, al igual que cualquier otro acto del poder público, respetar los derechos humanos. En este sentido, la discrecionalidad está limitada por los derechos de los gobernados.

Aunque todos los límites mencionados son de gran trascendencia, el último es de especial interés para el tema que nos ocupa, ya que como Defensor de los Derechos de los pagadores de impuestos, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene como objetivo velar de manera permanente por la observancia efectiva de los derechos de los contribuyentes en su relación con las autoridades fiscales, en este caso, tratándose de facultades regladas y discrecionales.

Además, cabe destacar, que el Estado Social y Democrático de Derecho es un Estado en donde la persona humana ocupa un lugar primordial, y en donde se busca establecer las condiciones para que ésta pueda desarrollarse; lo cual se logra mediante la protección y garantía de un amplio catálogo de derechos.

Ciertamente, los derechos humanos ocupan un papel importante en los actos reglados o discrecionales de la Administración Tributaria, pues el beneficiario principal de dichos actos es, precisamente, el ser humano. Por tanto, debemos considerar la forma en que inciden en tales derechos.

Respecto a las facultades discrecionales, hemos establecido que los derechos humanos configuran un límite a su ejercicio, por tanto, en principio debemos establecer que el acto administrativo tributario que se emita en virtud de facultades discrecionales debe, al igual que cualquier otro acto, respetar los derechos humanos consagrados en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte. Esto parece más obvio tratándose de derechos como de tránsito, propiedad, de reunión, de libertad, etc., pero resulta igualmente importante tratándose de derechos como la seguridad y la certeza jurídicas.

También se debe destacar que la discrecionalidad no implica que la persona en general, ni el contribuyente en particular, quede subordinado sin más a criterios subjetivos por parte de la Administración Tributaria. Las facultades discrecionales no constituyen, en modo alguno, un impedimento para que la autoridad administrativa pueda guiar su criterio en apego a los derechos fundamentales.

Justamente, un derecho que no puede soslayarse tratándose de actos discrecionales es la debida motivación, pues de ella dependerá que los actos se consideren discrecionales o arbitrarios. En los actos discrecionales la autoridad está obligada siempre a expresar con suficiencia y exactitud los motivos o causas de su decisión, pues de esa manera se demuestra que el acto discrecional cumple con la finalidad de la ley que lo instituye, pero también que se realizó en interés colectivo, sin violación de derechos, y que no es arbitrario.

Es bajo esta perspectiva que podemos aseverar que la falta de motivación de los actos administrativos discrecionales constituye una desviación de poder de la Administración que desborda la facultad discrecional.

No obstante, cabe anotar que muchas veces, el límite entre la discrecionalidad y la arbitrariedad es sutil, aunque no imposible de apreciar. Además, no podemos dejar de observar (aun reconociendo la necesidad de las facultades discrecionales ante la imposibilidad de que las normas prevean todas las situaciones jurídicas), que mayores facultades discrecionales pueden desembocar en un incremento de la incertidumbre que merma la posibilidad de predecir las decisiones y los actos de la Administración.

Por lo anterior, consideramos que el grado de certeza que pueda ser predicado en los actos de la Administración Tributaria, en las relaciones jurídicas, en los sujetos de dichas relaciones, así como en los derechos y obligaciones, debe ser el mayor posible.

En este sentido, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera loable la reforma al artículo 74 del CFF, pues como se establece en su exposición de motivos, se realizó: “con la finalidad de que los parámetros para el otorgamiento de la condonación de hasta el 100% de las multas **no sean de carácter interno y no sólo sea la autoridad la que conozca en qué casos procede la condonación**, sino que sea a través de reglas de carácter general en las cuales se prevean estos supuestos, **a efecto de otorgar certeza y seguridad** respecto de su aplicación al contribuyente”.<sup>26</sup>

.....  
26. Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. El resaltado es nuestro.



Como veremos en el subsecuente apartado, no se elimina en su totalidad la discrecionalidad en la condonación de multas (en ocasiones un cierto grado de discrecionalidad es importante para el cumplimiento efectivo de los fines públicos), pero sí se limita a fin de salvaguardar el derecho fundamental de seguridad y certeza jurídicas, entendido como una “exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes”.<sup>27</sup>

Esto es, para que el contribuyente pueda saber con un cierto grado de precisión los límites de sus deberes y derechos. En el caso que nos ocupa, la previsibilidad y calculabilidad implican que los pagadores de impuestos puedan saber de antemano si son sujetos o no de condonación, haciendo palpable el derecho a la seguridad y certeza que, dicho sea de paso, no debe desaparecer ni con pretexto de una facultad discrecional.

.....  
27. García Novoa, César, “La discrecionalidad en materia tributaria”, participación dentro del I Congreso Internacional de Derecho Tributario, celebrado los días 6 a 8 de junio de 2012 en Panamá, <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/documentos/4-la-discrecionalidad-en-materia-tributaria-cesar-garcia-novoa/file>. Fecha de consulta: 20 de abril de 2014.



## IV. Condonación de multas fiscales: el artículo 74 del CFF

### 1. El antes y el ahora del artículo 74 del CFF

Hasta antes de la referida reforma, la condonación de multas establecida en el artículo 74 del CFF apelaba a la apreciación discrecional de la Administración Tributaria para su procedencia, en atención a las circunstancias específicas de cada caso y a las causas que originaban la imposición de la sanción.

La ley no establecía de manera específica cuáles eran las multas susceptibles de condonarse, no definía de manera taxativa los supuestos de procedencia y tampoco fijaba baremos de condonación en función de la calidad, naturaleza y antigüedad de las multas; reservando así un amplio margen de apreciación a la Administración Tributaria en detrimento, muchas veces, de las garantías fundamentales del contribuyente.

La nueva regulación del artículo 74 del CFF abandona el criterio de amplia discrecionalidad administrativa para establecer salvaguardas en materia de certeza y seguridad jurídicas; obligando a la Administración Tributaria a expedir reglas de carácter general para la condonación de multas y garantizando la misma a cualquier interesado que se ubique en las hipótesis de las reglas expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria.

Veamos el antes y el ahora del artículo 74 del CFF:

Cuadro comparativo: Artículo 74 CFF	
Antes	Ahora
La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.	La 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 Servicio de Administración Tributaria 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.
La solicitud de condonación de multas en los términos de este Artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código. La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal. Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.	

En el primer caso tenemos los siguientes elementos:

1. Es facultad de la SHCP perdonar o no las multas por infracción a las disposiciones fiscales.
2. La SHCP, en cada caso concreto: valora las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que lo impuso; es decir, aprecia la oportunidad y conveniencia de perdonar las multas (motivos y razones).
3. La SHCP adopta, con base en la valoración de circunstancias, una u otra decisión: condona o no condona las multas en cada caso en particular.

Por su parte, en el segundo caso, se desprende que la SHCP al condonar multas por infracciones a las disposiciones fiscales y aduaneras, debe expedir reglas de carácter general que establezcan los requisitos y supuestos de procedencia, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

En los dos supuestos, se establece que la condonación no constituye instancia y en consecuencia que las resoluciones al respecto no pueden ser impugnadas por los medios de defensa ordinarios; que la solicitud de condonación puede suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución; y que la condonación de multas sólo procede cuando éstas hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

También es importante señalar que con la reforma se establece de manera explícita que la condonación es aplicable en materia aduanera, lo que puede considerarse un punto a favor de la certeza jurídica.

La diferencia sustancial entre los dos casos es mientras que el antiguo artículo 74 la decisión discrecional se tomaba en cada caso concreto, en el actual, el SAT debe crear una hipótesis general para la procedencia de la condonación de multas, en virtud de la cual la facultad deja de ser discrecional para volverse reglada.

Entonces ahora, en la condonación de multas, podemos decir que concurren dos tipos de facultades de la Administración Tributaria: una facultad reglada, que se manifiesta mediante la facultad de ejercicio obligatorio para emitir reglas de carácter general sobre la procedencia, forma y plazos de pago; y una que podemos denominar discrecional, por cual la Administración determina el contenido y alcance de los supuestos generales de condonación.

Para este año, dichas reglas se establecieron mediante la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación.

## 2. Reglas para la condonación de multas

Como hemos referido en nuestro apartado introductorio, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, contiene una serie de reglas que establecen, por primera vez en la historia del derecho tributario mexicano, los procedimientos para solicitar la condonación de multas, para determinar los porcentajes en que deben condonarse y para solicitar el pago a plazos de las multas condonadas; así como las multas por las que no procede la condonación, la condonación a contribuyentes sujetos a facultades de comprobación, y la condonación de multas que derivan de la aplicación de pérdidas fiscales indebidas.

### A. Supuestos de procedencia

Las reglas I.2.17.3. y I.2.17.4., prevén respectivamente, los supuestos de procedencia e improcedencia para la condonación de multas, como se muestra en el siguiente cuadro:

Supuestos para la condonación de multas	
Procedencia	Improcedencia
Por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, determinadas e impuestas por las unidades administrativas del SAT.	De contribuyentes que estén o hayan estado sujetos a una causa penal por la que exista o haya existido auto de formal prisión, auto de sujeción a proceso o sentencia condenatoria en materia penal, por delitos de carácter fiscal, en el caso de personas morales, no deberán estar vinculadas a un procedimiento penal en contra de personas cuya responsabilidad por la comisión de algún delito fiscal sea en términos del artículo 95 del CFF.
Autodeterminadas por el contribuyente.	Aquellas que no se encuentren firmes.
Por declarar pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas.	Que sean conexas con un acto que se encuentre impugnado.

Procedencia	
Impuestas a ejidatarios, comuneros, pequeños propietarios, colonos, nacionaleros; o tratándose de ejidos, cooperativas con actividades empresariales de agricultura, ganadería, Impuestas a ejidatarios, comuneros, pequeños propietarios, colonos, nacionaleros; o tratándose de ejidos, cooperativas con actividades empresariales de agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresas que pertenecen mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las leyes mexicanas.	

### B. Solicitud de Condonación de Multas (Regla II.2.13.1 RMF 2014)

La condonación de multas debe solicitarse por escrito libre<sup>28</sup> que contenga: la declaración bajo protesta de decir verdad de no estar vinculado a un procedimiento penal por delitos fiscales;<sup>29</sup> y, en su caso, el acuerdo que acredite el sobreseimiento con motivo del desistimiento de algún medio de defensa.

La solicitud debe presentarse ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente (ALSC) o ante la Administración Local de Recaudación (ALR).

Presentación de solicitud de condonación	
Ante la ALSC	Ante la ALR
1) Multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, impuestas por autoridad fiscal federal;	1) Sujetos a facultades de comprobación que opten por autocorregirse;

28. Tratándose de créditos fiscales cuya administración corresponda a las entidades federativas en términos de los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal, éstas deben definir la forma de presentación de las solicitudes de condonación.

29. El contribuyente debe declarar que no se encuentra sujeto a una causa penal por delitos de carácter fiscal en la que exista o haya existido: auto de formal prisión, auto de sujeción a proceso o sentencia condenatoria. Si es persona moral no debe estar vinculada a un procedimiento penal en contra de personas por delitos fiscales.

Ante la ALSC	Ante la ALR
2) Multas autodeterminadas por el contribuyente; y	2) Que les hayan impuesto multas por declarar pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, que hayan sido aplicadas en la resolución emitida por las autoridades fiscales en ejercicio de facultades de comprobación, pérdidas que al ser disminuidas en las declaraciones del ISR de ejercicios posteriores, den como consecuencia la presentación de declaraciones complementarias respectivas con pago del ISR omitido actualizado y sus accesorios;
3) Multas impuestas a ejidatarios, comuneros, pequeños propietarios, colonos, nacionaleros; o tratándose de ejidos, cooperativas con actividades empresariales de agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresas que pertenecen mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores.	3) Cuya negociación quede intervenida con cargo a caja, sin que por este motivo se interrumpa o se cancele la intervención

En caso de que la solicitud no cumpla con estos requisitos, la autoridad fiscal requiere al contribuyente para que en un plazo de 10 días presente la documentación faltante, apercibiéndolo de que en caso de no hacerlo, la solicitud se tendrá por no interpuesta.

La presentación de la solicitud de condonación de multas suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

### C. Porcentaje de condonación (Regla II.2.13.2 RMF 2014)

Para determinar el porcentaje de condonación se toma en cuenta la antigüedad del periodo o ejercicio al que corresponda la multa,<sup>30</sup> aplicando el porcentaje que corresponda, según se trate de impuestos propios o retenidos, trasladados o recaudados, conforme la siguiente tabla:

Porcentajes de Condonación		
Antigüedad	Multas por impuestos propios	Multas por impuestos retenidos, trasladados y recaudados
Más de 5 años	100%	70%
Más de 4 y hasta 5 años	90%	60%
Más de 3 y hasta 4 años	80%	50%
Más de 2 y hasta 3 años	70%	40%
Más de 1 y hasta 2 años	60%	30%
Hasta 1 año	50%	20%

Ahora bien, la resolución de condonación de multas fiscales surte efectos hasta que el contribuyente cumple con el pago del remanente de la multa que no se condonó.

Estas multas no condonadas, así como el monto de las contribuciones omitidas y sus accesorios, deben pagarse con la actualización correspondiente dentro de diez días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución de condonación.

Las reglas varían en los siguientes casos:

- a. Respecto de multas impuestas a ejidatarios, comuneros, pequeños propietarios, colonos, nacionaleros; o tratándose de ejidos y algunas cooperativas,<sup>31</sup> las multas son condonadas al 100% sin importar su antigüedad.

.....  
30. Ésta se computará a partir de la presentación de la declaración o del vencimiento de la obligación para presentar las declaraciones o pagos provisionales o definitivos del que derivan las multas, cuando no se hubieren presentado, hasta la fecha de presentación de la solicitud. Tratándose de multas de comercio exterior, se computará a partir de la fecha en que se dio el despacho de las mercancías, se cometió la infracción, o se descubrió la infracción y hasta la fecha de presentación de la solicitud de condonación.

31. Cooperativas empresariales de agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresas que pertenecen mayoritariamente o exclusivamente a los trabajadores.

b. Respecto de los contribuyentes sujetos a facultades de comprobación y que opten por autocorregirse, deben realizar su pago dentro de 3 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución respectiva. Los porcentajes de condonación en este caso son conforme la siguiente tabla:

Porcentajes de condonación por autocorrección durante las facultades de comprobación		
	Multas por impuestos propios	Multas por impuestos retenidos o trasladados
Pago de contribuciones no condonadas, accesorios y multas en una sola exhibición. <sup>32</sup>	100%	100%
Pago de contribuciones no condonadas, accesorios y multas en parcialidades.	80%	60%

No obstante, cabe hacer aquí un paréntesis para mencionar que si la autocorrección se realiza dentro de un procedimiento de Acuerdo Conclusivo, la condonación por única ocasión será del 100% de multas.

Debemos recordar que el Acuerdo Conclusivo es un medio alternativo de solución de controversias entre contribuyentes auditados y autoridades revisoras que se lleva ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como mediadora, facilitadora y testigo.

Por tanto, como hemos referido en otra ocasión,<sup>33</sup> mediante un procedimiento de Acuerdo Conclusivo, el contribuyente tiene la oportunidad de hacerse escuchar por la autoridad fiscal, exponer su punto de vista, y también de escuchar a la autoridad, para que, de manera conjunta, determinen cuáles son las obligaciones del contribuyente conforme a derecho. Establecido lo anterior, el contribuyente puede corregirse, con la condonación del 100% de multas en única ocasión.

c. Por último, en el caso de la condonación de multas que deriven de la aplicación de pérdidas fiscales indebidas, el porcentaje de condonación es de 90% sobre el importe de la multa. La multa no condonada, así como las contribuciones omitidas actualizadas y los accesorios deben pagarse totalmente dentro de un plazo de 3 días, sin que el pago pueda realizarse en parcialidades.

32. Regla II.2.13.3, Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de marzo de 2014.

33. Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Acuerdos Conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*, México, **Prodecon**, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. XIV, 2014, p. 19, [http://www.prodecon.gob.mx/libros/c14/img/cuaderno\\_14.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/libros/c14/img/cuaderno_14.pdf).



### 3. Naturaleza de las multas condonadas

El contenido del artículo 74 del CFF, tanto en su redacción anterior como en su redacción actual, no distingue la naturaleza de las multas sobre las que procede la condonación; es decir, si se trata de multas derivadas por el incumplimiento de obligaciones formales o de multas por la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones (multas sustantivas).

No obstante, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en algún momento que la versión anterior del artículo 74 del CFF sólo era aplicable respecto de la solicitud de condonación de multas impuestas como consecuencia del incumplimiento de alguna obligación formal contenida en las disposiciones fiscales, que no diera lugar a una omisión total o parcial en el pago de contribuciones.<sup>34</sup>

Posteriormente, la Segunda Sala rectificó su criterio en el sentido de que este precepto sí era aplicable de forma general tanto para las multas derivadas por el incumplimiento de una obligación formal, como para las multas por la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones,<sup>35</sup> postura compartida por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sobre la que se pronunció en múltiples ocasiones.<sup>36</sup>

Ahora, en relación a los preceptos del nuevo artículo 74 de CFF, **Prodecon** advierte un problema similar. Como se ha mencionado, el nuevo artículo tampoco explicita la naturaleza de la multa susceptible de ser condonada y, como establece un principio general del derecho: donde la ley no distingue, no es dable distinguir.

Por tanto, la condonación de multas puede operar tanto para multas formales como para las sustantivas. Con esta aclaración debemos observar que el SAT, en uso de su facultad discrecional, tomó la decisión de condonar multas; y en cumplimiento a una obligación reglada, expidió normas de carácter general: reglas I.2.17 y II.2.13 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.<sup>37</sup>

34. Cfr. 2a. L/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, abril 2003, p. 207 de rubro: "CONDONACIÓN DE MULTAS. LOS GOBERNADOS QUE INCURRAN EN UNA INFRACCIÓN QUE ÚNICAMENTE IMPLIQUE EL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FORMAL TIENEN DERECHO A OBTENER TAL BENEFICIO, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", . Para arribar a esta interpretación, la Segunda Sala se basó en el Decreto publicado el 31 de diciembre de 1998 que adicionó al Código Fiscal el artículo 70-A, a través del cual se establecieron reglas específicas de condonación de multas para el caso de la omisión total o parcial del pago de contribuciones, estimando entonces que la condonación de multas del artículo 74 aplicaba únicamente a las formales.

35. Cfr. XLIX/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, mayo 2008, p. 225. de rubro "CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. DIFERENCIAS ENTRE LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LA CONTEMPLADA EN EL NUMERAL SÉPTIMO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007";

36. Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Los derechos fundamentales y la condonación de multas fiscales*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. V, p. 11; y en la Recomendación 03/2011, de 5 de diciembre de 2011, emitida por **Prodecon**, [http://www.prodecon.gob.mx/noticias\\_banner/Noticia\\_6.html](http://www.prodecon.gob.mx/noticias_banner/Noticia_6.html).

37. Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, México, Diario Oficial de la Federación, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5328461&fecha=30/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328461&fecha=30/12/2013). Fecha de consulta: 19 de marzo de 2014.



Sin embargo, del análisis de estas reglas se advierte que el SAT estableció los supuestos de procedencia, así como la forma y plazos para el pago de un sólo tipo de multas.

Esto es, las reglas sólo refieren al procedimiento para la solicitud de condonación de multas derivadas del incumplimiento de obligaciones sustantivas, pues se tratan de multas por impuestos omitidos; más no así por multas derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, como puede ser la no presentación en tiempo y forma de una Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), o las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, que no implican el pago de impuestos. Entonces, las reglas son omisas en especificar en qué porcentaje deben condonarse aquellas multas que no provengan de impuestos omitidos.

Para tales supuestos, no sirven los porcentajes de condonación señalados en las reglas de la Resolución Miscelánea mencionadas, pues éstos atienden a las multas por impuestos propios, retenidos o trasladados.

De lo anterior pueden hacerse dos interpretaciones:

- Que en uso de su facultad discrecional, el SAT consideró oportuno condonar únicamente las multas por infracciones sustantivas, cumpliendo con la emisión de reglas generales que establecen la procedencia, forma y plazos para el pago de la parte no condonada; o
- Que en uso de su facultad discrecional, el SAT decidió condonar las multas por infracciones tanto sustantivas y formales, pero omitió cumplir a cabalidad con la facultad reglada de establecer la forma y plazos para el pago de la parte no condonada de las multas por infracciones formales.

En el primer caso, desde una aproximación inicial, podemos advertir un posible trato inequitativo respecto de aquellos contribuyentes acreedores de multas por el incumplimiento de obligaciones formales. Nótese que no se sostiene aquí que el SAT haya decidido condonar sólo las multas por obligaciones sustantivas. Sin embargo, en tal caso, la Administración Tributaria está obligada a apreciar la oportunidad y conveniencia de tal decisión y explicar por qué dicha decisión es la mejor para la satisfacción de los intereses de la colectividad; es decir, en todo caso la decisión discrecional debió fundamentarse y motivarse<sup>38</sup> para no parecer arbitraria y sin sustento.

38. Al respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha sido enfática en sostener que el derecho fundamental de certeza jurídica impone a toda autoridad el deber de fundar y motivar la causa legal del acto de molestia. *Cfr.* Criterio Sustantivo de **Prodecon**: 33/2013/CTN/CS-SASEN, de rubro: "FACULTADES DE COMPROBACIÓN. OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD DE FUNDAR Y MOTIVAR EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN AL EXTRANJERO, EN VIRTUD DEL CUAL AMPLÍA EL PLAZO PARA CONCLUIR LA VISITA DOMICILIARIA."

Ahora bien, en el segundo escenario, omitir la regulación de los supuestos de condonación por multas formales hace nugatorio el derecho de un sector de los pagadores de impuestos.

Debemos recordar que la Regla I.2.17.3., antes mencionada, establece la procedencia para la condonación de multas, sin hacer distinción entre las sustantivas y las formales, lo que nos lleva a suponer que la decisión discrecional fue para condonar ambas.

Para los efectos del artículo 74 del CFF, los contribuyentes podrán solicitar la condonación de multas en los siguientes casos:

- I. Por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, determinadas e impuestas por las unidades administrativas del SAT.
- II. Autodeterminadas por el contribuyente.
- III. Por declarar pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas.
- IV. Impuestas a ejidatarios, comuneros, pequeños propietarios, colonos, nacionaleros; o tratándose de ejidos, cooperativas con actividades empresariales de agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresas que pertenecen mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las leyes mexicanas.

Pero, como hemos referido, no se establecieron reglas generales para la condonación de multas por el incumplimiento de obligaciones formales, lo que resulta en una omisión materialmente legislativa, y en un cumplimiento parcial de la obligación establecida en el nuevo artículo 74 de CFF, dejando a un sector de contribuyentes (aquellos con multas formales por infracciones a disposiciones fiscales y aduaneras), en desventaja.

En palabras de FERNÁNDEZ SEGADO, este tipo de casos constituye una exclusión arbitraria de beneficio, las cuales se producen cuando una disposición propicia una disparidad de tratamiento que se traduce en la exclusión de una determinada categoría de sujetos de entre los beneficiarios de una ley.<sup>39</sup>

En efecto, los beneficios de la citada Regla que establece la hipótesis para la condonación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales y aduaneras, deben proceder para cualquier interesado que se ubique en dicho supuesto y que cubra los requisitos. Pero, cuando la Administración Tributaria

39. Fernández Segado, Francisco, "El control de las omisiones legislativas por el BundesVerfassungsGericht", *Teoría y Realidad Constitucional*, Madrid, UNED, no. 22, 2o. semestre, 2008, p.106, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=trcons&n=22>. Fecha de consulta: 7 de abril de 2014.

sólo establece las reglas para la procedencia de la condonación de multas sustantivas, implícitamente reduce el margen de beneficiarios potenciales, al otorgar un trato dispar en perjuicio de aquellos con multas formales.

No obstante lo anterior, el SAT informó a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que:

Sí será procedente la condonación de multas formales, de acuerdo al procedimiento establecido en las “Políticas para la condonación de multas por infracciones formales”, de observancia para las Administraciones Locales de Recaudación adscritas a la Administración General de Recaudación. Dicho procedimiento se incorporará en la siguiente publicación de Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2014, en el Diario Oficial de la Federación.<sup>40</sup>

Cabe mencionar que las referidas “políticas para la condonación de multas por infracciones formales”, fueron desarrolladas y promovidas por **Prodecon** –y por supuesto, acordadas con las autoridades fiscales– luego de una extensa labor de investigación efectuada en 2012 a partir del conocimiento de las resoluciones que negaban solicitudes de condonación de multas presentadas por los pagadores de impuestos.<sup>41</sup>

Así, el Defensor de derechos del contribuyente reconoce que las autoridades fiscales retomen dichas políticas para 2014, a fin de garantizar los derechos de seguridad y certeza jurídicas en la condonación de multas formales.<sup>42</sup>

40. Oficio 400-AGR-2014-066 de 27 de abril de 2014, firmado por el Administrador General de Recaudación del SAT.

41. Boletín de prensa 56/2012 de 8 de octubre de 2012 de Prodecon, visible en: <http://goo.gl/7G5jh>.

42. Al amparo de dichas políticas, pueden condonarse las multas formales impuestas por: 1) No presentar declaraciones, solicitudes, avisos, constancias o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; 2) No efectuar pagos provisionales; y, 3) No presentar la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT) o presentarla incompleta o con errores. Asimismo, dichas políticas establecen que la condonación de multas será procedente para los contribuyentes cuando: 1) No se trate de reincidentes; 2) No estén sujetos a procedimientos penales por delitos de índole fiscal; 3) Tengan capacidad económicamente insuficiente; 4) Hayan cumplido con sus obligaciones fiscales desde el momento en el que cometieron la infracción hasta que se presente la solicitud de condonación; 5) No hayan incurrido en ninguna agravante de las señaladas en el artículo 75 del CFF.

## V. Seguridad y certeza jurídicas en la condonación de multas

No obstante la crítica que **Prodecon** mantiene en relación a que las reglas expedidas por el SAT únicamente contemplan la condonación de multas sustantivas, advertimos que el nuevo texto del artículo 74 CFF introducido con la Reforma Fiscal de 2014 establece salvaguardas para la certeza y seguridad jurídicas.

### 1. Seguridad y certeza jurídicas como derechos humanos

Los seres humanos somos animales con disposición a mirar hacia el futuro, y por tanto hacemos predicciones para tomar decisiones sobre qué curso de acción seguir entre una serie de alternativas. A partir de la información a nuestro alcance, anticipamos cómo será el mundo, formando expectativas sobre lo que ocurrirá después. En otras palabras, tenemos capacidad de anticipar (inferir) a partir de lo observado, lo que aún no hemos observado.<sup>43</sup>

Comprender esta condición humana es significativo para entender en su correcta dimensión la importancia de la seguridad y certeza jurídicas, y para advertirlos como auténticos derechos humanos que deben garantizarse y protegerse. En efecto, la seguridad y la certeza constituyen una de las principales aspiraciones humanas,<sup>44</sup> y persiguen brindar a todo sujeto el derecho a saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás.<sup>45</sup>

Así, la seguridad y la certeza juegan un papel fundamental en cualquier sistema jurídico en virtud de que buscan que el gobernado tenga plena certidumbre y confianza de los actos de autoridad, cualquiera que sea su clase, especie, fuero o función.

43. Moreno Cruz, Diego, "Estudio introductorio. Consecuencias jurídicas esperadas y toma de decisiones prudentes", en Gometz Gianmarco, *La certeza jurídica como previsibilidad*, trad. de Diego Moreno Cruz y Diego Dei Vecchi, Madrid, Marcial Pons, 2012, p. 11.

44. La certidumbre y la predecibilidad son de gran importancia para el derecho. Los ideales de la Ilustración se sustentan básicamente en una concepción del ser humano como autor, planificador y diseñador de un proyecto personal de vida con lo que se realiza como ser humano. Para esto, las leyes deben hacer ciertas las expectativas de cada uno respecto de los demás y respecto del poder político. Cfr. Laport, Francisco J, "Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas", s.e., s.a., [http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada8/1\\_LAPORTA.pdf](http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada8/1_LAPORTA.pdf). Fecha de consulta: 29 de abril de 2014.

45. Alterini, Atilio Anibal, *La inseguridad jurídica*, Argentina, Abeledo Perrot, 1993, p. 15.

Para puntualizar un poco más, podemos señalar que la seguridad jurídica incluye dos ideas básicas que se exponen a continuación:<sup>46</sup>

Certidumbre del derecho	Eliminación de la arbitrariedad
Desde un punto de vista positivo, la seguridad jurídica se traduce en la importancia de la ley como vehículo generador de certeza.	Desde un punto de vista negativo, la seguridad jurídica debe entenderse como el papel que tiene la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

Por tanto, la seguridad jurídica tiene por objeto, por una parte, dar certeza a los ciudadanos y, por otra, evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades.<sup>47</sup>

Ahora bien, en relación a la seguridad en materia tributaria, FRITZ NEUMARK<sup>48</sup> señala que ésta no sólo concierne a las leyes tributarias en sentido formal (normas de carácter general emitidas por el poder legislativo mediante un procedimiento previamente establecido), sino también a las leyes en sentido lato; esto es, a las normas derivadas del poder reglamentario de la Administración Pública; tales como reglamentos, decretos-ley, decretos delegados, resoluciones misceláneas, disposiciones administrativas, reglas de carácter general, entre otras, que comparten las características de generalidad y abstracción con las leyes formales.

Todas estas normas, también llamadas ejecutivas o gubernamentales, deben estructurarse de manera que presenten claridad técnica y el máximo posible de inteligibilidad con disposiciones y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los propios funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello, también excluyan la arbitrariedad.<sup>49</sup>

Al respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha sostenido, en consonancia con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que:

.....

46. Cfr. Chagoyán Celios, Karen Beatriz, *Principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.

47. *Idem*.

48. Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 108 y 409.

49. *Idem*.

(...) la seguridad jurídica esencialmente consiste en que el particular pueda “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley, tomando en cuenta que los contribuyentes deben contar con certeza en relación con lo que el marco jurídico exige de ellos. Como consecuencia de dicha seguridad jurídica, las autoridades fiscales, en el ámbito de sus atribuciones, deben respetar los principios de claridad técnica y de practicabilidad. En este sentido, el principio de claridad técnica implica que las disposiciones que rigen el sistema tributario, como son reglas, órdenes, circulares, directrices, etcétera, procurarán encontrarse estructuradas –técnica y jurídicamente– en aras de la mayor inteligibilidad posible. Por otro lado, conforme al principio de practicabilidad, la autoridad tributaria debe cuidar que las medidas y objetivos que se persiguen a través de la política fiscal, sean acordes, por una parte, a la comprensión de los contribuyentes y, por la otra, a las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control.<sup>50</sup>

## 2. Seguridad y certeza jurídica en la condonación de multas

Conforme a lo anteriormente establecido respecto de la seguridad jurídica, podemos advertir que el nuevo régimen de condonación de multas que obliga a la SHCP a establecer, por conducto del SAT, reglas generales que señalen los supuestos de procedencia de la condonación, como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada, satisface los derechos de seguridad y certeza jurídicas en virtud de que se atienden dos importantes elementos: la certidumbre y la eliminación de la arbitrariedad.

El nuevo artículo 74 de CFF aporta mayor certidumbre porque ahora la condonación no se produce como resultado de la apreciación discrecional de los casos en particular; sino porque el interesado se ubica en las hipótesis de las reglas generales dadas por el SAT.

Entonces, cualquier persona que se halle en tales supuestos normativos y cumpla con los requisitos establecidos, sabrá de antemano que obtendrá la condonación solicitada; lo que no sucedía cuando a falta de reglas generales, la autoridad apreciaba cada caso en concreto para decidir sobre la procedencia o no de la condonación, sin que los interesados pudieran, en muchas ocasiones,

.....  
50. Cfr. Criterio Sustantivo de Prodecon: 40/2013/CTN/CS-SASEN, de rubro: “PRINCIPIOS DE CLARIDAD TÉCNICA Y PRACTICABILIDAD. DEBEN PERMEAR EL SISTEMA TRIBUTARIO PARA SALVAGUARDAR LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES.”

saber los elementos que tomaba en cuenta para tomar su decisión. No debemos olvidar que la seguridad jurídica se asienta sobre el concepto de predictibilidad; es decir, que cada uno sepa de antemano, lo que va a suceder en función de las circunstancias.

Por otra parte, se evita la arbitrariedad ya que, aun cuando éste concepto no se identifica con la discrecionalidad; es más, como hemos visto anteriormente en este trabajo, se opone a ella, la arbitrariedad se diluye más fácilmente en un acto discrecional que en uno reglado.<sup>51</sup>

En efecto, establecidas las reglas generales para la condonación, la autoridad no está en libertad de apreciar las circunstancias de cada solicitante para determinar si se condona o no la multa, pues dichas normas generales son el confín de su libertad y sujetan su actuación para no dejar lugar a dudas si procede la condonación. En tal circunstancia, es viable una expectativa razonablemente fundada del pagador de impuestos respecto de la actuación de la autoridad en la aplicación del derecho.

Así, las reglas de la Resolución Miscelánea 2014 que regulan la condonación establecida en el artículo 74 del CFF, constituyen un límite para la Administración Tributaria, en el sentido de que ésta no puede tomar una decisión que no sea conforme a dichas reglas; siendo una manera de evitar que la autoridad tome decisiones caprichosas. Dada la existencia de tales disposiciones, se producirán normalmente unos resultados cuando se verifiquen determinados hechos; lo cual atiende a la seguridad y certeza jurídicas.

Como se ha referido líneas arriba, en el nuevo régimen de condonación de multas se conjunta un acto discrecional y un acto reglado. Todavía la Administración Tributaria debe decidir discrecionalmente si otorga la condonación. Sin embargo, esta facultad discrecional se justifica en virtud de que no tendría caso imponer multas si automáticamente se condonaran. Además, resultaría en un estímulo negativo para el contribuyente quien, al saber que las multas serán condonadas, podría no tener empacho en infringir las disposiciones fiscales y aduaneras.

Entonces debemos entender que, la facultad discrecional para condonar multas es para aquellos casos en que, apreciando la oportunidad y circunstancias que prevalecen en la sociedad en determinado tiempo, la Administración Tributaria considere oportuno, para el logro de los fines colectivos, perdonar las multas a los contribuyentes.

.....  
51. Cfr. Recomendación 03/2011, emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en donde el Defensor de los pagadores de impuestos observó que no se apreció, analizó ni valoró la situación económica y social real del contribuyente al decidir sobre la condonación de multas a un contribuyente, como lo exigía el antiguo artículo 74 del CFF, [http://www.prodecon.gob.mx/recomendaciones/menu\\_recomendaciones.html](http://www.prodecon.gob.mx/recomendaciones/menu_recomendaciones.html).



Por tanto, no se afecta el derecho de seguridad y certeza en la facultad discrecional otorgada al SAT para condonar multas, siempre que este cumpla con los límites para este tipo de facultades, entre ellos, respetar los derechos de los contribuyentes y responder a un fin colectivo.

### **3. Incertidumbre en la omisión para regular con completitud la condonación de multas**

Continuando con la seguridad y certeza jurídicas, debemos destacar que las reglas de carácter general que se contienen en la resolución miscelánea fiscal, deben precisar los requisitos y procedencia de la condonación, así como la forma y el plazo para pagar la parte no condonada, para cumplir con el mandato legal, y en consecuencia, lograr su eficaz aplicación para tutelar la seguridad jurídica de los gobernados.

En otras palabras, las reglas generales deben ceñirse a lo previsto en el CFF que habilita su emisión, sin alterarlo o modificarlo, y ser claras y asequibles al entendimiento de todos. De ahí nuestra preocupación de que no se establezcan reglas para el caso de condonación de multas formales, pues dicha circunstancia reduce la certeza y seguridad jurídicas de los contribuyentes.

Un conjunto de reglas incompletas o deficientes, con vacíos o lagunas, incumple el objetivo principal: ofrecer una solución predecible con arreglo a derecho. El derecho a tener certeza exige que en el ejercicio de la función legislativa material y formal se emplee una diligente técnica jurídica, pues una legislación oscura dificulta la confianza ciudadana, crea canales para la arbitrariedad, y merma la certeza.

En el caso que nos ocupa, la falta de reglas generales que establezcan procedimientos, plazos y formas de pago para el caso de multas formales pone al contribuyente en una situación de incertidumbre.

No obstante, como hemos referido,<sup>52</sup> el SAT ha hecho del concomio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que sí procederá la condonación de multas cuando se trate de supuestos de infracciones formales, y que las reglas procedimentales se incorporarán en la siguiente publicación de Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.

.....  
52. Oficio 400-AGR-2014-066 de 27 de abril de 2014, firmado por el Administrador General de Recaudación del SAT.



## VI. Conclusiones

---

**PRIMERA.** Es imposible que el legislador prevea todos los supuestos concretos de relevancia jurídica. Por lo anterior se establecen dos tipos de facultades: las regladas y las discrecionales.

**SEGUNDA.** Existe facultad discrecional cuando una ley o reglamento deja a la Administración un poder de libre apreciación para decidir si es oportuno obrar o abstenerse, en qué momento debe obrar, cómo debe obrar y qué contenido va a dar a su actuación.

**TERCERA.** Existe facultad reglada cuando cumplidas ciertas condiciones establecidas en la norma, la autoridad tiene la obligación de actuar en determinado sentido, según la propia norma haya previsto de modo preciso y completo, sin posibilidad de una apreciación de oportunidad y conveniencia por parte de la autoridad.

**CUARTA.** La facultad discrecional es diametralmente opuesta a la arbitrariedad. La discrecionalidad no se concede para que la Administración actúe de forma caprichosa, pues sólo es una autorización limitada para un fin determinado.

**QUINTA.** La facultad discrecional también se diferencia de otros términos que se relacionan a él como la libertad de acción, los conceptos jurídicos indeterminados y la interpretación jurídica.

**SEXTA.** El ejercicio de la facultad discrecional en el ámbito tributario debe atender a ciertos límites para que el acto desenvuelva dentro de un contexto de juridicidad: la misma ley, la satisfacción del interés público, la finalidad a que debe responder la emisión del acto, los principios generales del derecho, una fundamentación y motivación adecuada, y los derechos humanos.

**SÉPTIMA.** Los derechos humanos ocupan un papel importante en los actos reglados o discrecionales de la Administración Tributaria, pues el beneficiario principal de dichos actos es, precisamente, el ser humano.

**OCTAVA.** Las facultades discrecionales no constituyen un impedimento para que la autoridad administrativa pueda guiar su criterio garantizando los derechos.

**NOVENA.** Un derecho que no puede soslayarse tratándose de actos discrecionales es la debida motivación, pues de ello dependerá que los actos se consideren discrecionales o arbitrarios.

**DÉCIMA.** Muchas veces, el límite entre la discrecionalidad y la arbitrariedad es delgado, aunque no imposible de apreciar. Además, mayores facultades discrecionales pueden desembocar en un incremento de la incertidumbre que merma la posibilidad de predecir las decisiones y los actos de la Administración.

**DÉCIMA PRIMERA.** Es importante el mayor grado de certeza posible en los actos de la Administración Tributaria, en las relaciones jurídicas, en los sujetos de dichas relaciones, así como de los derechos y obligaciones.

**DÉCIMA SEGUNDA.** El artículo 74 del CFF se reformó con la finalidad de que los parámetros para el otorgamiento de la condonación sean ampliamente conocidos a efecto de otorgar seguridad y certeza jurídicas respecto de su aplicación al contribuyente.

**DÉCIMA TERCERA.** La nueva regulación para la condonación de multas abandona el criterio de amplia discrecionalidad y establece salvaguardas en materia de certeza y seguridad jurídicas, obligando a la Administración Tributaria a expedir reglas de carácter general para la condonación de multas.

**DÉCIMA CUARTA.** La diferencia sustancial entre el anterior artículo 74 y el reformado es que antes la decisión discrecional se tomaba en cada caso concreto, mientras que ahora, la decisión discrecional que se toma tiene una afectación que se puede calificar de general y abstracta, y además se reduce la discrecionalidad con la obligación de expedir normas generales en la materia.

**DÉCIMA QUINTA.** En la condonación de multas, concurren dos tipos de facultades de la Administración Tributaria: facultad discrecional, para determinar si condona o no las multas derivadas de infracciones a las disposiciones fiscales y aduaneras; y facultad reglada, que se manifiesta mediante la facultad en ejercicio obligatorio de emitir reglas de carácter general sobre la procedencia forma y plazos de pago.

**DÉCIMA SEXTA.** Del análisis de las reglas generales en materia de condonación de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, se advierte que se establecieron los supuestos de procedencia, así como la forma y plazos para el pago de multas derivadas del incumplimiento de obligaciones sustantivas, más no así por multas derivadas de infracciones formales.

**DÉCIMA SÉPTIMA.** Omitir la regulación de los supuestos de condonación por multas formales, hace nugatorio el derecho de un sector de los pagadores de impuestos.

**DÉCIMA OCTAVA.** La seguridad y certeza constituye una de las principales aspiraciones humanas, y persigue brindar a todo sujeto el derecho a saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás.

**DÉCIMA NOVENA.** De manera general, el nuevo artículo 74 de CFF aporta mayor certidumbre porque ahora, la condonación no se produce como resultado de la apreciación de los casos en particular; sino porque el interesado se ubica en las hipótesis de las reglas generales dadas por el SAT.

**VIGÉSIMA.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente reitera su labor en la protección, defensa y observancia de los derechos de los pagadores de impuestos.

## VII. Bibliografía

ALTERINI, Atilio Aníbal, *La inseguridad jurídica*, Argentina, Abeledo Perrot, 1993.

BENAVIDES PINILLA, Víctor Leonel, “Consideraciones en torno a la discrecionalidad de la Administración Pública en Panamá”, en Rodríguez-Arana Muñoz, Jaime; Benavides Pinilla, Víctor Leonel; Sheffer Tuñón, Javier Ernesto; y Sendín García, Miguel Ángel (editores), *Derecho Administrativo Iberoamericano (discrecionalidad, justicia administrativa y entes reguladores)*, volumen II, s.e., 2009.

CHAGOYÁN CELIOS, Karen Beatriz, *Principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007.

FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco, “El control de las omisiones legislativas por el BundesVerfassungsgericht”, *Teoría y Realidad Constitucional*, España, UNED, No. 22, 2o. semestre, 2008.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ TOMÁS, Ramón, *Curso de derecho administrativo*, 15ª ed., España, Thomson Civitas, vol. I, 2011.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota”, *Revista de Administración Pública*, España, Ministerio de la Presidencia-Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, No. 124, enero-abril, 1991.

GARCÍA NOVOA, Cesar, “La discrecionalidad en materia tributaria”, participación dentro del I Congreso Internacional de Derecho Tributario, celebrado los días 6 a 8 de junio de 2012 en Panamá.

GUASTINI, RICCARDO, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, trad. de Marina Gascón y Miguel Carbonell, México, UNAM-IIJ, 1999.

KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, Traducción de Roberto J. Vernengo, 2ª reimp., México, UNAM, 1982.

MORENO CRUZ, Diego, “Estudio introductorio. Consecuencias jurídicas esperadas y toma de decisiones prudentes”, en Gometz Gianmarco, coord. *La certeza jurídica como previsibilidad*, trad. de Diego Moreno Cruz y Diego Dei Vecchi, Madrid, Marcial Pons, 2012.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

PAREJO ALFONSO, Luis, *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias: un estudio del alcance y la intensidad del control judicial a la luz de la discrecionalidad administrativa*, Madrid, Tecnos, 1993.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Acuerdos Conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*, México, **Prodecon**, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. XIV.

-----, *Los derechos fundamentales y la condonación de multas fiscales. Recomendaciones 03/2011 y 04/2011*, México, **Prodecon**, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. V.

URIOL EGIDO, Carmen, *La discrecionalidad en el derecho tributario: Hacia la elaboración de una teoría de interés general*, España, Instituto de Estudios Fiscales, documento 29/02, s.a.

## Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

**Diana Bernal Ladrón de Guevara**

*Procuradora de la Defensa del Contribuyente*

**César Edson Uribe Guerrero**

*Subprocurador General*

**Verónica Nava Ramírez**

*Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente*

**Francisco Javier Ceballos Alba**

*Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes*

**José Luis Figueroa Jácome**

*Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos*

**Minerva Hernández Ramos**

*Subprocuradora de Cultura Contributiva y Relaciones Institucionales*

**Ricardo Evia Ramírez**

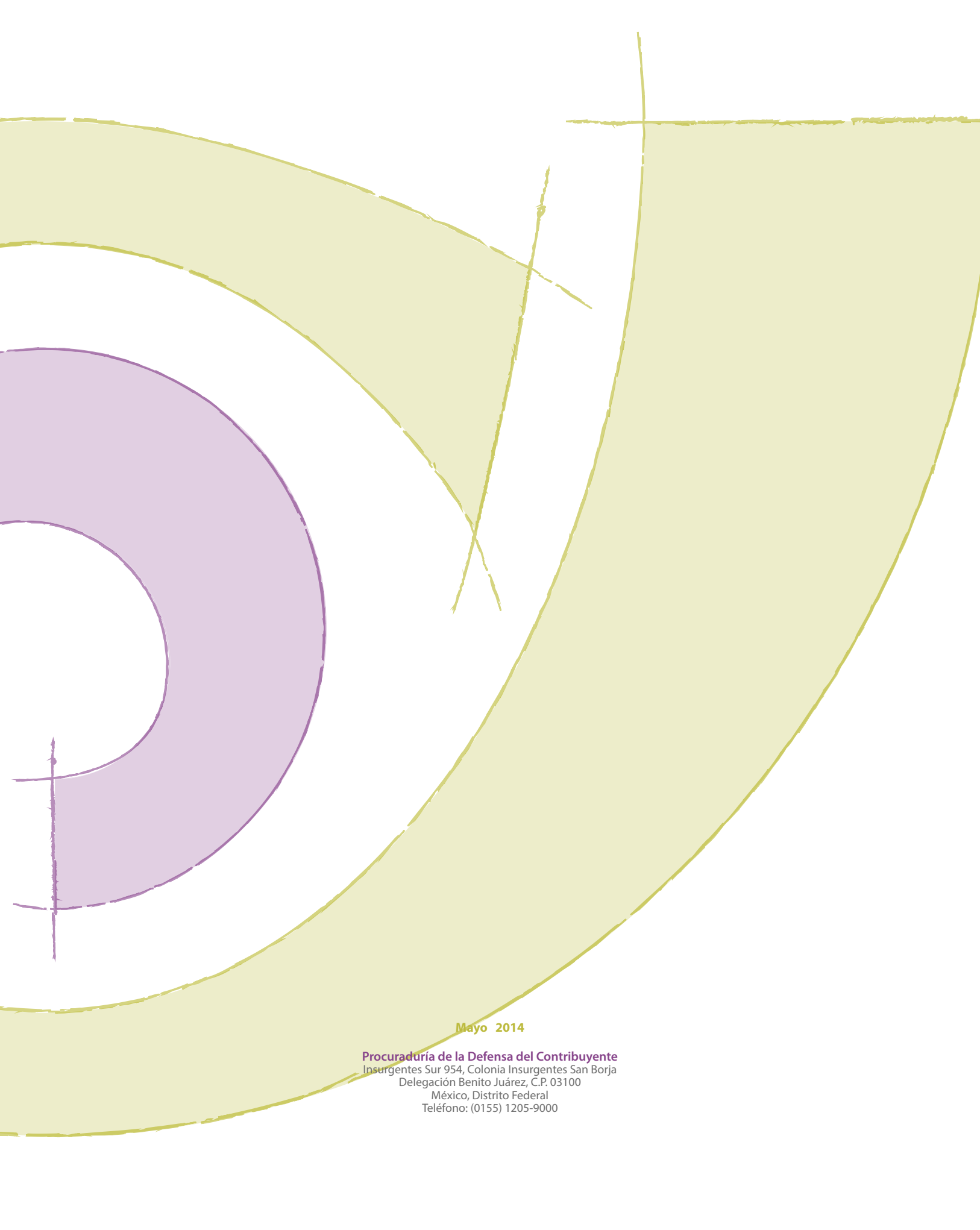
*Secretario General*

**Coordinación:**

*Dirección General de Cultura Contributiva*

**Diseño:**

*Sergio Macín*



Mayo 2014

**Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**  
Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja  
Delegación Benito Juárez, C.P. 03100  
México, Distrito Federal  
Teléfono: (0155) 1205-9000



## Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Visita nuestra página  
[www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx)  
y conoce todos nuestros documentos

