

93
24

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO



**LA MULTA EXCESIVA EN MATERIA
FISCAL**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A : 9

HUGO CARLOS CARRASCO SOULE LOPEZ

MEXICO, CIUDAD DE MEXICO 1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas

Tesis Digitales

Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Ciudad. Universitaria, D.F., a 21 de agosto de 1997.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ,
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **HUGO CARLOS CARRASCO SOULE LOPEZ**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"LA MULTA EXCESIVA EN MATERIA FISCAL"**.

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



**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL**

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITÚ"
La Directora


LIC. MA. DE LA LUZ NÚÑEZ CAMACHO.

**A ESOS DOS SERES QUE ME CONCIBIERON
Y QUE SIEMPRE EN MI CREYERON...**

**A ESAS TRES JOVENES MIRADAS DISCRETAS,
QUE MOTIVAN MIS ENERGÍAS A SER INQUIETAS...**

**A ESA VOZ DULCE, TIERNA Y AÑEJA
QUE ABATIRME O BLANDIRME NO ME DEJA...**

**A LA TRANQUILIDAD DE LA EDAD
QUE SIN DECIRLO ME QUIERE DE VERDAD...**

**A ESOS DOS GRANDES HOMBRES EJEMPLARES
QUE HOY, EN EL CIELO TIENEN SUS ALMAS PILARES...**

**AL INMENSO CARÍÑO QUE HOY ME ALIENTA
Y QUE A NUEVAS AVENTURAS ME AVIENTA...**

**AL MAESTRO MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES,
EJEMPLO CONTINUO DE ENTEREZA Y CALIDAD
HUMANA...GRACIAS POR SU ENSEÑANZA...FUERA
Y DENTRO DE LAS AULAS...**

**A MIS ENTRAÑABLES AMIGOS
JAVIER Y EDNA.**

**A TRES ENTERAS AMISTADES
UNIVERSITARIAS ALEJANDRO,
JOSE ANTONIO Y VICTOR
ALEJANDRO...**

**A TODO AQUEL SER QUE ME
PERMITIO VIVIR PARTE DE
SU VIDA...**

"LA MULTA EXCESIVA EN MATERIA FISCAL"

INTRODUCCIÓN.

CAPITULO PRIMERO.- CONCEPTO DE MULTA.

- I.1. Actividad Financiera del Estado
- I.2. Potestad Tributaria
- I.3. Norma Tributaria
- I.4. Obligaciones Fiscales
- I.5. Ilícito Fiscal
- I.6. Infraacción
- I.7. Sanción
- I.8. Multa
- I.9. Multa Fiscal

CAPITULO SEGUNDO.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

- II.1. Principio de Justicia Tributaria
- II.2. Principio de Seguridad Jurídica
- II.3. Principio de Legalidad Tributaria
- II.4. Principios de Proporcionalidad y Equidad.
- II.5. Principio de Capacidad Contributiva
- II.6. Prohibición de multas Excesivas

CAPITULO TERCERO.- DERECHO POSITIVO.

- III.1 Código Fiscal de la Federación

CAPITULO CUARTO.- CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES

- IV.1 Tribunal Fiscal de la Federación
- IV.2. Tribunales Colegiados de Circuito
- IV.3. Suprema Corte de Justicia de la Nación

CAPITULO QUINTO.- REFORMAS QUE SE PROPONEN

- V.1. A la Constitución
- V.2. Al Código Fiscal de la Federación

CONCLUSIONES

INTRODUCCION

En la diversidad que significa la vida humana, se percibe un indebido planteamiento de problemas, y por ende el espectro de soluciones se ve limitado. Esto se debe en gran parte a la omisión en la revisión de nociones y valores fundamentales.

Tomando en consideración lo anterior, el primer deber social y político debería de ser la búsqueda de remedios correctivos de los males que aquejan a la comunidad. Desde luego, dicha responsabilidad debe ir precedida del acopio de información cabal, para así, estar en posibilidad de efectuar una reflexión objetiva, atendiendo siempre a un criterio ético, para vislumbrar cual debe ser el *desideratum* humano del presente, como pudiera alcanzarse, y en qué forma esos fines y esos medios afectan a la estructura actual y trayectoria de las formas estatales e instituciones jurídicas.

Tal deber, sin embargo, rebasa los modestos límites de este trabajo, que aspira solamente a obtener una visión general y un punto de partida para solucionar el problema de la imposición de multas excesivas en nuestro sistema jurídico actual.

Este trabajo es sólo el fruto de una reflexión que descansa primordialmente sobre valores jurídico-filosóficos, ya que éstos constituyen la causa final del derecho. Lo anterior responde a que es indispensable a la vida humana contar con una tabla de valores, pues sin ella no podría explicarse la vida, así el mundo jurídico, que constituye parte de esa vida humana, no es posible construirlo sin una dirección a los valores, y cualquier institución jurídica carecería de verdadera significación si no se entendiera dentro del contexto del valor de justicia.

Consideramos así oportuno exponer las inquietudes que ha despertado en nosotros la importancia del tema de las multas excesivas en materia fiscal, mismas que son producto de la tangible desorientación que nos muestra el Estado en su actuar, ya que continuamente el gobernado se encuentra al borde de ser triturado por el engranaje de las formas estatales y económicas sobre las que basa su actividad económica.

**"En el sendero de la justicia
está la vida..." Proverbio Bíblico.**

"La corrección que no se ordena a la enmienda del que faltó, no es acto de virtud". P. Vitoria.

CAPITULO I. CONCEPTO DE MULTA

I.1. Actividad Financiera del Estado.

"El estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida. El estado debe expedir las leyes que rijan la conducta entre los particulares, entre los particulares y el estado, y la actuación del estado mismo. El estado debe impartir la justicia, resolviendo las controversias que de otra manera tendrían que ser resueltas por los particulares mediante el uso de la fuerza. El estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar. El estado... es el gestor del bien común temporal"¹.

De esta manera, los titulares del aparato burocrático, para lograr los fines del gobierno, que no pueden ser diferentes ni contrarios a los fines de los individuos, y cuyo objeto fundamental es crear un ambiente de paz, justicia y seguridad, necesitan realizar "...gastos imprescindibles para lo cual es necesario allegarse de los medios indispensables..."².

Para ello, "...el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera"³.

Don Alfonso Cortina Gutiérrez nos señala que las finanzas públicas se refieren "...a todos los medios económicos del Estado para satisfacer sus erogaciones... que clasificaremos en cuatro categorías":

"A) Recursos tributarios".

"B) Precios Públicos".

¹ De la Garza Sergio Francisco "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa, S.A. México, 1985 Pág. 204

² Fraga Gabino. "Derecho Administrativo" Editorial Porrúa, S.A. México, 1962 Pág. 345

³ Guilianni Fonrouge Carlos M. "Derecho Financiero", Volumen I Editorial De Palma, Buenos Aires 1977. Pág. 3.

"C) Empréstitos, tanto de fuentes externas como internas".

"D) Emisión de moneda"⁴.

Al respecto es importante hacer mención a la potestad tributaria, la cual se explica a continuación.

1.2. Potestad Tributaria.

Para realizar todas las actividades consubstanciales al Estado, éste "...tiene la necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su principal fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese estado. Así pues, en todos los estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el estado ha ejercitado su poder tributario exigiendo a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza"⁵.

Por otro lado, es imprescindible partir del supuesto de que el poder del Estado, considerado por Herman Heller, "...como una unidad de acción y decisión política, es contemplado unas veces como elemento del mismo Estado; como identificación con el propio Estado; como fenómeno de fuerza, etc..."⁶, es decir, existe una voluntad política-social, originada en el consenso popular y que es necesaria para lograr armonizar la vida en común, por vía del derecho y que esa voluntad general tiene la facultad de imponer las decisiones requeridas, muchas veces por encima de la voluntad de algún miembro de la comunidad, pero subordinándose a las disposiciones normativas preestablecidas.

Así entonces, el fundamento de la potestad tributaria nace de la vinculación existente entre el poder del estado y el carácter soberano del mismo, es decir los impuestos y demás figuras tributarias, se contemplan como prestaciones que el ente público tiene facultad de exigir en virtud de su supremacía tributaria, derivada de la facultad del imperio estatal y del cual, tal poder tributario no es sino una de sus manifestaciones.

De esta manera "...recibe el nombre de poder tributario la facultad del estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas..."⁷, y de

⁴ Cortina Gutiérrez, Alfonso. "Curso de Política de Finanzas Públicas de México". Editorial Porrúa, México, 1977.

Pág. 16.

⁵ De la Garza Sergio Francisco. Opus Cit. Pág. 204.

⁶ Heller Herman. "Teoría del Estado". Editorial Fondo de Cultura Económica. México, 1971. Pág. 257.

⁷ De la Garza Sergio Francisco Opus Cit. Pág. 203.

acuerdo a lo expuesto por Sáinz Bujanda la potestad tributaria, de igual manera, engloba "...a la facultad propia del estado para crear tributos"⁸.

En el caso concreto de nuestro país, la potestad tributaria se ejerce "...por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de cada contribución y ...por el Poder Ejecutivo, en su carácter de administración fiscal, ya que le corresponde determinar y comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley".⁹

Por su parte, Miguel Valdés Villareal sostiene que "...con la soberanía, la potestad tributaria comparte cierto modo las características de poder supremo, en lo económico; inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la unión y de funciones de equilibrio y coordinación"¹⁰.

De conformidad con lo anterior y en opinión de Guiliani Fonrouge, los elementos del poder tributario, son los siguientes:

"a) Abstracto. El poder tributario es esencialmente abstracto, ya que es una potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos. No debe confundirse tal potestad con el ejercicio de ese poder; una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la actualización de esa facultad en el plano de la materialidad."

"b) Permanente. El poder tributario es connatural al Estado y deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto subsista, el Estado indefectiblemente tendrá el poder de gravar."

"c) Irrenunciable. El estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir."

⁸ Sáinz Bujanda Fernando "Notas de Derecho Financiero". Tomo I, Madrid, 1973. Pág. 3

⁹ De la Garza Sergio Francisco Opus Cit. Pág. 205.

¹⁰ Valdés Villareal Miguel. "Principios Constitucionales que Regulan las Contribuciones, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo". Editorial U.N.A.M/Fondo de Cultura Económica, México, 1972. Pág. 331

d) Indelegable. Este aspecto está íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho de forma absoluta y total”¹¹.

1.3. Norma Tributaria.

“La potestad tributaria como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal...”¹², que se conoce como norma jurídica.

No es posible dar un concepto unívoco de lo que es la norma jurídica, pues sobre este concepto, tan importante y fundamental para la ciencia jurídica, no hay acuerdo entre los diversos autores, ya que este concepto está condicionado por el que se tenga del derecho.

Para efectos del presente estudio, se puede definir al Derecho como “...el conjunto de normas que imponen deberes y de normas que confieren facultades, que establecen las bases de convivencia social y cuyo fin es dotar a todos los miembros de la sociedad de los mínimos de seguridad, igualdad, libertad y justicia. Pero que son las normas?”¹³.

De acuerdo con García Máyne, “...el término norma se usa en dos sentidos: en *lato sensu*, la norma es toda regla de comportamiento obligatoria o no; y en *stricto sensu*, la norma es la regla que impone deberes o confiere derechos”¹⁴.

“La conducta humana puede ser conocida...mediante el criterio de valor, en el sentido de que tal finalidad propuesta debe ser o no debe ser. De allí, que formando parte del hombre, de los seres y de las cosas que existen, que es el mundo del ser, se halla insertado en el plano superior del mundo del deber ser. Ese ámbito del deber ser se expresa por medio de normas; es decir, por reglas de conducta que suponen un

¹¹ Guiliani Fonrouge Carlos M. “Derecho Financiero”. Ediciones De Palma. Buenos Aires, Tomo I., 1982. Pág 283
¹² Delgadillo Gutierrez Luis Humberto. “Principios de Derecho Tributario”. Editorial Limusa Noriega, México, 1990
 Pág. 97.

¹³ Pérez Nieto Leonel, y Ledesma Mondragón Abel. “Introducción al Estudio del Derecho”. Editorial Harla, México, 1989. Pág. 36.

¹⁴ García Maynez Eduardo. “La Definición del Derecho”. Universidad Veracruzana, Jalapa, México, 1960. Pág 19.

criterio de valor, conforme al cual se exige o se permite la realización de un acto y se prohíbe la ejecución de otro"¹⁵.

"Si los principios de valor que expresa una determinada norma, se fundan en la realización del bien, aquella regla es de naturaleza ética. Si tienden a la realización de un fin útil, se dice que la norma es técnica, si expresan principios de buena crianza o de cortesía nos encontramos en presencia de las reglas denominadas convencionalismos sociales. Si esas normas, exigen que se realice una determinada conducta o prohíben un cierto comportamiento y se encuentran fundadas en un criterio de orden, de seguridad y de justicia, sin duda nos hallamos frente a las normas jurídicas. Las normas jurídicas nacen dentro del grupo social, en el cual tiene lugar la vida de relación de los miembros de ese grupo"¹⁶.

Así entonces, las normas jurídicas son "...reglas de conducta bilaterales o imperativo-atributivas, exteriores, coercibles y heterónomas. Que estas normas sean bilaterales significa que una obligación jurídica a cargo de una determinada persona trae aparejada un derecho en favor de otra persona para exigir el cumplimiento de la misma. Que las normas jurídicas sean exteriores significa que a través de ellas se exige una conducta fundamentalmente externa de los individuos. Se les califica de coercibles a las normas jurídicas, porque si no son cumplidas voluntariamente por los obligados, puede el Estado exigir su cumplimiento incluso por la fuerza. La coercibilidad, es pues, la posibilidad de la autoridad pública de recurrir a la violencia para hacer cumplir un deber jurídico. La heteronomía de las normas jurídicas, significa que el creador de la norma es un ente distinto al destinatario de la misma y ésta le obliga aún cuando no sea reconocida por dicho destinatario"¹⁷.

La norma tributaria participa de los elementos comunes a toda norma jurídica, pero presenta diferencias en cuanto a su objeto y los sujetos.

"La mayor parte de las disposiciones tributarias se encuentran dirigidas a establecer gravámenes o cargas tributarios a los causantes, o la forma de hacer a éstos efectivos, sanciones por el incumplimiento o evasión, etc"¹⁸.

De esta manera, la norma tributaria "...postula obligaciones o deberes a cargo de una persona frente a otra. El pretensor a quien la norma reconoce un determinado

¹⁵ Galindo Garlías Ignacio. "Derecho Civil". Editorial Porrúa, S.A., México, 1993. Pág. 17

¹⁶ Idem. Pág. 23.

¹⁷ Pérez Nieto Leonel, y Ledesma Mondragón Abel. Opus Cit. 18.

¹⁸ De la Cueva Arturo. "Justicia, Derecho y Tributación". Editorial Porrúa, S.A. México 1989. Pág. 157

derecho subjetivo, es titular de esa facultad de exigencia, en la medida en que la norma jurídica lo faculta para ejercer válidamente tal derecho frente al obligado"¹⁹. En materia de contribuciones, la norma jurídica en algunos casos tendrá como pretensor al contribuyente, y en otros, tendrá ese carácter la autoridad fiscal.

Se puede concluir que las normas jurídicas de naturaleza tributaria "...establecen la regulación de las relaciones jurídicas entre los sujetos..." (Estado-contribuyentes), "...y estas normas están constituidas por un conjunto de deberes y sujeciones que se corresponden entre sí, con ciertas facultades y pretensiones"²⁰, es decir son el origen de las obligaciones fiscales.

1. 4. Obligaciones Fiscales.

Al igual que la norma tributaria participa de las características de la norma jurídica en general, la obligación fiscal se identifica con los elementos que conforman a la obligación en *lato sensu*.

Por su parte, "...la obligación puede definirse como la relación jurídica que confiere al acreedor la facultad de exigir al deudor e impone a éste el deber de realizar, el pago de una prestación determinada (dar, hacer o no hacer algo), y cuyo cumplimiento queda garantizado con el patrimonio del obligado"²¹.

Como se desprende de la anterior definición, existe una relación jurídica que comprende la facultad de exigir que tiene el acreedor y el deber de cumplir por parte del deudor.

Dicha relación jurídica en el derecho privado se establece de persona a persona en un plano de igualdad jurídica; sin embargo en el derecho público, esta relación jurídica tiene en sus extremos al Estado y al gobernado en un plano de desigualdad, ya que el primero actúa como soberano.

Para Carlos M. Guiliani Fonrouge "...la relación jurídica-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder

¹⁹ Galindo Garfias Ignacio. *Opus Cit*. Pág. 26.

²⁰ D'ont Alvaro. "Una Introducción al Estudio del Derecho". Ediciones Rialp. Madrid. 1977. Pág. 23.

²¹ Garfias Galindo. Apuntes tomados en la Cátedra del curso de "Derecho Civil II - Obligaciones", en el año de 1993.

tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra²².

Toda obligación tributaria debe contener los siguientes elementos:

- a) La relación jurídica tributaria. "Es una obligación de Derecho Público, por cuanto el Estado exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias investido de su plena soberanía financiera"²³.
- b) Los sujetos de la relación. "Tiene por sujeto activo al Estado y por sujeto pasivo al contribuyente"²⁴.
- c) El contenido de la misma. "El estado ejerce por medio de sus órganos administrativos su pretensión ante los sujetos pasivos de la obligación. La prestación, objeto de la pretensión, es por lo general de contenido pecuniario."²⁵

Además, la obligación fiscal encuentra su fuente en la Ley. Nace con la sola concurrencia de la situación jurídica o de hecho con el presupuesto o hipótesis normativa. Sin olvidar que "...tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los ciudadanos y, en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos público"²⁶.

Como ya se indicó, la obligación tributaria como obligación *ex lege*, es decir, que nace por disposición de la ley. Sin embargo, "...para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria"²⁷.

En la doctrina encontramos que "...el hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es

²² Guiltiani Fonrouge Carlos M. "Derecho Financiero", volumen I. Ediciones Depalma, Argentina, 1977. Pág 348.

²³ Pugliese Mario. "Instituciones de Derecho Financiero". Fondo de Cultura Económica, 1939. Pág 67.

²⁴ Idem. Pág 75.

²⁵ Ibidem. Pág 80.

²⁶ Ibidem. Pág 56

²⁷ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto Opus cit. Pág. 101.

una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general²⁸.

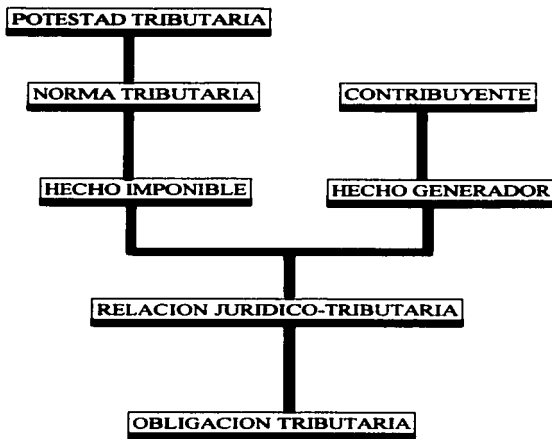


Figura 1. La obligación tributaria.

A continuación procede precisar el contenido de la prestación que en una obligación fiscal puede pretender sea cumplida. Hay consenso entre la doctrina para considerar como contenido de la obligación las siguientes prestaciones:

²⁸ Idem. Pág. 102.

- a) Dar.
- b) Hacer.
- c) No hacer.
- d) Tolerar.

La obligación de dar, generalmente se le conoce como "obligación sustantiva"²⁹ y, a las tres restantes, doctrinariamente y jurisprudencialmente se les otorga el nombre de "obligaciones formales o administrativas"³⁰.

La obligación sustantiva consiste en entregar una suma de dinero o en especie, la que debe ser entregada al fisco-acreedor. En esta prestación de dar existe un sujeto deudor al que se le atribuyen ciertos signos de riqueza y el cual se ve obligado por la ley a entregar una parte de la misma al Estado para que éste lo destine al cumplimiento de sus tareas.

Dentro de las obligaciones formales o administrativas, encontramos que:

La prestación de hacer consiste, según el Lic. Sergio De la Garza, en "...actos u acciones de carácter positivo; es decir, es la exteriorización de la voluntad dirigida al cumplimiento de una obligación impuesta por una norma y manifestada a través de una acción"³¹. Dentro de estas acciones, tenemos las siguientes:

- a) Cumplir con los requerimientos de las autoridades tributarias, tales como presentar declaraciones, actas y documentos, dar informes, etc.
- b) Facilitar la actividad administrativa de investigación y de represión de infracciones, tales como visitas domiciliarias, denuncias, avisos, etc.
- c) Favorecer la realización de algunos métodos de control de las contribuciones, como presentar los diferentes avisos al Registro Federal de Contribuyentes.

²⁹ García Domínguez, Miguel Ángel. "Teoría de la Infracción Fiscal" Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. México. 1982. Pág. 30

³⁰ Idem. Pág. 30

³¹ De la Garza Francisco Opus Cit. Pág. 257

Con respecto a las obligaciones de no hacer, éstas se presentan como consecuencia de una prohibición establecida por la Ley para realizar una acción que en ausencia de la norma prohibitiva sería lícita y en algunos casos aún debida; por ejemplo no introducirse en líneas aduanales prohibidas al tráfico de ciertas mercancías, etc.

Con relación a las obligaciones formales de tolerar, éstas consisten en soportar la actividad de la Administración financiera al momento en que ésta opera dentro de la esfera jurídica de los gobernados, para verificar el cumplimiento de los preceptos fiscales.

Así las cosas, los deberes formales corresponden, en opinión de Mario Pugliese "...a la represión de las evasiones fiscales, y en alguna medida, a la tutela de los monopolios fiscales del Estado"³².

1.5. Ilícito Fiscal.

No todos los integrantes de la comunidad cumplen de manera constante, oportuna, completa y espontánea las obligaciones fiscales impuestas en virtud de la existencia de la norma tributaria en un dispositivo legal. El incumplimiento a lo ordenado o prohibido en una norma tributaria, origina lo que se conoce como el ilícito fiscal.

De manera general se puede establecer que el ilícito es "...toda aquella conducta que va en contra del orden público o las buenas costumbres"³³. Utilizando esta definición en el campo fiscal, se originará un ilícito fiscal siempre que con nuestra conducta hagamos lo que está prohibido o no hagamos lo que se nos ordena por la norma tributaria, ya sean disposiciones sustantivas o administrativas.

Sin embargo, la presencia del ilícito fiscal trae como consecuencia distintos efectos legales, y pueden ser de dos especies:

³² Opus Cit. Pugliese Mario. Pág. 67

³³ Código Civil para el Distrito Federal . en materia común, y para Toda la República, en materia Federal. Artículo 830

- a) De daño y,
- b) De peligro.

El Doctor Miguel Angel García Domínguez sostiene que el ilícito fiscal es "...de daño cuando se incumple una obligación sustantiva, porque al no pagarse los impuestos se menoscaban la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de protección jurídica; éstas producen un daño o lesión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley fiscal protege y ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia social..."³⁴, y que el ilícito fiscal es de peligro "...cuando se incumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar, la omisión de prestar ayuda a la administración estatal pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas"³⁵.

Sean de daño o de peligro, por la sanción a que dan lugar, los ilícitos fiscales pueden ser penales o civiles.

Los ilícitos, en lato sensu, podrán ser "... todos aquellos cuya sanción consisten en el cumplimiento forzoso de la prestación incumplida, la nulidad del acto o la reparación del daño. En cambio serán ilícitos penales aquellos que motivan la aplicación de una pena, la cual, puede consistir en una sanción de tipo represivo o intimidatorio"

³⁶

En el primer caso, puede considerarse que el ilícito fiscal tiene su origen en una contravención que deviene en una infracción, y en el segundo caso, no solo existe una contravención, sino que tiene lugar el delito fiscal. Fundamentalmente su diferencia descansa sobre la premisa de que la infracción es considerada leve en contraste con la gravedad del delito. Esta diferencia es establecida por "...las diversas consideraciones políticas, sociales, culturales, históricas, económicas que influyen de tal manera, que son ellas las que en última instancia otorgan el carácter de delito o contravención al ilícito fiscal"³⁷.

³⁴ García Domínguez, Miguel Angel. Opus Cit. Pág 40 y sig.

³⁵ Idem. Pág 40 y sig.

³⁶ De la Garza Francisco Opus Cit. Pág 801.

³⁷ Jarach, Dino Dr. "Curso superior de Derecho Tributario" Editorial Liceo Profesional de Buenos Aires. Buenos Aires. Pág 405.

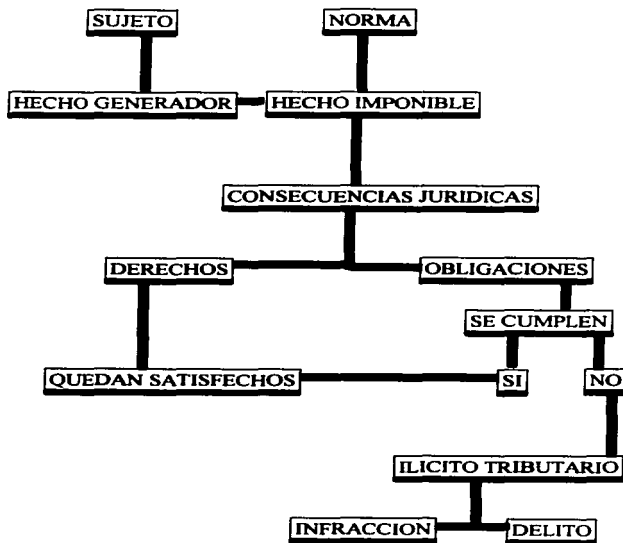


FIGURA 2. El ilícito tributario³⁸.

³⁸ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario". Editorial Limusa Noriega, México, 1990. Pág 174.

En caso de que se configure un ilícito fiscal, procede la aplicación de una sanción. y respecto de su individualización, el legislador ha querido que para la infracción sea la autoridad fiscal la que esté facultada para imponerlas, y para el caso de los delitos fiscales, ha querido que sea la autoridad judicial la que se encuentre legalmente facultada para imponerlas.

La doctrina hace diferentes clasificaciones de los ilícitos fiscales, algunas de las cuales se exponen de la siguiente manera:

Clasificación de las contravenciones fiscales por violación al derecho objetivo.

"Existen ilícitos que constituyen violaciones al derecho objetivo, y por tanto se lesiona al interés general de que la distribución de la carga tributaria se realice efectivamente de la manera prevista por la Ley"³⁹. Inclusive se señala que en algunos casos se producen violaciones de normas objetivas, sin previa existencia de un vínculo jurídico entre el infractor y el ente público.

Clasificación de los ilícitos fiscales por violación al derecho subjetivo.

"Otras infracciones lesionan otro bien jurídico, o sea, el derecho subjetivo del ente sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. Lo anterior se presenta en todos los ilícitos cuya conducta consiste en dejar de pagar o en pagar extemporáneamente la prestación tributaria. Ello no significa que el ilícito tenga la categoría de civil, pues en realidad es un ilícito tributario"⁴⁰.

Clasificación de las contravenciones fiscales por la existencia o inexistencia del perjuicio económico.

Esta clasificación atiende a "...la existencia o inexistencia de un perjuicio económico que resiente el Estado como consecuencia de la infracción. Obviamente debe entenderse que el perjuicio económico que se contempla debe ser directo, toda vez que en forma indirecta toda infracción produce un perjuicio económico al Estado"⁴¹.

"Se llaman infracciones materiales o sustantivas aquellas que consisten en dejar de pagar o en pagar extemporáneamente al fisco las prestaciones tributarias que se le

³⁹ Royo, citado por De la Garza Sergio Francisco "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, México. 1985. Pág. 867.

⁴⁰ Idem. Pág. 868

⁴¹ De la Garza Sergio Francisco. Opus Cit. Pág. 868

deben. En cambio, las infracciones formales son aquellas que consisten en la falta de cumplimiento de deberes formales hacia la administración, como la falta de cooperación en el suministro de informes o en la práctica de visitas domiciliarias, falta de producción de avisos, o de presentación de declaraciones, etc. Estas infracciones, en sí mismas, no producen en forma directa un perjuicio económico para el fisco⁴².

Clasificación de las contravenciones fiscales por la presencia o ausencia de intencionalidad.

Sáinz de Bujanda sostiene que "...la gran mayoría de las infracciones tributarias, es decir, aquellas que provocan un incumplimiento del deber fundamental de pago de cuotas tributarias, producido por omisiones, ocultaciones, o defraudaciones, consisten, inquestionablemente en acciones u omisiones voluntarias"⁴³.

1.6. Infracción.

La infracción tiene su origen en la contravención a una norma tributaria.

Los autores en materia Fiscal dan una gran diversidad de denominaciones a los ilícitos que son juzgados y sancionados por una autoridad Fiscal, entre los más utilizados encontramos: Contravención, infracción, quebrantamiento, falta o transgresión. En México la denominación aceptada, en la legislación fiscal, es la de infracción.

La palabra infracción proviene del latín *infractio* que significa quebrantamiento de ley o pacto. Por otro lado, de manera genérica se conceptualiza a la infracción como la "...transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado; o de una norma moral, lógica o doctrinal"⁴⁴.

Por su parte la infracción fiscal, en sentido genérico, "...es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones fiscales..."⁴⁵. Esta puede constituirse por omisión de los actos ordenados o bien, por ejecutarse los prohibidos.

⁴² De la Garza Sergio Francisco. Opus Cit. Pág 868.

⁴³ Sáinz de Bujanda Fernando "Hacienda y Derecho", volumen II. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963. Pág. 378.

⁴⁴ "Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española". Editorial Espasa-Calpe. Madrid, 1992. Pág. 822.

⁴⁵ Sáinz de Bujanda Fernando. "Hacienda y Derecho". Tomo II Editorial Instituto de Estudios Políticos. Madrid, España. 1961, págs. 557 y 558.

Serra Rojas nos dice que "...la infracción es el acto u omisión que definen las leyes administrativas y que no son considerados como delitos por la legislación penal por considerarlos faltas que ameritan sanciones menores"⁴⁶.

Por tanto, será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona que concretice en el mundo fáctico, los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como infracción, según lo establece el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, que establece que:

"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".

"Se ha discutido en la doctrina del Derecho Tributario si la culpabilidad, en cualquiera de sus dos grados: dolo y la culpa, constituye un factor indispensable para que exista la responsabilidad por infracciones a las disposiciones administrativas o fiscales"⁴⁷.

Según algunos autores, en relación con las contravenciones, "...la responsabilidad de carácter no delictual nace por el mero hecho de la infracción y la culpabilidad se presume por la sola comprobación de la desobediencia de la norma"⁴⁸. "En consecuencia, no se distingue, según esta corriente, entre dolo y culpa..."⁴⁹, "...ni se toma en cuenta en forma principal las condiciones personales del infractor, sino el daño producido al patrimonio fiscal..."⁵⁰, características todas estas que hacen que la contravención sea considerada como una transgresión formal u objetiva.

⁴⁶ Serra Rojas, Andres. "Derecho Administrativo", tomo II. Editorial Porrúa, México, 1981. Pág. 49.

⁴⁷ Lomeli Cerezo Marganta. "Derecho Fiscal Represivo", Editorial Porrúa, México, 1979. Pág. 225.

⁴⁸ Andreozzi Manuel. "Derecho Tributario Argentino", Tomo II. Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951. Pág. 349.

⁴⁹ Adolf Schonke. "La Doctrina del Derecho Penal Administrativo de J. Goldschmidt y su Reconocimiento en la Legislación Alemana", Revista de Derecho Procesal, Buenos Aires, año IX, 1951, núms. 3-4. Pág. 298.

⁵⁰ Rosier Camilo. "La Lucha Contra el Fraude Fiscal". Boletín de la Tesorería del D.F., núms 62 y 63, Agosto y Septiembre, México, 1954.

"Por el contrario, otra corriente doctrinaria que ha analizado con mayor penetración la naturaleza de las contravenciones fiscales, considera que si se presenta en ella el elemento culpabilidad, aunque tenga características peculiares, que la diferencian de la culpabilidad penal propiamente dicha"⁵¹.

Adolfo Merkl objeta el que se defina la transgresión administrativa como mera antijuridicidad objetiva que carece del momento culposo, señalando que "...el derecho positivo posee plena libertad para fijar como condición previa de la transgresión administrativa, la culpa, puede exigirla para ciertas figuras y excluirla de otras, puede aceptar las formas de culpabilidad del derecho penal 'judicial' o crear formas especiales para el Derecho Penal Administrativo"⁵².

La Dra. Margarita Lomeli Cerezo considera que la culpabilidad es un elemento, tanto del delito, como de la contravención, ya que "...el derecho positivo sí toma en consideración, además del daño producido al patrimonio fiscal, el propósito o intención dolosa, así como la culpa o negligencia del infractor y otras circunstancias personales reveladoras de la existencia o falta de culpabilidad"⁵³.

En virtud de todo lo expuesto, se puede definir en sentido estricto a la infracción fiscal como "...una conducta típica, antijurídica y culpable con que se incumple una obligación fiscal patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual, colectiva o una unidad económica y que debe sancionarse con pena económica por un órgano de la administración fiscal"⁵⁴.

De lo anterior es posible desmembrar a la infracción fiscal en los siguientes elementos sustanciales:

- 1.- Conducta Típica.
- 2.- Antijurídica.
- 3.- Culpable.
- 4.- Punible.

La conducta como elemento de la infracción fiscal, es "...un comportamiento humano voluntario encaminado a un propósito"⁵⁵, éste puede consistir en una acción o en una omisión, "...una u otra deben ser voluntarias"⁵⁶. La omisión supone una conducta

⁵¹ Lomeli Cerezo Margarita. Opus Cit. Pág. 225.

⁵² Adolfo Merkl. "Teoría General del Derecho Administrativo". Revista de Derecho Privado, Madrid. Pág. 359.

⁵³ Lomeli Cerezo Margarita. Opus Cit. Pág. 226.

⁵⁴ García Domínguez Miguel Ángel. Opus Cit. Pág. 73.

⁵⁵ Idem. Pág. 110.

⁵⁶ De la Garza Sergio Francisco. Opus Cit. 875.

que consiste en dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida por el ordenamiento jurídico.

Las características de la conducta son tres: a) Manifestación de voluntad, b) resultado, y c) nexo causal entre aquella y éste.

La manifestación de la voluntad, es la actividad externa del hombre, es decir, mientras que el hombre no exteriorice su resolución de cometer el ilícito fiscal, no puede ser castigado. "La conducta es un comportamiento del hombre dirigido hacia un fin. En cuanto acontecimiento consciente y con representación motivada podría decirse que el acto humano va hacia un propósito; la acción voluntaria significa voluntad de causación"⁵⁷.

La conducta ha de consistir en actos externos, se habla de la acción o la omisión, el hacer cuando no se debe o el no hacer cuando es debido, pero la infracción fiscal ha de ser siempre externa, no en el círculo de las ideas, sino en la esfera de sus actos

El resultado "es el cambio en el mundo exterior causado por la manifestación de voluntad, o la no mutación de ese mundo exterior por la acción esperada y que no se ejecuta"⁵⁸.

Con relación al resultado, no sólo es aquel cambio en el mundo material o la no mutación de ese mundo exterior, "...constituido por el estricto daño, y menos aún el concreto y efectivo perjuicio que solo acarrea la responsabilidad de su reparación, también lo es el riesgo o daño potencial, el peligro"⁵⁹. El resultado que está dentro del ilícito fiscal, que es intrínseco o connatural a éste, que constituye o integra la infracción fiscal es la misma y sin el cual no se daría aquella, es la consecuencia de la manifestación de voluntad que lesiona o amenaza inmediata y directamente los bienes o intereses del Estado, que es el sujeto pasivo del ilícito, y de cuya realización la ley hace depender la existencia de la propia infracción fiscal"⁶⁰.

La infracción fiscal es de daño cuando se incumple una obligación sustantiva, porque al no pagarse íntegra y oportunamente los impuestos necesarios "...se producen daño o lesión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley-fiscal protege y

⁵⁷ Opus Cit. García Domínguez Miguel Ángel. Pág 111

⁵⁸ Opus Cit. García Domínguez Miguel Ángel. Pág 112

⁵⁹ Jiménez de Asúa Luis. "Tratado de Derecho Penal", Tomo III. Editorial Losada. Buenos Aires. 1958. Pág. 337 a 339

⁶⁰ Idem. Pág 339.

ofenden a las condiciones fundamentales de la convivencia civil⁶¹. Por el contrario, ésta es de peligro "...cuando se incumple una obligación forma, porque la falta al deber de colaborar, pone en riesgo el bienestar y la prosperidad públicas, es decir, las contravenciones de este tipo solo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño"⁶².

El nexo causal entre la conducta y el resultado, consiste en que "...el acto de voluntad sea conditio sine qua non de este último..."⁶³, es decir, la relación causal existe cuando de no darse el comportamiento deja de producirse el resultado.

La ausencia de conducta, como elemento negativo del ilícito fiscal se actualiza "...cuando se da una circunstancia que anule totalmente la voluntad, no existirá conducta aunque se realice un movimiento corporal que produzca un cambio en el mundo exterior, o no se haga lo que se esperó y por eso se deje sin modificar ese mundo externo cuya mutación se aguarda. No obstante que se dé el movimiento corporal o la inacción, no habrá conducta porque éstos no serán la manifestación de la voluntad, no constituirán la exteriorización de la voluntad, el sujeto se coloca a si mismo como causa de un resultado. Ni la acción ni la omisión son conscientes ni espontáneas"⁶⁴.

La ausencia de la conducta constituye, pues, uno de los aspectos negativos, esto es, impeditivos de la formación de la figura de la infracción fiscal, por ser la conducta humana, positiva o negativa, la base indispensable del ilícito fiscal⁶⁵.

La propia ley establece infracciones no punibles cuando procedan las excusas absolutorias, donde la calificación de la infracción permanece pero la pena no se aplica. Las siguientes categorías son en las que quedarían incluidos los casos de ausencia de conducta:

a) El obrar impulsado por una fuerza física exterior irresistible, o vis absoluta, situación en la que el sujeto, física y absolutamente coaccionado, no es más que un instrumento en manos del autor mediato; el hecho a que ha dado existencia no es la manifestación de voluntad, es su causa puramente física⁶⁶.

⁶¹ García Domínguez Miguel Ángel. Opus cit. Pág 117.

⁶² Idem.

⁶³ Jiménez de Asúa Luis. Opus Cit. Pág. 493.

⁶⁴ Idem. Págs 687 y 688.

⁶⁵ Castellanos Tena Fernando. Opus Cit. Pág 149

⁶⁶ Jiménez de Asúa Luis. Opus Cit. Pág. 689

"La violencia física es aquella que se ejerce materialmente sobre el agente. Los casos que pudieran engastar en esta hipótesis son raros; en las infracciones de acción, apenas el hecho es concebible. Más fácilmente puede encontrarse la violencia física en las infracciones de omisión, cuando alguien puede impedir a otro que obre, cuando ese acto se halla impuesto como obligación de hacer por la ley fiscal y la omisión está tipificada y sancionada por la propia norma como infracción"⁶⁷.

"En cambio la coacción moral o vis compulsiva no constituye un caso de ausencia de conducta, sino una causa de inculpabilidad"⁶⁸.

b) La fuerza mayor o vis maior, es un factor eliminatorio de la conducta, que difiere de la vis absoluta por razón de que en el caso anterior la fuerza física exterior irresistible deriva del hombre y en este caso deriva de la naturaleza"⁶⁹.

c) "Tampoco habrá conducta en caso de hallarse el sujeto, al realizar el acto, en un estado de inconsciencia, determinado por el empleo accidental o involuntario de sustancias tóxicas, embriagantes o estupefacientes, o por un estado toxinfecioso agudo o por un estado mental involuntario de carácter patológico y transitorio"⁷⁰.

"Entre los casos que en materia de infracciones fiscales pueden impedir la conducta, están: El sueño, el sonambulismo, la sugestión, la hipnosis, la narcosis, la inconsciencia"⁷¹. En tales fenómenos psíquicos el sujeto "...realiza la actividad o inactividad sin voluntad, por hallarse en un estado en el cual su consciencia se encuentra suprimida y han desaparecido las fuerzas inhibitorias"⁷².

La tipicidad consiste en "...la conformidad de una conducta con la hipótesis de infracción consignada en la ley fiscal"⁷³. "La tipicidad existe porque la acción u omisión para que sea punible debe conformarse estrictamente con los elementos de la hipótesis de la norma violada"⁷⁴.

Para que pueda existir una infracción fiscal es necesario como presupuesto, que exista una norma autónoma que expresamente establezca la obligación fiscal cuyo

⁶⁷ Jiménez de Asúa Luis. Opus Cit. Pág. 728.

⁶⁸ García Domínguez Miguel Angel. Opus cit. Pág. 124.

⁶⁹ Castellanos Tena Fernando. Opus Cit. Pág. 151.

⁷⁰ García Domínguez Miguel Angel. Opus Cit. Pág. 124.

⁷¹ Idem.

⁷² Castellanos Tena Fernando. Opus Cit. Pág. 151.

⁷³ García Domínguez Miguel Angel. Opus Cit. Pág. 131.

⁷⁴ De la Garza Sergio Francisco. Opus Cit. 880.

incumplimiento se tipifica como infracción y que origina sanciones fiscales, es decir, la infracción fiscal queda establecida claramente en el principio conocido como *nullum crimen sine pena lege*.

Por tanto, la tipicidad es uno de los elementos esenciales de la infracción fiscal cuya ausencia impide su configuración.

"No hay infracción fiscal sin tipicidad, sin que la conducta encuadre en una de las fórmulas descriptivas de la ley, ya que el tipo legal de estas infracciones solo puede ser creado por la ley en sentido formal y no en reglamento; este principio garantiza la seguridad jurídica de los gobernados, misma que se traduce en la salvaguarda de la integridad del patrimonio de los mismos"⁷⁵.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que "...es necesario establecer,, en primer lugar, que en materia de penas administrativas es aplicable la doctrina general penal y así lo declaran los tratadistas entre los que pueden citarse a Fleiner y Merkl. De tal manera que en materia de sanciones administrativas debe regir el principio general de que no hay pena sin ley, así como que las penas no pueden ser aplicadas por mayoría de razón"⁷⁶.

El aspecto negativo de este elemento se origina cuando "...no concurren en un hecho concreto todos los elementos del tipo de la infracción descrita en la ley..."⁷⁷ (Ausencia de tipicidad o atipicidad). Por otro lado, existen casos en que la propia ley no ha descrito como infracción el incumplimiento de una obligación fiscal, debiendo entenderse en este caso que el legislador se conforma con la posibilidad de forzar el cumplimiento, pero no considera necesario sancionarlo con una pena económica.

Las causas de atipicidad pueden ser: a) La ausencia de la calidad del sujeto activo exigido por la ley, b) Falta de condición del objeto, c) Que no se den las referencias espaciales o temporales requeridas en el tipo, d) No realizarse el hecho por los medios comisosos específicamente señalados en la ley.

La antijuricidad es la oposición objetiva al orden jurídico, es decir, es "...lo contrario al derecho"⁷⁸. Así entonces, la función de la antijuricidad es establecer una relación de contradicción entre una conducta y una regla de convivencia social

⁷⁵ Flores Paredes Luz María. "Derecho Penal Fiscal". Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de San Luis Potosí. San Luis Potosí. Número 4, 1996. Pág. 411.

⁷⁶ Revista de Tesis Jurisprudenciales del Tribunal Fiscal de la Federación, Pleno de 16 de mayo de 1938. Pág. 106.

⁷⁷ García Domínguez Miguel Ángel. Opus cit. Pág. 141.

⁷⁸ García Domínguez Miguel Ángel. Opus cit. Pág. 146.

establecida por el Estado, y que por ende constituye una ofensa a los bienes jurídicos o intereses jurídicos protegidos.

“Todas las conductas antijurídicas tienen la misma esencia, ser contrarias al ordenamiento jurídico”⁷⁹.

Como aspecto negativo de este elemento de la infracción se encuentran las causas de justificación, que son circunstancias “...por virtud de las cuales una conducta se realiza conforme a derecho, a pesar de adecuarse a la descripción típica de una infracción fiscal...”⁸⁰, es decir, excluyen la antijuridicidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal de infracción legal.

“Las causas de justificación solo valen como ausencia de lo injusto...el sustento de las causas justificantes es, pues, la preponderancia de interés, porque sea de mayor importancia jurídico-social el que triunfa en la colisión o el que se actúa al ejecutar un derecho o cumplir un deber, o porque es superior el bien jurídico que se salvaguarda en el estado de necesidad y en los casos de justificación suprallegal. Como las causas de justificación constituyen el reconocimiento de la legitimidad de la conducta, es decir la ausencia absoluta de antijuridicidad, son eximentes que benefician a los autores, a los cómplices y encubridores”⁸¹.

Las siguientes son las causas de justificación acogidas por la ley:

a) Legítima resistencia. “En principio no cabe duda que podemos defendernos legítimamente contra los actos arbitrarios de la autoridad, si constituyen agresión ilegítima contra nuestra persona o derechos. Nos está permitido impedir o repeler el ataque injusto de un agente de la autoridad o de un funcionario cualquiera que ejercita autoridad concedida directamente por un ordenamiento legal o por delegación”⁸².

“Las condiciones de la legítima resistencia son: Agresión ilegítima, actual e inminente, constituida por el acto arbitrario; y en cuanto a la resistencia, que sea necesaria y racionalmente proporcionada. Todas estas condiciones deben concurrir en cada caso”⁸³.

⁷⁹ Jiménez de Asúa Luis. Opus Cit. Pág. 967.

⁸⁰ Opus cit. García Domínguez Miguel Ángel. Pág. 153.

⁸¹ Opus cit. García Domínguez Miguel Ángel. Pág. 155.

⁸² Opus cit. García Domínguez Miguel Ángel. Pág. 155 y 156.

⁸³ Jiménez de Asúa Luis. Opus Cit. Tomo IV. Pág. 155.

B) Estado de necesidad. "Es una situación de peligro real, grave, actual o inminente, para los bienes o intereses de un particular protegidos por el derecho, que solo puede evitarse mediante el incumplimiento de una obligación fiscal con la consiguiente lesión de los bienes o intereses de la hacienda pública, jurídicamente protegidos, pero que son de inferior entidad, a condición de que el peligro no haya sido intencionalmente provocado por el sujeto que actúa en salvaguarda del bien o interés del particular en conflicto con el del fisco, y de que aquél sea el preponderante"⁸⁴.

El estado de necesidad, en su aspecto de conflicto de bienes desiguales, supone el ejercicio de un derecho, el de hacer que prepondere el bien superior.

C) Cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho. Quien obra en cumplimiento de un deber, o en ejercicio de un derecho, consignado en la ley, actúa jurídicamente. "La eximente de manera general está referida a todos y a cualquiera de los ilícitos fiscales posibles, y a todos los derechos o los deberes que puedan apoyar la conducta del agente, pero debiendo entenderse condicionada la existencia de tal justificante por la estimación de los intereses en concurso y por la naturaleza jurídica de los mismos"⁸⁵.

"El fundamento de esta justificante estriba en la existencia de un derecho o un deber superior y más poderoso que el derecho violado o el deber quebrantado por la infracción"⁸⁶.

D) Obediencia jerárquica. Consiste en obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico, aun cuando su mandato constituya una infracción fiscal, si esa circunstancia no es notoria ni se prueba que el sujeto la conocía.

"Sin duda alguna, los caracteres de superioridad, legitimidad y jerarquía integran, como presupuestos, la obligatoriedad de la obediencia de un mandato; y esta obligatoriedad, a su vez, constituye la razón de ser de la excluyente"⁸⁷.

⁸⁴ Castellanos Tena Fernando. *Opus Cit.* Pág. 187.

⁸⁵ Villalobos Ignacio. "Derecho Penal Mexicano" Editorial Porrúa. México, 1975. Pág. 355

⁸⁶ Jiménez de Asúa. *Opus Cit.* 408

⁸⁷ Villalobos Ignacio. *Opus Cit.* Pág. 369

“Para que el mandato pueda producir efectos se requiere, además, que se halle dentro de la órbita de atribuciones de quien lo dicta, de modo que aún cuando el superior legítimo y jerárquico del agente le ordene realizar un acto, si no tiene competencia para ordenar tal acto, no se integrará esta justificante. Tampoco se estará en el caso de esta eximente si no se expidió la orden con las formalidades requeridas por la ley”⁸⁸.

“Ahora bien, si existe la obligatoriedad de la obediencia, el que obedece cumple con el derecho, esto es, realiza un acto jurídico”⁸⁹.

E) Impedimento legítimo. Es una causa justificante contravenir lo dispuesto en una ley fiscal, dejando de hacer lo que se manda por un impedimento legítimo. Esta eximente opera cuando “...el sujeto, teniendo la obligación de ejecutar un acto, se abstiene de obrar, colmandose, en consecuencia, un tipo de infracción fiscal. En este caso, en que el comportamiento es siempre omisivo, surge también el principio de interés preponderante, pues la norma que establece el impedimento es de carácter superior o más apremiante a la que fija el deber de realizar la acción”⁹⁰.

“El impedimento para ejecutar un acto puede ser de derecho o de hecho. En el primer caso, la omisión ocurre por haber una obligación o un derecho de carácter jurídico, que ha facultado al sujeto para obrar en el forma típica y aparentemente ilícita. En cambio, el segundo caso sería aquel en que una fuerza física irresistible impide el cumplimiento de una obligación fiscal, en el que se contempla la ausencia de conducta”⁹¹.

La imputabilidad, es “...la aptitud o capacidad necesaria para que puedan serle atribuidos sus actos...”⁹² a un individuo, ya que cuenta con “...la salud y madurez...para valorar correctamente los deberes y obrar conforme a ese conocimiento...”⁹³.

“La imputabilidad es el presupuesto subjetivo de la culpabilidad”⁹⁴, ya que aquella es el sustrato de esta última, en cuanto a que requiere que la acción sea referible a un sujeto capaz de entender y de querer.

⁸⁸ Villalobos Ignacio Opus Cit. Pág. 369.

⁸⁹ Villalobos Ignacio Opus Cit. Pág. 373.

⁹⁰ Castellanos Tena Fernando Opus Cit. Pág. 198.

⁹¹ Villalobos Ignacio Opus Cit. Pág. 367.

⁹² García Domínguez Miguel Ángel. Opus cit. Pág. 179.

⁹³ De la Garza Sergio Francisco Opus Cit. Pág. 881.

El aspecto negativo de este elementos es la inimputabilidad, y tiene lugar cuando "existen circunstancias que anulan o neutralizan la madurez o la salud mental e impiden el ejercicio de las facultades de conocimiento y voluntad"⁹⁵. Son causas de inimputabilidad las siguientes:

a) Estado de inconsciencia. "Al cometer la infracción fiscal, en un estado de inconsciencia de sus actos, determinado por el empleo accidental e involuntario de sustancias tóxicas, embriagantes o enervantes, o por un estado toxoinfeccioso agudo y transitorio"⁹⁶.

"El empleo de sustancias tóxicas, embriagantes o enervantes debe ser accidental e involuntario, esto es, no ha de derivar de una costumbre, o de un hábito, sino algo sobrevenido o eventual".

"b) Miedo grave. Este obedece a procesos causales psicológicos, y se debe derivar de un mal inminente y grave en la persona del infractor, mismo que afecte severamente la capacidad o aptitud psicológica."

"c) La minoría de edad. Por presunción de ley, la madurez psíquica para ser imputable se alcanza con la mayoría de edad, mientras que por razón de edad el desarrollo intelectual mínimo requerido no se alcanza, el sujeto es inimputable por falta de la efectiva capacidad para entender y querer"⁹⁷.

Por último, tenemos como elemento de la infracción, a la culpabilidad, que se puede definir como "...el reproche que se hace al autor de una conducta punible"⁹⁸. Para que una conducta típica y antijurídica pueda constituir una infracción fiscal, se requiere que además sea culpable.

"Se ha discutido en la doctrina del Derecho Tributario si la culpabilidad, en cualquiera de sus dos grados: dolo y la culpa, constituye un factor indispensable para

⁹⁴ Idem.

⁹⁵ Castellanos Tena Fernando. Opus Cit. Pág 205.

⁹⁶ Idem Pág 271.

⁹⁷ Villegas Basavilvaso Benjamin. "Derecho Administrativo", tomo I. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires. 1949. Pág 273.

⁹⁸ Flores Paredes Luz María "Derecho Penal Fiscal". Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de San Luis Potosí. San Luis Potosí, Editorial Universitaria Potosina, No 4, 1996, pag 413.

que exista la responsabilidad por infracciones a las disposiciones administrativas o fiscales⁹⁹.

Según algunos autores, en relación con las contravenciones, "...la responsabilidad de carácter no delictual nace por el mero hecho de la infracción y la culpabilidad se presume por la sola comprobación de la desobediencia de la norma"¹⁰⁰. En consecuencia, no se distingue, según esta corriente, entre dolo y culpa...¹⁰¹, "...ni se toma en cuenta en forma principal las condiciones personales del infractor, sino el daño producido al patrimonio fiscal..."¹⁰², características todas estas que hacen que la contravención sea considerada como una transgresión formal u objetiva.

"Por el contrario, otra corriente doctrinaria que ha analizado con mayor penetración la naturaleza de las contravenciones fiscales, considera que si se presenta en ella el elemento culpabilidad, aunque tenga características peculiares, que la diferencian de la culpabilidad penal propiamente dicha"¹⁰³.

En el Código Fiscal de la Federación se establece que la autoridad fiscal podrá imponer una sanción mayor, cuando exista dolo. "Para mantener la seguridad jurídica y para satisfacer las exigencias de eficacia y justicia en el campo de las infracciones fiscales, es básico que la culpabilidad sea un elemento integrantes de la infracción fiscal, sancionando sólo conductas reprochables, con ello se evita la imposición de sanciones fiscales cuando se dé alguna causa de inculpabilidad, además permite una justa individualización de la sanción como consecuencia de la graduación del elemento subjetivo, de manera que la medida de la culpabilidad, determine la medida de la pena y no se castigue a un inocente"¹⁰⁴.

"Se califica la culpabilidad como juicio de referencia, porque el juicio de culpabilidad se refiere a una determinada situación de hecho. Esa referencia no agota su naturaleza pues solo en virtud de su valoración se caracteriza la situación de hecho como culpabilidad. Es el juicio de culpabilidad lo que eleva el mero hecho psicológico a dolo o culpa reproachable"¹⁰⁵.

⁹⁹ Serra Rojas, Andrés "Derecho Administrativo", tomo II. Editorial Porrúa, México, 1981. Pág. 49

¹⁰⁰ Adolf Schonke Opus Cit. Pág. 298

¹⁰¹ Rosier Camilo. "La Lucha Contra el Fraude Fiscal" Boletín de la Tesorería del D.F., nums 62 y 63, Agosto y Septiembre, México, 1954.

¹⁰² Lomeli Cerezo Margarita Opus Cit. Pág. 225

¹⁰³ Andreozzi Manuel, Opus Cit. Pág. 349

¹⁰⁴ García Domínguez Miguel Ángel, Opus Cit. Págs. 201 y 202.

¹⁰⁵ Vela Treviño Sergio, "Culpabilidad e Inculpabilidad", Editorial Trillas, México, 1977. Pág. 185

Una vez valorado el hecho, éste entra como contenido de la culpabilidad, pero el juicio de reproche se hace sobre la base de los elementos que determinan la formación de semejante hecho intencional o negligente y que denuncian una personalidad que interesa para graduar la culpabilidad del agente¹⁰⁶. El dolo y la culpa constituyen las especies del género culpabilidad.

La culpa es la especie de menor grado de la culpabilidad. “Como punto de partida para fijar un concepto de la culpa ha de partirse de la previsibilidad y la falta de precauciones. En suma podría decirse que la culpa es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto y que por negligencia, imprudencia o impericia del agente causa un efecto dañoso. Este concepto se basa en la previsibilidad y por ende en la voluntad que debió prever¹⁰⁷.”

“La negligencia es...la negación de la diligencia, la imprudencia es el descuido de las debidas cautelas, y la impericia es la falta de aplicación, por parte del agente, del conocimiento exigido por su oficio, profesión o arte¹⁰⁸.”

“Hay, en cuanto al contenido de la culpa, dos formas perfectamente definidas: La culpa inconsciente o negligencia, que es aquella en que el resultado o algún otro elemento típico no se previó, ni aún como posible, debiendo serlo; y la culpa consciente o lujuria, que es aquella en la que aún previstos los elementos constitutivos de la infracción como probables o posibles se consideró que no sobrevendrían, siendo ésta esperanza decisiva en la ejecución del acto o en la omisión voluntaria¹⁰⁹.”

El dolo es “...la producción de un resultado típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior, o de su no mutación, con consecuencia de que se quebranta un deber, con voluntad de realizar el acto, o de omitir la acción debida, y con representación del resultado, o de la consecuencia del no hacer, que se quiere o se consiente¹¹⁰.”

Se ha integrado la definición con el elemento intelectual y el elemento afectivo. El elemento intelectual abarca el conocimiento de las circunstancias fácticas importantes

¹⁰⁶ García Domínguez Miguel Ángel. Opus Cit. Pág. 216.

¹⁰⁷ Idem. Pág. 247.

¹⁰⁸ Ibidem. Pág. 262.

¹⁰⁹ Carranza y Trujillo Raúl. “Derecho Penal Mexicano”. tomo I. Editorial Antigua Librería Robredo. México, 1955. Pág. 247

¹¹⁰ Pavón Vasconcelos Francisco. “Manual de Derecho Penal Mexicano”. Editorial Porrúa, México, 1978. Pág. 372

en orden al tipo, así como el del curso que sigue la cadena causal, y además la consciencia de que el agente quebranta un deber, base del reproche. El elemento afectivo comprende la voluntad del resultado que el agente se representa o su consentimiento, acogimiento, aceptación o ratificación¹¹¹.

“En relación con las infracciones fiscales las causas que excluyen la culpabilidad significan la ausencia del elemento subjetivo”¹¹². Son causas de inculpabilidad “...las circunstancias concurrentes con una conducta tipificada como infracción fiscal, antijurídica atribuible a un sujeto imputable, que hacen aparecer ante el autor, unas veces como justo y otras como necesario, un acto en sí antijurídico, que por serlo, se reputaría, normalmente como ilícito, pero que por tales circunstancias no puede ser considerado infracción”¹¹³.

Las causas de inculpabilidad son las siguientes:

a) El error, que consiste en el conocimiento falso de la realidad o idea falsa de la misma. “El error, como causa de inculpabilidad, puede ser de dos clases: Error de tipo y error de antijuricidad. Ambos producen el mismo resultado de eliminar toda especie de culpabilidad cuando es esencial e invencible, y por ello reprochable. Pero si el error fuere vencible, el dolo sigue excluido y solo se imputará el hecho a título de mera culpa”¹¹⁴.

El error de tipo consistirá en “...el error o desconocimiento de una o de varias circunstancias objetivas, que la figura típica contiene, ya sea que pertenezcan a la descripción objetiva y subjetiva o a los elementos normativos. Por tanto, no sólo es error de tipo el que recae sobre la materialidad del objeto o de los sujetos, sino también sobre las calidades jurídicas que se expresen en el tipo”¹¹⁵.

“El autor debe haber aceptado, en la infracción dolosa, el completo acontecimiento en su representación y voluntad. Solo puede hablarse de un acto doloso pleno si la representación que el autor se hace del acontecimiento ilícito coincide con el acontecimiento mismo. Hay dos categorías en las cuales esa coincidencia falta. En uno de esos casos, la

¹¹¹ Cuello Calón Eguenio. “Derecho Penal”, tomo I. Editorial Nacional, México. 1953. Pág. 371

¹¹² Castellanos Tena Fernando. Opus Cit. Pág. 231.

¹¹³ Jiménez de Asúa Luis. Opus Cit. Pág. 302

¹¹⁴ Villalobos Ignacio. Opus Cit. Pág. 233

¹¹⁵ Jiménez de Asúa Luis. Opus Cit. Pág. 549

representación del autor se extiende mas allá de donde llega el acontecimiento objetivo; en el otro, la imagen representada por el autor no abarca enteramente el acontecimiento objetivo. En ambos casos de falta de representación del autor se trata en conjunto de un error, y lo mismo da que el agente suponga un más o un menos; los efectos de esta representación defectuosa son indiferentes. En oposición a esas categorías de ausencia de representación están las que se caracterizan por un déficit de conocimiento por parte del autor: la imagen representada indica un menos frente al acontecimiento ilícito realmente ejecutado. Sólo estos casos se señalan tradicionalmente como error¹¹⁶.

En el error de antijuricidad, se da "...el completo conocimiento del tipo; el autor sabe lo que hace, pero supone erróneamente que le está permitido. No conoce la norma jurídica o la interpreta equivocadamente, o admite erróneamente una causa de justificación"¹¹⁷. ¹¹⁸El agente está realmente en error de antijuricidad cuando cree que la conducta que emprende está permitida; pero en este caso lo que opera no es la ignorancia de que la conducta se halla prohibida por la ley, sino su convicción de que no está repudiada".

Para considerar que el error, sea de tipo o de antijuricidad, excluye la culpabilidad, debe reunir las características de esencial e invencible.

"Solo es esencial y exime de toda culpa, el error que recae sobre el núcleo del tipo o sobre uno de los elementos esenciales constitutivos del mismo; ésto es, sobre las circunstancias del hecho que le habrían dado el carácter de infracción fiscal, si el agente las hubiere conocido. En cambio, el error es accidental cuando recae sobre circunstancias que acompañan al hecho pero sin alterar su esencia, y carecen por ello de relevancia jurídica"¹¹⁹.

"El error es invencible cuando no puede atribuirse a la negligencia del que lo sufre, supuesto un sujeto de diligencia común, un hombre medio. El error vencibles es el que pudo y debió perverse"¹²⁰.

¹¹⁶ Jiménez de Asúa Luis. *Opus Cit.* Pág. 541.

¹¹⁷ *Idem.* Pág. 546.

¹¹⁸ *Ibidem* Pág. 546.

¹¹⁹ Villalobos Ignacio. *Opus Cit.* Pág. 298.

¹²⁰ Jiménez de Asúa Luis. *Opus Cit.* Pág. 575.

b) La eximente putativa, es el error que recae sobre las causas eximentes de responsabilidad, es decir, "...el agente cree que se encuentra amparado por una causa de justificación, por una causa de inculpabilidad o por una excusa absolutoria, al realizar un hecho tipificado como infracción fiscal"¹²¹.

Se señalan como eximentes putativas: la resistencia putativa, el estado de necesidad putativo, el ejercicio de un derecho putativo o el cumplimiento de un deber putativo. Las eximentes putativas pueden proceder de la errónea apreciación de las situaciones fácticas, o de la errónea creencia de que un precepto legal le justifica al agente, o de que cualquier otro le exime de pena.

c) La violencia moral es una causa de inculpabilidad. "La coacción moral deriva de una amenaza que puede provenir del hombre, de las bestias o de las fuerzas de la naturaleza y, por ende, constituye una causa de inculpabilidad"¹²². La violencia debe ser grave, inminente, e injusta, para que opere como una causa de inculpabilidad.

d) La no exigibilidad de otra conducta es una causa de inculpabilidad. Los casos contemplados por la legislación penal mexicana son: El estado de necesidad cuando se colisionan dos bienes de igual entidad y el encubrimiento de parientes y seres queridos.

1.7. Sanción.

"El Estado en uso de su soberanía expide las leyes que han de regir en el país, e impone su obediencia mediante castigos que en materia fiscal reciben el nombre genérico de sanciones."

"Estas forman parte esencial de la ley. Sin ese imperio que obliga a obedecerlas, las leyes no serían normas jurídicas, sino reglas de observancia voluntaria: nadie sufriría consecuencias por su incumplimiento"¹²³.

¹²¹ Pavón Vasconcelos Francisco. Opus Cit. Pág. 397

¹²² Jiménez de Asúa Luis. Opus Cit. Pág. 882

¹²³ Martínez López Luis. "Derecho Fiscal Mexicano". Editorial Ecas. México, 1982. Pág. 96.

Los autores definen a la sanción de diversas maneras, destacando entre ellas, las siguientes:

“La denominación de una clase de actos coactivos lícitos efectuados por el Órgano Estatal obligado o facultado al efecto, mediante los cuales se priva de un bien a un sujeto, como reacción social por la comisión de un acto socialmente prohibido”¹²⁴.

“La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”¹²⁵.

Partiendo de estas ideas, se puede concluir que el contenido de la coactividad, es decir, la sanción, es un concepto jurídico fundamental, ya que como lo sostiene la Doctora Margarita Lomeli Cerezo el “...elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico”¹²⁶.

En términos generales, puede definirse a la sanción como “...el castigo que aplica la sociedad a través del derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad”¹²⁷.

Clasificación de las sanciones.

Las sanciones tienen una diversa gama, que va desde las nulidades de los actos, la suspensión, la amonestación, la clausura, el arresto, la multa, etc.

En forma general Narciso Amorós distingue dos especies de sanciones:

- a) Las sanciones penales.
- b) Las sanciones civiles.

¹²⁴ Vernengo J. Roberto. Lecciones y Ensayos. Nos. “La Sanción Jurídica”. Pág. 205

¹²⁵ García Maynez Eduardo Opus Cit. Pág. 295

¹²⁶ Lomeli Cerezo Margarita. Opus. Cit. Pág. 11.

¹²⁷ Acosta Romero Miguel. “Teoría General del Derecho Administrativo”. Editorial Porrúa, México, 1993. Pág. 955.

"Las sanciones penales son aquéllas que se encuentran contempladas en el Código Penal para los delitos; se citan la privación de la libertad y la multa"¹²⁸, sin olvidar que las sanciones penales no sólo son las contenidas en el código penal, sino que encontramos, normas que imponen verdaderas penas, como es el caso de los delitos fiscales, contenidos en los ordenamientos tributarios. Las sanciones que "...implican para el infractor una pérdida o disminución de bienes jurídicos, como la libertad personal o una parte de su patrimonio, y que por tanto tienen un carácter represivo y persiguen propósitos intimidatorios y aflictivos, son las sanciones penales"¹²⁹.

Las sanciones civiles, tienen por objeto "...reparar el daño creado por la infracción, restituir las cosas al estado que tenían antes de la violación..."¹³⁰ Las más importantes son el cumplimiento forzoso, la indemnización de daños y perjuicios, la nulidad de actos violatorios.

De igual manera, las sanciones se pueden clasificar, dependiendo de la autoridad que la imponga, en: a) Penales, y b) Administrativas. Las primeras las impone la autoridad judicial, siendo la más común, la privación de la libertad; las segundas pueden ser impuestas por una autoridad administrativa o judicial.

Para el maestro Eduardo García Máynez las sanciones deben clasificarse en simples y mixtas. Esta clasificación obedece a la coincidencia o no coincidencia del deber jurídico primario (obligación tributaria) con el deber jurídico secundario nacido de la sanción. Las primeras consisten en el cumplimiento forzoso, es decir su fin consiste en obtener coactivamente la observancia de la norma infringida, por lo tanto existe coincidencia entre la sanción y el deber jurídico primario. Las segundas, son aquellas en las que no existe coincidencia entre el deber jurídico primario y el secundario. De esta manera las sanciones mixtas, a su vez pueden ser: a) De indemnización o, b) de castigo. Aquellas tienen como fin obtener del sancionado una prestación equivalente al deber jurídico primario, y las últimas tienen como finalidad inmediata ser aflictivas, es decir no persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni la obtención de una prestación equivalente, por ejemplo la multa o la prisión.

Así entonces, se presentan formas mixtas, que son resultados de la combinación de unas y otras:

¹²⁸ Amorós Narciso "Derecho Tributario" Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963. Pág. 495

¹²⁹ De la Garza Sergio Francisco "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, México, 1985. Pág. 908.

¹³⁰ Idem. Pág. 909.

Cumplimiento + Indemnización.
 Cumplimiento+ Castigo.
 Indemnización + Castigo.
 Cumplimiento + Indemnización + Castigo¹³¹.

Ahora bien, según su distinta naturaleza jurídica las sanciones son: a) Represivas, b) reparadoras, y c) mixtas.

Las primeras son aquéllas que significan una pérdida o limitación de un bien jurídico al infractor: "...estas sanciones tienen finalidades intimidatorias, preventivas, aflictivas, expiatorias y ejemplarizantes, que se aplican porque la violación se ha producido. Constituyen amenazas con las que se pretende disuadir de que se cometan las infracciones; al aplicarse son sanciones con las que se castiga al infractor y se busca escarmentarle para evitar que reincida"¹³².

Las segundas, "...son las que se limitan a indemnizar al sujeto pasivo de la infracción"¹³³. Bielsa considera a la sanción como una indemnización, ya que sostiene que "...es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa..." y que mediante la misma hay una "...especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente.

Por último, existen las mixtas, que "...además de ser represivas tienden a resarcir al Fisco por las evasiones no descubiertas y las no pagadas por insolvencia. Algunas multas muy elevadas podrían ser ejemplos"¹³⁴.

Una última clasificación, es aquella que responde a la naturaleza de los bienes de que privan las sanciones, a saber: a) Las penas privativas de la libertad; b) Las económicas, que consisten en la pérdida de parte del patrimonio, sea dinero u otros bienes. Estas se dividen a su vez en i) Principales, ii) accesorias, y iii) subsidiarias. "Las sanciones principales son aquellas que se imponen como castigo por la violación de la norma infringida. Por ejemplo: La multa o privación de la libertad. Las sanciones accesorias son aquellas que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado. Por ejemplo: El decomiso en el delito de contrabando. Por último, las sanciones subsidiarias son las que se imponen cuando la sanción principal no

¹³¹ García Mávnez, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa, México, 1977. Pág. 307.

¹³² García Domínguez, Miguel Ángel. "Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal-Penal. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982. Pág. 39

¹³³ De la Garza Sergio. Opus Cit. Pág. 909

¹³⁴ Idem. Pág. 909.

puede ser cumplida, por ejemplo, la privación de la libertad (arresto), resultado de la conversión de una multa que no se paga por insolvencia del infractor"¹³⁵.

1.8. Multa.

La palabra multa proviene del latín *multa*, que significa "multiplicación", y de manera genérica se refiere a la pena pecuniaria consistente en el pago al Estado de una cantidad de dinero.

La multa es una "...sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial que se encuentre autorizada para imponerla"¹³⁶.

La naturaleza Jurídica de la multa.

De acuerdo con la doctrina, existen diversas corrientes que intentan dar una explicación a la naturaleza jurídica de la multa.

Por un lado la corriente civilista, sustentada por Otto Mayer, quien sostiene que "...la multa tiene como fin primordial el pago de una indemnización al Estado por concepto de gastos que éste tiene que efectuar para ejercitar su facultad de vigilancia respecto del pago oportuno de los tributos por parte de los contribuyentes, así como resarcimiento de las pérdidas sufridas en virtud de los fraudes que se cometen en su perjuicio"¹³⁷.

De este carácter de indemnización que tiene la multa "...deriva que las autoridades tributarias puedan renunciar a perseguir la infracción, contentarse con el pago de una suma inferior, aplazar o moderar la pena ya pronunciada, lo que se explica por el derecho de disponer de los créditos pecuniarios accesorios, derecho que esta comprendido en la gestión ordinaria de los asuntos del Estado, no tratándose del

¹³⁵ De la Garza Sergio. Opus Cit. Pág. 909

¹³⁶ Rafael de Pina. "Diccionario de Derecho" Editorial Porrúa México 1977. Pág. 280

¹³⁷ Mayer Otto. "Derecho Administrativo Alemán" Editorial De Palma. Buenos Aires 1950. Tomo II, págs 306 y 307

ejercicio del derecho de gracia que va unido a la persona del jefe del Estado y no admite delegación¹³⁸.

También Bielsa considera la multa principalmente como una indemnización, ya que sostiene que "... la multa fiscal, desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa..." y que mediante la multa hay una "...especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente"¹³⁹.

En contraposición a esta corriente, encontramos la del derecho público avalada por G. De Francisci Gerbino, quien sostiene que "...la multa, en razón de ser impuesta por un ente de derecho público, con lleva su misma naturaleza y, por tal razón, atiende al carácter represivo de la sanción en virtud de la potestad sancionadora de que goza el Estado, pretendiendo obtener con ello que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no incurran en desacato, mora y omisión en el cumplimiento de tal obligación"¹⁴⁰.

De acuerdo a lo que sostiene la Doctora Margarita Lomeli Cerezo, la imposición de una multa tiene como propósito "...un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación..."¹⁴¹

El notable penalista Manzini, critica que se asigne a la pena pecuniaria fiscal la función de resarcimiento del daño sufrido por el Erario, ya que, "...aparte de que a veces no existe daño, el resarcimiento sería excesivamente desproporcionado al perjuicio para poderse considerar como tal, a menos que se quiera reconocer en el Estado un voraz aprovechador"¹⁴².

No obstante lo anterior, Manzini reconoce que las sanciones pecuniarias tienen un doble carácter, de reacción penal y de beneficio fiscal, es decir, la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza para los demás sujetos a la misma obligación, pero es indudable que el contenido pecuniario de la multa beneficia al fisco.

¹³⁸ Idem, pag 308.

¹³⁹ Bielsa, Rafael. "Tratado de Derecho Administrativo". Editorial De Palma, Buenos Aires. 1956. Tomo IV. Págs 523 y 524.

¹⁴⁰ G. De Francisci Gerbino, "Derecho Administrativo" Editorial Guiffre, Milán. 1937, pag 153.

¹⁴¹ Dra. Lomeli Cerezo Cerezo "Derecho Fiscal Represivo". Editorial Porrúa, S.A. México. 1979 págs 197 y 198.

¹⁴² Manzini Vicenzo "Tratado de Derecho Penal". Tomo V, primera Parte, Teorías Generales. Editorial EDIAR.S.A., Buenos Aires, 1948. Pág 178.

1.9. Multa Fiscal

"Es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios"¹⁴³.

De acuerdo a Manuel Andreozzi la multa fiscal goza de los siguientes caracteres:

- "a) Son castigos que por no haber cumplido el administrado con disposiciones legales de derecho público y de carácter administrativo. Como la norma aplicable puede exigir una acción positiva o negativa, la multa sea el castigo por actos u omisiones de esos actos."
- "b) Es una decisión traducida en un acto administrativo, reglado de ejecutoriedad impropia, es decir, derivado de una ley y que forma parte de la coactividad estatal."
- "c) La decisión debe ser válida, es decir, emanar de un organismo competente, dentro de los límites de su capacidad jurídica."
- "d) La decisión debe estar fundada en ley."
- "e) La decisión coactiva es contra la transgresión, de tal manera que cada una es una figura jurídica independiente"¹⁴⁴.

Tomando como base estos caracteres, el órgano sancionador, al decidir la imposición de una multa fiscal debe previamente, haber constatado, con elementos objetivos de juicio, que en el caso se está en presencia de una infracción. Esto es la procedencia jurídica de una multa fiscal exige lo siguiente:

- a) Que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta;
- b) Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria;
- c) Que la propia ley señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal;

¹⁴³ De la Garza S. Francisco. "Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S. A. 1982. Pág 270.

¹⁴⁴ Andreozzi Manuel. "Derecho Tributario Argentino". Tomo II. Topografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1951. Pág. 98.

- d) Que la multa esté prevista legalmente;
- e) Que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley; y
- f) Que la autoridad, al imponer la multa señale el documento en que lo haga, las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta que constituye la infracción, y por ende merecedora de una multa.

Por otro lado, es necesario resaltar que la imposición de una multa no releva al infractor de cumplir con la obligación que hubiere dejado de acatar; de suerte que si se trata de omisión en el pago de contribuciones, deberá pagarlas junto con sus accesorios y sin perjuicio de las penas que, en su caso, imponga la autoridad judicial si se trata de una conducta delictiva.

Clasificaciones de la multa.

1.- De conformidad al sistema constitucional mexicano, y de acuerdo, tanto a la legislación aplicable, como al órgano que la impone, las multas se pueden clasificar en:

- a) Federales.
- b) Estatales.
- c) Distrito Federal.
- d) Municipales.

2.- La clasificación que se desprende de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación vigente:

- A) Por omisiones que se derivan de un error aritmético.
- B) Por infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.
- C) Por infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones.
- D) Por infracciones de contabilidad.
- E) Por infracciones relacionadas con instituciones de crédito.

- F) Por infracciones cometidas por los usuarios de servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito.
- G) Por infracciones relacionadas con las empresas de factoraje financiero.
- H) Por infracciones relacionadas con la obstaculización del ejercicio de las facultades de comprobación.
- I) Por infracciones relacionadas con marbetes.
- J) Por infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal.
- K) Por incumplimiento de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas y de tabaco labrados, al no llevar un control físico sobre éstos productos.
- L) Por infracciones cometidas por funcionarios y empleados públicos.
- M) Por infracción diversa.

3.-De acuerdo al mecanismo empleado en la legislación, para que sean determinadas las multas, éstas se dividen en:

- a) Multa fija.
- b) Multa proporcional establecida entre un mínimo y un máximo.
- c) Multa proporcional fija con base en el monto de las contribuciones omitidas¹⁴⁵.

4.- Atendiendo a sus efectos nocivos se puede clasificar de la siguiente manera:

- a) Multas excesivas.
- b) Inusitadas y trascendentes.
- c) Confiscatorias.
- d) Ruinosas.
- e) Exhorbitante.

5.- Tomando en consideración la trascendencia e importancia del ilícito tributario se hace referencia a las multas:

- a) Graves.
- b) Leves.

¹⁴⁵ Valdés Falcón David. "Individualización de la Multa Fiscal" Tesis profesional. Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1984. Pág. 73

6.- En consideración a la vigencia del hecho imponible y a la sanción que castiga el incumplimiento de una disposición fiscal, se puede hacer referencia a:

- a) Multas derogadas.
- c) Benignas.

Por su importancia se debe hacer alusión a las siguientes tesis:

"SANCIONES DEROGADAS. Si el causante infringió las normas relativas durante la vigencia de éstas, es indudable que no puede sustraerse a las sanciones correspondientes, alegando la circunstancia que sirve de título a esta tesis."¹⁴⁶.

La tesis transcrita pide aplicar una sanción prevista en una ley derogada. No obstante lo anterior, existe el criterio opuesto, mismo que se contiene en las siguientes tesis:

"INFRACCIONES FISCALES, BENIGNIDAD QUE DEBE USARSE EN EL CASTIGO DE. Si bien corresponde al derecho penal el principio general relativo a que cuando existen dos leyes punitivas, se aplicará la que determine una sanción menor, o la que beneficie al penado, aunque haya sido expedida con posterioridad a la comisión de la infracción, debe resolverse que dicho principio es procedente, tratándose de infracciones fiscales, y que aun cuando se aplique la ley retroactivamente, no se viola la garantía constitucional del artículo 14, en virtud de que no se ocasionen perjuicios al particular infractor.

TOMO LXIII, Pág. 160.- Amparo administrativo en revisión 4056/39.- Manuel Pesquera y Hno., S. en C. - 10 de enero de 1940.- Unanimidad de cuatro votos"¹⁴⁷.

"INFRACCIONES FISCALES, BENIGNIDAD QUE DEBE USARSE EN EL CASTIGO DE. No es exacto que el principio de derecho generalmente aceptado, de que si una ley nueva suprime o atenúa la pena que a un hecho punible señalaba otra ley anterior, debe aplicarse aquella por mas benévola, principio que tiene validez y aplicación en derecho tributario, no rija al caso en que se suprima la pena, por haber desaparecido la posibilidad de realización del hecho punible, esto es, cuando se deroga la sanción, por haber sido derogada con anterioridad la disposición cuya infracción estaba sancionada. en

¹⁴⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación números 25 a 36, página 67.

¹⁴⁷ Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. 5a. Época. Tomo LXIII. Página: 160

efecto, tal distinción no tiene razón de ser, pues lo importante y decisivo es el hecho de haberse derogado la sanción, para que los infractores anteriores queden liberados de la aplicación de la pena y, por lo mismo, si una disposición legal que establecía una obligación fiscal, fue derogada, debe entenderse que los causantes que no la cumplieron, quedaron liberados de la misma y de las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

Amparo administrativo en revisión 8476/1939. Ruiz hermanos sucesores. 4 de abril de 1940. 4 votos. tomo lxiv, pagina 288"¹⁴⁸

"La jurisprudencia del Pleno de este Tribunal, de 15 de abril de 1940, declaró que debe aplicarse retroactivamente la ley que establezca una sanción menor a casos establecidos con anterioridad a su vigencia, o aún dejar de sancionar aquellos en que se haya dejado de considerar punible el acto u omisión. Por tanto, derogada la ley que sancionaba un hecho, no puede castigarse aunque se trate de hechos acaecidos durante su vigencia, pues el Derecho Fiscal ha reconocido como principio definitivo que no es justo que a un presunto infractor se juzge y sancione cuando la ley violada ha dejado de surtir efectos, es correcta en materia fiscal la aplicación del mencionado principio. Cuando las nuevas disposiciones sean mas favorables a los interesados serán aplicadas por las autoridades, pues de otra manera se haría nugatorio el precepto a estudio, que quiso evidentemente dictar una norma favorable a los particulares."¹⁴⁹

"SANCION FUNDADA EN LEY DEROGADA. Debe nulificarse, sin que se puedan dejar a salvo los derechos de la autoridad respectiva, para que dicte una nueva resolución que imponga la sanción invocando el precepto aplicable, porque esto equivaldría a violar la Constitución Federal, sancionando dos veces al interesado por el mismo concepto; no obstante que el mismo, después de seguir el juicio por todos sus trámites legales, hubiera obtenido una resolución favorable."¹⁵⁰

¹⁴⁸ Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala, 5a. Época. Tomo L.XIV. Pagina 288.

¹⁴⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación números 250 a 252.

¹⁵⁰ , Revista del Tribunal Fiscal de la Federación números 25 a 30, pagina 53

"El hombre justo es, no el que no come ninguna injusticia, sino el que, pudiendo ser injusto, no quiere serlo." Menandro

CAPITULO II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Nuestra Carta Magna reconoce, en su parte dogmática, los derechos básicos o esenciales del ser humano, y en su parte orgánica, puntualiza la estructura y las funciones que desempeñan los órganos que conforman el Supremo Poder de la Federación.

Lasarte Alvarez sostiene que "...debe someterse a reglas jurídicas el aparato por el cual el estado detrae parte de la renta obtenida por los sujetos sometidos a su soberanía...", el cumplimiento de esta exigencia "...parece ineludible, a no ser que se supere el esquema de Estado de Derecho. Las normas constitucionales, raíz y esencia del ordenamiento jurídico, contienen los principios de la actividad tributaria..."¹⁵¹, mismos que regulan la actividad de las autoridades fiscales. Además, es a partir de estas normas constitucionales que se desprenden las normas impositivas secundarias.

La cuestión tributaria es un punto de decisión que ha sido regulada en el ámbito constitucional. En este sentido Yebra Martul-Ortega señala que "...el poder financiero se encuentra siempre formalmente recogido, en mayor o menor extensión, en los textos constitucionales. Estos preceptos constitucionales son las primeras normas de todo ordenamiento jurídico donde por primera vez aparece concretizado el poder financiero, y deja de ser un puro concepto abstracto para adquirir una forma en la letra de la ley. Los preceptos constitucionales designan a los titulares del mismo, los órganos encargados de ejercerlo, la materia que abarca y el rango jurídico de la norma por lo que se regulará dicha materia"¹⁵².

Tradicionalmente, la normatividad Constitucional ha contemplado al tributo como el primordial mecanismo para que el Estado pueda subvenir sus necesidades, es decir, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

En el texto Constitucional existen directrices, de las que no puede apartarse en el futuro el legislador. La doctrina tributaria moderna se ha referido a dichas directrices,

¹⁵¹ Lasarte Alvarez J. "Significado Usual y Significado Técnico". Revista Crónica Tributaria, número 9, 1974. Pág 103.

¹⁵² Yebra Martul-Ortega "Poder Financiero". Editorial Edersa, Madrid, 1977. Pág. 75.

con "...el nombre de vínculos jurídicos constitucionales del legislador tributario o bien como límites jurisdiccionales al ejercicio del poder fiscal"¹⁵³.

Lo que se pretende con estos vínculos o limitaciones son tres cosas esenciales:

- a) "Que la norma jurídica en materia tributaria emane de sus órganos de representación en forma de leyes"¹⁵⁴.
- b) "Que la legislación ordinaria ofrezca cierta coherencia y se inspire en algunas ideas o criterios rectores respecto a lo que se estima justo en punto a la distribución de la carga tributaria"¹⁵⁵.
- c) "Que ese conjunto de garantías que el poder constituyente otorga a la colectividad no resulte burlado por una acción premeditada, irreflexiva o arbitraria de la administración"¹⁵⁶.

De acuerdo con Sáinz de Bujanda estos vínculos, "...limitan la normatividad ordinaria de establecimiento de los tributos, en un doble sentido: El formal, en cuanto a que tales normas han de exteriorizarse como leyes y, en el material en cuanto a que, al regular los elementos estructurales y de cuantificación de las relaciones tributarias, han de acomodarse a criterios directivos de justicia fiscal, que la propia Constitución señala"¹⁵⁷.

Dentro de este contexto, he aquí el sentido de los principios básicos que operan en el derecho tributario son: a) La justicia tributaria, c) la seguridad jurídica, b) la legalidad tributaria; d) la proporcionalidad y la equidad, y e) la capacidad contributiva; siendo éstos los que le dan sentido y coherencia, ya que son los motores determinantes, sin los que el derecho tributario no tendría vida, permaneciendo estático e incompleto.

II.1. Principio de Justicia Tributaria.

"La justicia, que es el valor supremo que tiende a realizar el derecho, cumple una función estructurante, implica una jerarquía de valores, ordena la vida de relación entre los hombres a fin de que cada uno se le reconozca lo suyo, esto es, las atribuciones

¹⁵³ Sáinz De Bujanda Fernando " Teoría Jurídica de la Exención Tributaria", Madrid, 1964, Pág. 378

¹⁵⁴ Sáinz De Bujanda Fernando, "Hacienda y Derecho", Torno I, volumen III Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, Pág. 185.

¹⁵⁵ Pont Mestre M. "La Justicia Tributaria y su Formulación Constitucional" R.E.D.F. número 31, Madrid, 1981 Pág. 368

¹⁵⁶ Sáinz De Bujanda Fernando Opus CII, Pág. 185

¹⁵⁷ Idem.

dadas por la naturaleza humana que es común, y que por ser así, nos agrupa en la humanidad, en las naciones y en las agrupaciones intermedias, haciendo que a través de estas comunidades cada hombre cumpla sus fines temporales y trascendentes"¹⁵⁸.

La palabra justicia deriva del latín *Iustitia*, considerándola "...como un cultismo general a todas las épocas"¹⁵⁹. El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española define el término justicia de la siguiente manera: "1. Una de las cuatro virtudes ordinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece...3. Ordinariamente se entiende por la divina disposición con que castiga o premia, según merece cada uno. 4. Razón, derecho, equidad... 6. Lo que debe hacerse según derecho o razón... 16. La que regula la igualdad o proporción que debe haber entre las cosas, cuando se dan o cambian unas por otras... 17. La que establece la proporción con que deben distribirse las recompensas y los castigos..."¹⁶⁰.

"La determinación del concepto justicia ha sido por demás debatida..."¹⁶¹, e inclusive Aníbal Torres Pereira menciona la corriente "...que llega a considerar a la justicia como un sentimiento humano de los egoísmos individuales"¹⁶².

"El hombre desde su origen ha tenido una intuición acerca de lo justo e inclusive un sentimiento de la justicia, aunque las más de las veces no haya actualizado ese sentir en la realidad, por lo menos cuando ello no le es favorable, lo cual ha vinculado a la injusticia, en mayor o menor grado, al régimen social imperante...sin embargo, la justicia tiene una existencia propia y objetiva, si bien no material, cobrando sentido en función de la vida humana, colectiva e individual; tiene, así mismo, un carácter moral en cuanto busca un tratamiento general semejante para todos los hombres..."¹⁶³.

El término justicia según Jesús Toral Moreno, tiene varios significados:

- "a) Justo es lo verdadero, es decir aquello que tiene concordancia con la realidad.
- b) Justo es lo perfectamente adaptado o ajustado.
- c) Justicia es la legalidad, apego a la ley.
- d) Justicia es la contemplación de la impartición efectuada por el poder judicial.
- e) Justicia es cantidad o suma de todas las virtudes.
- f) Virtud específica (justicia interna)."

¹⁵⁸ Kuri Breña Daniel. "Hombre y Política". Editorial Ius, México. Págs. 116 y 117.

¹⁵⁹ Corominas Joan. "Diccionario Crítico Etimológico de la Lengua Castellana", Volumen II. Editorial Gredos, Madrid. 1976. Pág 1079.

¹⁶⁰ "Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española". Editorial Espasa Calpe, S.A., Madrid. 1992. Pág 859.

¹⁶¹ De la Cueva Arturo. "Justicia, Derecho y Tributación". Editorial Porrúa, S.A., México. 1989. Pág. 6.

¹⁶² Torres Pereira Aníbal. "Sistema Contemporáneo de Justicia". Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1959. Pág 15.

¹⁶³ De la Cueva Arturo. Opus Cit. Pág. 7.

g) Justicia objetiva (justicia externa, la cual se complementa con la interna)¹⁶⁴.

De acuerdo a lo que expone el Maestro Rafael Preciado Hernández, la justicia "...es el criterio ético que nos obliga a dar al prójimo lo que se le debe conforme a las exigencias ontológicas de su naturaleza, en orden a su subsistencia y perfeccionamiento individual y social. Criterio ético, porque se trata de un principio destinado a dirigir obligatoriamente la acción humana. Y que nos manda dar, atribuir, o reconocer a todo ser humano lo que se le debe de acuerdo a su naturaleza, porque no es un criterio convencional sino objetivo; pues se funda en los datos constitutivos de la dignidad personal, que son esenciales al ser humano, y que por esto mismo excluye racionalmente toda discriminación en el trato a nuestros semejantes sin razón objetiva suficiente"¹⁶⁵.

El fundamento ontológico del criterio de la justicia lo encontramos implícito en la definición de Ulpiano que habla de dar a cada quien lo suyo (*justitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*). Además, si bien es cierto que lo suyo se determina muchas veces por el derecho positivo, éste a su vez se inspira en el derecho natural que tiene un fundamento ontológico.

En concordancia con lo anterior, Manuel Ulloa sostiene que "...la justicia es la virtud moral por la cual somos constreñidos a dar a cada quien aquello según sus exigencias ontológicas, le pertenece para su subsistencia y perfeccionamiento"¹⁶⁶.

En el libro V, de la Etica Nicomaquea, Aristóteles considera a la justicia como "...la virtud perfecta", señalando que la justicia no es una parte de la virtud, sino toda la virtud, es decir, "...en la justicia está toda virtud en compendio"¹⁶⁷. Por tal razón los pitagóricos conciben a la justicia como la virtud suprema, la suma y compendio de las demás virtudes del ciudadano, ya que ésta consiste en "...una proporcionalidad en la distribución de los honores, funciones, bienes y cargas, y en una equivalencia en el cambio entre la prestación y la contraprestación, y entre la transgresión y la pena"¹⁶⁸.

El término 'virtud' debe entenderse como el hábito que se dirige a la rectitud. Al respecto el Maestro Arturo de la Cueva, en su libro intitulado "Justicia, Derecho y

¹⁶⁴ Toral Moreno Jesús. "Ensayo sobre la Justicia". Editorial Jus, México, 1985. Pág. 15.

¹⁶⁵ Preciado Hernández Rafael. "Lecciones de Filosofía del Derecho". Editorial Jus, México, 1970. Pág. 217.

¹⁶⁶ Ulloa Manuel. "Notas en torno al Derecho Natural". Revista Jus, No. 61, agosto, México, 1943. Pág. 23.

¹⁶⁷ Aristóteles. "Etica Nicomaquea". Traducción de Antonio Gómez Robledo. Editorial Porrúa, S.A., México, 1972. Pág. 59.

¹⁶⁸ Preciado Hernández Rafael. Opus Cit. Pág. 221.

Tributación". sostiene que "...la justicia como virtud general nace como todas las virtudes, del hábito o repetición de actos semejantes en vista al obrar justo"¹⁶⁹.

Por su parte, el Maestro Miguel Villoro Toranzo sostiene que la justicia consiste en "...dar a cada uno lo que se le debe; y se le debe socialmente y no sólo individualmente"¹⁷⁰.

Si bien es cierto que algunas citas se refieren a la justicia como virtud, también lo es que su contenido es aplicable igualmente a la justicia como criterio, pues "...antes que toda virtud, por se un hábito recto, postula un criterio racional de rectitud; y es claro que en casos como el presente, lo que se dice del hábito recto, se dice también del criterio de rectitud correspondiente. La justicia viene a ser la síntesis de los criterios de rectitud que postulan las diversas virtudes que tiene por objeto el bien personal"¹⁷¹.

Del análisis de lo anterior concluyo que la justicia es el criterio ético basado en la virtud, por el cual estamos constreñidos a dar a cada uno lo que se le debe como individuo y como parte de la sociedad, esto de acuerdo a sus exigencias ontológicas que le son necesarias para su subsistencia y perfeccionamiento como seres humanos.

La justicia se convierte como una especie de patrón o molde al que deben ajustarse todas las disposiciones legislativas; en atención a esto se ha llegado a decir que la justicia es para el legislador como la estrella polar que guía y orienta al navegante pero que jamás alcanza.

Por lo tanto, se puede concluir que "...la justicia es el único principio constitutivo del derecho..."¹⁷², ya que como lo señala Santo Tomás de Aquino, "...no podemos concebir el derecho sin la justicia"¹⁷³.

"No es posible, en consecuencia, formular congruentemente un sistema de normas que constituya un orden ético que merezca este nombre, si se desconoce el criterio de la justicia y los principios que implica; y tampoco se puede establecer un orden social, ya que en la esfera de lo social la justicia realiza, además, una doble función igualitaria y

¹⁶⁹ De la Cueva Arturo. Opus Cit. Pág. 36.

¹⁷⁰ Villoro Toranzo Miguel. "Lecciones de Filosofía del Derecho". Editorial Porrúa, S.A. México, 1973, pág. 297.

¹⁷¹ Vermeersch S. J. La Justicia y la Injusticia". Versión española de la segunda edición latina por Pedro Valls Tarragó. tomo I. Pág. 30.

¹⁷² Renard Georges. "El Derecho, la Justicia y la Voluntad". Traducción de Santiago Gunchillo Manterola. Edición desde Buenos Aires, pág. 18.

¹⁷³ Santo Tomás de Aquino. "Tratado de la Justicia", capítulo I. artículo 12. Traducción de Carlos Ignacio Gutiérrez. Editorial Porrúa, S.A., México, 1985. Pág. 134.

estructurante, de coordinación de las acciones en el primer caso, y de integración en el segundo"¹⁷⁴.

El principio de justicia tributaria "...consiste en el reparto de las cargas públicas..."¹⁷⁵, mismo que no puede quedar en un simple enunciado constitucional, sino que han de trascender al ordenamiento jurídico-tributario y ha de operar en la esfera aplicativa de las normas. En rigor, tal principio ha de impregnar, con su fina esencia, tanto el ordenamiento como la actividad jurídica tendiente a la aplicación del derecho tributario.

"Tanto desde la panorámica general y con mayor razón desde la circunstancia particular, la justicia tributaria debe ser observada y aplicada atendiendo a las diversas aristas que la integran y no de manera parcial o fragmentaria"¹⁷⁶.

"No es prudente perder la objetividad y apartarse de la realidad; la tributación es una herramienta de la cual se debe hacer uso, más no abusar dado el peligro de ahogar la motivación económica. La tributación ofrece amplias perspectivas redistributivas, independientemente de ser un medio de recaudación impositiva, pero no es la piedra filosofal, toda vez que no representa todo el instrumental de la política económica; es una herramienta fundamental dentro del todo, pero finalmente un elemento del conjunto, que tiene sus limitaciones y que requiere del acompañamiento del resto de sus integrantes"¹⁷⁷.

John Rawls sostiene que "...la doctrina de la economía política debe incluir una interpretación del bien público basada en una concepción integral de la justicia"¹⁷⁸.

"La justicia tributaria debe contribuir al resultado global; para ello hemos señalado la necesidad de observar los principios impositivos, la capacidad contributiva, la proporcionalidad, progresividad en su caso y desde luego la equidad, en vista a lograr una redistribución justa y real de la riqueza"¹⁷⁹.

¹⁷⁴ T. J. Delos. "Tratado de la Justicia de Santo Tomás", apéndice I, tomo I U.N.A.M. Traducción de Daniel Kun Breña, México, 1967Pág 205

¹⁷⁵ Pont Meires M. Opus cit. Pág 368

¹⁷⁶ De la Cueva Arturo Opus Cit. Pág. 264.

¹⁷⁷ Galbraith John Kenneth... "La Sociedad Opulenta" Traducción de Carlos Graw Petit Editorial Ariel, Barcelona, 1973. Pág 13

¹⁷⁸ Rawls John "Teoría de la Justicia" Traducción de María Dolores González. Fondo de Cultura Económica, México, 1979. Pág 296.

¹⁷⁹ De la Cueva Arturo Opus Cit. Pág. 264.

Lo señalado requiere que dentro de la vivencia del derecho y a través de él, la tributación contribuya en cuanto le corresponde al logro de la justicia tributaria en función de la sociedad, de la ninez actual y de las generaciones por venir.

II. 2. Principio de Seguridad Jurídica.

En cuanto toca a la seguridad, es un valor propio del derecho que fue señalado como tal desde la antigüedad helénica. Sócrates nos dió el más consistente ejemplo, al acentuar la importancia del principio de seguridad jurídica, considerándolo como un postulado del Derecho sin el que no se puede plasmar la justicia.

"La seguridad jurídica es un criterio que se relaciona, más que con el aspecto racional y ético del derecho, con su aspecto técnico, positivo y sociológico".¹⁸⁰

Para J. T. Delos, "...la seguridad jurídica se sitúa sobre el plan de la justicia y del derecho y toda acción favor de la seguridad social ésta encuadrada y limitada por la justicia y el derecho"¹⁸¹.

La justicia y la seguridad "...son los dos elementos, las dos caras del bien común o del orden público que, bien comprendidas, tienen el mismo sentido..."¹⁸².

Delos y Lefur coinciden, afirmando que la seguridad "...se ejerce entera en un cuadro de justicia y de derecho, en donde se afirma frente a frente la trascendencia de la sociedad sobre el individuo, y su subordinación a la persona individual"¹⁸³.

Sólo puede hablarse de verdadera seguridad jurídica "...cuando el derecho positivo lleva en su contenido el valor justicia, de otra manera no puede haber seguridad, pues ésta se destruye al aplicarse normas injustas que indudablemente crean la inseguridad, la zozobra y la intranquilidad entre los miembros de la sociedad que la sufren, un derecho injusto jamás podrá engendrar la seguridad, mucho menos garantizarla. El derecho positivo para que pueda ser llamado derecho, es necesario que esté fundado en la justicia"¹⁸⁴.

¹⁸⁰ Preciado Hernández Rafael. Opus Cit. Pág. 233.

¹⁸¹ T. J. Delos Opus Cit. Prólogo

¹⁸² Le Fur. "Los Fines del Derecho: Bien Común. Justicia y Seguridad" U.N.A.M. Traducción de Daniel Kun Breña. México, 1967. Pág. 19

¹⁸³ T. J. Delos. Opus Cit. Pág. 92.

¹⁸⁴ Radbruch Gustavo. "Filosofía del Derecho". Editorial Besehe, Barcelona. Pág. 44

La seguridad jurídica y la justicia son valores cotáneos, es decir, están tan íntimamente vinculados que la existencia de uno supone la validez y vigencia del otro: sin un derecho que lleve en su esencia el valor justicia no podrá haber orden ni seguridad jurídica.

“El orden, la seguridad jurídica y el bien común son valores jurídicos que tienen como antecedente el de la justicia, que se realizan en cuanto la norma jurídica esté provista de mayor o menor contenido de aquel valor supremo que siempre busca el derecho por encima de los otros que pretende realizar, muchas veces inalcanzable, pero no por ello deja de realizarse en el mundo de las realidades y valores humanos. Por esto, a la entrada de Atenas, antigua ciudad de la legendaria Grecia, muy claro se podía leer aquella frase que bien pudiera grabarse en la conciencia de cada uno y que rezaba, entre las cosas bellas la más bella es la justicia”¹⁸⁵.

Una vez, expuesto la anterior procede conceptualizar el principio de seguridad jurídica, al que ya se ha aludido.

El Maestro Juventino V. Castro afirma que “...la seguridad jurídica *in genere*, se manifiesta como la sustancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos...”¹⁸⁶

Por otro lado, J.T. Delos afirma que la seguridad “...es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataque violentos o que, si éstos llegan a producirse, le serán asegurados por la sociedad, tanto su protección como su reparación. En otros términos, está en seguridad aquel que tiene la garantía de que su situación no será modificada, sino por procedimientos societarios regulares y legítimos”.¹⁸⁷

Este principio es reconocido, por primera vez, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789, misma que fue producto de la Revolución Francesa.

¹⁸⁵ Soulé López Celis Ma. Del Rosario Tesis Profesional intitulada “La Justicia como Valor Filosófico Básico Aplicable al Derecho”, Universidad Iberoamericana, México, 1975 Pág. 310

¹⁸⁶ Castro Juventino V. “Garantías y Amparo” Pág. 211

¹⁸⁷ T.J. Delos Opus Cit. Pág. 46

En los artículos 2, 7 y 8 de la declaración se considera a la seguridad jurídica como uno de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Como consecuencia directa de la formulación de esta Declaración, se da el nacimiento de los principios filosóficos, políticos y económicos que, con base al movimiento ilustrado, originan la concepción del Estado liberal de derecho.

La seguridad jurídica, es una dimensión ontológica del derecho, dado a que el orden jurídico engendra por esencia, la estabilidad de las situaciones, con el valor de la justicia. Desde el punto de vista positivo, interesa destacar la enorme importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde el punto de vista negativo de la seguridad jurídica, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

En el derecho tributario, es donde el principio de seguridad jurídica asume su mayor grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que los mismos exijan al estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentran previstas de tal forma que pueden tener una expectativa precisa, tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de sus obligaciones como contribuyentes.

La garantía de seguridad jurídica se puede definir como "...el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del goberando, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos".¹⁸⁸

De lo anterior, se deduce que existe una íntima relación entre este principio y el de legalidad, ya que, en primera instancia, ésta "...necesita legitimarse instaurando un orden seguro y establecido que permita a todos saber a que atenerse y delimite con precisión las esferas de lo lícito y lo obligatorio en el obrar humano social"¹⁸⁹, y la idea de certeza es una exigencia primaria del principio de seguridad jurídica, ya que se traduce prácticamente en la posibilidad dada al contribuyente de conocer sus obligaciones tributarias con base directa y exclusiva en la ley.

"La seguridad jurídica en su doble manifestación: a) Certidumbre del derecho y, b) eliminación de la arbitrariedad; ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan

¹⁸⁸ Burgoa Orihuela Ignacio. "Las Garantías Individuales" Editorial Porrúa, México 1983. pag. 440

¹⁸⁹ Legaz y Lacambra. "Filosofía del Derecho". Editorial Bosch, Barcelona, 1963, Págs 583.

mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz"¹⁹¹.

11.3. Principio de Legalidad Tributaria.

La garantía de legalidad se encuentra contenida en los artículos 14 y 16 Constitucionales, y en *lato sensu*, ésta consiste en que "...las autoridades sólo pueden hacer lo que las ley les permite"¹⁹¹. Al respecto, la Dra. Margarita Lomeli Cerezo sostiene que la garantía de legalidad estriba en que "...para la privación de cualquier derecho de un individuo, debe seguirse un procedimiento..., el que debe fundarse en ley y aplicar ésta correctamente"¹⁹².

El artículo 14 Constitucional categóricamente ordena que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Por su parte, se debe considerar que "...la garantía de aplicación correcta de la ley se encuentra establecida en el artículo 16 Constitucional, al determinar éste que cualquier molestia que se haga a un particular en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones debe apoyarse en un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, requisitos todos estos que implican la legitimidad o legalidad del acto"¹⁹³.

Sobre este punto el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela comenta que "...la garantía de legalidad implicada en la primera parte del artículo 16 Constitucional, que condiciona todo acto de molestia en los términos en que ponderamos este concepto, se contiene en la expresión fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento"¹⁹⁴.

En primera instancia, para colmar la exigencia de debida fundamentación, "...las autoridades deben justificar sus resoluciones citando las disposiciones legales en que se apoyan para emitirlos..."¹⁹⁵. Lo anterior con la finalidad de que "...los actos que originen

¹⁹⁰ Pérez Ayala "Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad" R D F H P número 122, 1976. Pág. 389.

¹⁹¹ Burgoa Orihuela Ignacio "Las Garantías Individuales" Editorial Porrúa, México 1983, pág. 592.

¹⁹² Lomeli Cerezo Margarita "Derecho Fiscal Represivo" Editorial Porrúa, México 1979. Pág. 64.

¹⁹³ Idem. Pág. 65.

¹⁹⁴ Opus Cit. Burgoa Orihuela Ignacio. "Las Garantías Individuales", pág. 591.

¹⁹⁵ Sánchez León Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano" Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980. Pág. 315.

la molestia de que habla el artículo 16 Constitucional, se basen en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que los autorice".¹⁹⁶

Con relación a este punto, nuestros Tribunales conceptualizan a la fundamentación de la siguiente manera:

"FUNDAMENTACION DE ACTOS DE AUTORIDAD. Cuando el artículo 16 de nuestra Ley Suprema previene que nadie puede ser molestado en su persona, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal de procedimiento, está exigiendo a las autoridades, no que simplemente se apeguen, según su criterio personal íntimo, a una ley, sin que se conozca de qué ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo de las propias autoridades, pues esto ni remotamente constituiría garantía para el particular, por el contrario, lo que dicho artículo les está exigiendo es que citen la ley y los preceptos de ella en que se apoyen, ya que se trata de que justifiquen legalmente sus providos haciendo ver que no son arbitrarios. Forma de justificación tanto más necesaria, cuanto, que dentro de nuestro régimen Constitucional, las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley".¹⁹⁷

Por su parte, la motivación de la causa legal del procedimiento "implica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco correspondiente establecido por la Ley"¹⁹⁸, o bien como lo manifiesta el Maestro Juventino V. Castro, ésta consiste en que la situación jurídica concreta en que se encuentre la persona o sus extensiones, sea precisamente la que en forma abstracta alude o prevé la ley que funda la actuación de la autoridad"¹⁹⁹.

Respecto al concepto de motivación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo ha definido como "el razonamiento contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal"²⁰⁰.

En suma, nuestro Máximo Tribunal considera que para que "la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar

¹⁹⁶ Burgoa Orihuela Ignacio Op Cit. Pág. 592

¹⁹⁷ Tesis que obra en el Volumen 89, Tercera Parte, Pág.35 - Revisión Fiscal 45/74 - Inmobiliaria Sonorense, S. A. y otro - 7 de agosto de 1975.

¹⁹⁸ Burgoa Orihuela Ignacio Op Cit. Pág. 594

¹⁹⁹ Castro Juventino V. "Garantías y Amparo". Editorial Porrúa, México, 1983. Pág. 232

²⁰⁰ Tesis relacionada, Apéndice de 1975, Tercera parte II, Segunda Sala, pag. 668

el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamiento que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que los origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca"²⁰¹. Los siguientes son algunas de las tesis que prevalecen:

"MOTIVACION Y FUNDAMENTACION.— FINALIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE ESTOS REQUISITOS. La motivación y fundamentación exigidos por el artículo 16 Constitucional para todo acto de molestia que provenga de la autoridad, siempre deben satisfacerse. Entre sus propósitos se encuentra tanto el que el particular conozca las razones que tuvo la autoridad para emitir el acto, como los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoya para esa emisión, a efecto de que en un momento dado pueda combatirlo, evitando que quede en estado de indefensión.

Juicio de Competencia. Atravente: 21/89 -- Resuelto en sesión de 23 de noviembre de 1989, por mayoría de 4 votos y 2 en contra -- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez. -- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego."

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS. Cuando el artículo 16 constitucional previene que nadie puede ser molestado en su persona, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a las autoridades, no que simplemente se apeguen, según su criterio personal íntimo, a una ley, sin que se reconozca de qué ley se trata, y lo preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo de las propias autoridades, pues esto ni remotamente constituiría garantía para el particular, por lo contrario, lo que dicho artículo les está exigiendo es que citen la ley y los preceptos de ella en que se apoyan, a que se trata de que justifiquen legalmente sus providos haciendo ver que no son arbitrarios, de igual manera les exige que señale las causas materiales o de hecho que hayan dado lugar al acto autoritario, sin que pueda admitirse que esa motivación consista en expresiones generales o abstractas, sino que siempre deben ser razones y causas concretas.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo en revisión 1214/91. Justo Ortega Esquerro 13 de junio de 1991. Unanimitad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz."²⁰²

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE UNA MULTA.—EXISTE VIOLACION MATERIAL CUANDO NO SE SATISFACEN DEBIDAMENTE DICHO REQUISITOS. Para que una multa esté debidamente fundada y motivada, la autoridad sancionadora debe precisar la infracción que la origina, expresando el precepto legal infringido, resultando indispensable invocar las fracciones y, en su caso, los párrafos que prevean la hipótesis en que se ubica al infractor, cuando la

²⁰¹ Tesis de Jurisprudencia No. 402, Apéndice de 1975, Tercera Parte II, Segunda Sala, pag. 666

²⁰² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Tercera Época, Año II, No. 23, noviembre 1989, p. 14

²⁰³ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación 8a. Época, Tomo VIII Octubre de 1991. Página: 187. Clave: I. 4o. A. Tesis. 364 A

norma establece diversas situaciones jurídicas; asimismo, debe especificar con claridad la conducta infractora que se adecue a la norma que considera violada

Juicio No. 315/89 —Sentencia de 29 de mayo de 1989, por unanimidad de votos —Magistrada Instructora Ma del Consuelo Villalobos Ortiz.—Secretario Lic. Angel Espinosa Rincón.²⁰⁴

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.— LA ADECUACION ENTRE LA NORMA Y LOS HECHOS CORRESPONDE A LA AUTORIDAD, NO AL ADMINISTRADO Si en una parte de la resolución administrativa se enlistan los ordenamientos legales y artículos que se consideran infringidos y en otra diferente se enumeran los hechos infractores con las sanciones que les corresponden, es Clara que la autoridad incumple con el artículo 16 constitucional que la obliga a hacer una adecuación lógica de los hechos generadores del acto con la norma jurídica aplicada. Esta actuación en consecuencia, deja en indefensión al administrado, al suponer que él será quien descubra el ordenamiento y artículo contradicho con los diferentes hechos que se le imputan

Juicio No. 10722/87 —Sentencia de 30 de Noviembre de 1988, por unanimidad de votos —Magistrado Instructor José Francisco Ramírez.—Secretario Lic. Francisco Othón Martínez Sandoval.²⁰⁵

El principio de legalidad tributaria, no es una creación moderna, sino que se encuentra profundamente enraizado en la tradición Europea. Esta máxima es reconocida por primera vez, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789. En su artículo 4° se ordenaba que: "Todos los ciudadanos tienen el derecho de constatar, por ellos mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y de determinar su cuota, su base, su recaudación y la duración.

Una de las exigencias que conforman el principio de legalidad tributaria es aquella que establece que los impuestos sólo pueden ser creados por la ley formal, lo que se traduce en la idea de que la creación de los tributos es de exclusiva competencia del legislador; por otro lado, para que este principio se vea colmado, es necesario que las intervenciones del poder ejecutivo en la esfera jurídica de los gobernados, sea fundada en ley y originada por un hecho, que se encuentre establecido en la misma como suficiente para motivar el acto de molestia.

Ahora bien, este principio no significa solamente que el tributo ha de ser determinado por la ley, sino que va mas allá; el legislador tributario habrá de determinar lo más preciso posible todos los elementos que mantienen los supuestos de la relación

²⁰⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Epoca, Año II, No. 20, agosto 1989, p. 54

²⁰⁵ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Tercera Epoca, Año II, No. 14, Febrero 1989, p. 133

jurídica-tributaria, no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas; en otras palabras, el ciudadano al realizar un acto en su vida económica debe saber cuáles son las consecuencias tributarias que debe esperar.

En materia de multas la garantía de la legalidad alcanza paralelamente a todos los elementos determinantes; esto es, todos aquellos que afecten a la identidad o la entidad de la multa. En este sentido, la ley debe de determinar que categorías de ciudadanos y a razón de que presupuestos de hecho van a quedar multados por la falta de cumplimiento en las obligaciones fiscales que son a su cargo; así como el ámbito cualitativo de las multas y el ámbito aplicativo de las mismas (a un determinado tributo o a varios).

En definitiva, el ámbito de la legalidad en esta materia alcanza los siguientes elementos:

- A) La identificación de la multa, que consiste en el primer término la determinación del contenido del hecho imponible del tributo, y el presupuesto de hecho o hecho imponible que configura la multa.
- B) La cuantificación de la multa, atendiendo a los parámetros establecidos en la norma tributaria.
- c) El ámbito aplicativo de la multa: si se refiere a uno o varios tributos determinar a cuál o a cuáles se refiere.

Ahora bien, y como consecuencia directa de lo anterior, entendemos que este principio alcanza los elementos que determinan quienes y por que causas se encuentran vinculados a un hecho imponible y por tanto, su correlativa consecuencia consistente en la aplicación de una multa.

Dentro de las facultades de que pueda gozar la administración están las de verificar si se han configurado los presupuestos de la multa con todos y cada uno de sus elementos, por lo que dicha atribución se encuentra vinculada a las de comprobación, inspección y control que desarrolla la administración financiera para verificar la efectiva actuación del sistema tributario, por lo que se actúa de forma arbitraria, también se estaría violando el principio de legalidad.

Por tanto, los actos administrativos deben ser emitidos por las autoridades con total apego a los principios constitucionales que el Legislador de 1917 consagró en nuestra Carta Magna. En efecto, el Estado, concebido como una estructura jurídicamente regulada, debe subordinar su actuación precisamente al marco normativo, respetando los derechos de los gobernados, evitando los abusos de poder.

Por lo tanto, es plenamente válida la sumisión del Estado al derecho y fundamentalmente a la justicia, de manera que aquél deje de ser un fenómeno de fuerza y se asegure el imperio de la ley justa.

De esta manera es importante "... ver que la ... seguridad jurídica se sitúa sobre el plan de la justicia y del derecho y que toda acción en favor de la seguridad jurídica está encuadrada y limitada por la justicia y el derecho..."²⁰⁶

Cuando en el sistema ordenador de la sociedad se violan la Justicia y la Seguridad, se atenta directamente contra la naturaleza y la dignidad humanas, se pone en peligro la realización de sus prerrogativas fundamentales, y por ende no será posible en estas condiciones que un hombre realice plenamente su destino material y espiritual. Así las cosas, las relaciones humanas deben ser exactas como la justicia y firmes como la seguridad, a fin de que se obtenga como resultado de la vida y del esfuerzo de la comunidad, el bien de todos.

Por lo tanto, "...los elementos de moralidad y de justicia alimentan al derecho positivo, sobrepasándolo y desbordándolo siempre, proporcionándole fines siempre alcanzados en cierto grado, pero jamás agotados"²⁰⁷. Dentro de estos fines se deben destacar los de proporcionalidad y equidad.

II.4. Principios de Proporcionalidad y Equidad.

Los principios constitucionales que se analizarán en este apartado, se encuentran consagrados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, mismo que establece que:

²⁰⁶ J.T. Delos. "Los Fines del Derecho". Universidad Nacional Autónoma de México, México. 1981. Pág 53.

²⁰⁷ Idem.

"Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado, y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El antecedente inmediato del artículo 31 de la ley fundamental es, con algunas reformas, el precepto del mismo número del proyecto de Constitución de Venustiano Carranza. El objetivo fundamental de este precepto consiste en asentar las principales obligaciones que tienen los mexicanos. Si bien el concepto de nacionalidad implica la existencia de ciertos derechos para quienes la poseen, también establece obligaciones para éstos. La fracción que nos ocupa obliga a los mexicanos a aportar recursos para el sostenimiento y el desarrollo de la maquinaria estatal²⁰⁸.

La fracción IV del referido precepto constitucional, dispone que las contribuciones deberán ser equitativas y proporcionales. Ambos conceptos ha sido objeto de diversas polémicas, ya que no existe una definición de éstos, sin embargo a continuación se aludirá la conceptualización de los mismos.

La Justicia es el punto de partida para conceptualizar ambos términos, ya que como lo afirma Legaz y Lacambra "...la justicia es el valor condicionante de los demás valores, los cuales no pueden existir al margen de ella"²⁰⁹. Así entonces, la justicia se convierte como una especie de patrón o molde al que deben ajustarse todas las disposiciones legislativas.

Tal y como ya lo he señalado, la justicia es el criterio ético basado en la virtud, por el cual estamos constreñidos a dar a cada uno lo que se le debe como individuo y como parte de la sociedad, esto de acuerdo a sus exigencias ontológicas que le son necesarias para su subsistencia y perfeccionamiento como seres humanos.

Para obtener la realización de la justicia en la materia impositiva es necesario aplicar dos instituciones jurídicas, que a saber son: a) La proporcionalidad, y b) la equidad. Al aplicarse éstas en la relación fisco-contribuyente, se dará a cada quien lo que se le debe, no solo individualmente, sino como parte de una sociedad.

²⁰⁸ Es preciso señalar que dicha obligación no es exclusiva de los mexicanos, sino que esta dirigida a todo individuo que habite el país, ya sea nacional o extranjero.

²⁰⁹ Legaz y Lacambra. "Filosofía del Derecho". Editorial Bosch. Barcelona, 1963, pag.409.

Respecto a la equidad, coincidimos con la idea de que la equidad es "la Justicia aplicada al caso concreto"²¹⁰, es una especie de justicia particular, es un matiz que le da el tono de seguro y la nota firme a la justicia general, cuando, ésta, por su carácter abstracto y amplio, no puede regular el caso concreto o individual encuadrándolo a moldes específicos. Así entonces, la equidad propugna por la propia igualación que la justicia en general propone, es decir, equilibrar, igualar las distintas desigualdades del hombre en sociedad.

En materia fiscal se entiende que un tributo es equitativo cuando "...el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación"²¹¹

Con relación a este punto, encontramos la siguiente Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos...La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".²¹²

Por otro lado, cuando el Legislador de 1917 ingresó al contenido de nuestra Carta Magna, la exigencia de que un tributo sea proporcional, intentó establecer una "...distribución de las cargas, es decir, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales"²¹³ y dicho trato desigual debe ser simétrico a la desigualdad habida entre los destinatarios de la norma.

Para que esta máxima de proporcionalidad sea efectiva, se debe aplicar el principio de uniformidad, que "...consiste en que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos, los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo"²¹⁴ y, "...tal postulado no puede

²¹⁰ Aristóteles. "Ética Nicomaquea" Traducción de Antonio Gómez Robledo. Editorial Porrúa. S. A. México 1972. pág. 58.

²¹¹ Margain Manautou Emilio. "El Sistema Tributario Mexicano" Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Mayo-Agosto. México, 1979. pág. 109

²¹² Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1985, primera parte. pág. 371

²¹³ De la Garza Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa. S. A. México, 1983. Pág. 257.

²¹⁴ Flores Zavala Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S. A. México, 1977. pág. 201.

cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos”²¹⁵.

La proporcionalidad es uno de los pilares fundamentales de la tributación contemporánea, consistente en la progresividad en la imposición de los impuestos. Este sistema se basa en la capacidad de pago, es decir, contribuir a los gastos públicos de manera proporcional significa, también contribuir en razón a la capacidad contributiva.

II.5. Principio de Capacidad Contributiva.

El principio de la capacidad contributiva es uno de los más importantes y fundamentales para la comprensión de un sistema tributario. Este principio ha sido empleado para justificar ética y jurídicamente el poder de imposición del Estado, y es así como se convierte en el “...criterio fundamental para calificar la justicia del impuesto...”²¹⁶

Aunque en inicio, este principio es *per se* económico-financiero, éste es susceptible de ser complementado como reflejo de la justicia tributaria que exige que para existir obligación de tributar debe haber capacidad para contribuir. De esta manera resulta evidente que solo los hechos de la vida social que sean índice de capacidad contributiva, pueden ser constituidos en presupuestos de nacimiento de la obligación tributaria, es decir, que el principio de capacidad contributiva debe erigirse como criterio de legitimidad, que propicie la justicia en las leyes fiscales.

El principio de capacidad contributiva “...implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso persona.”²¹⁷

En virtud de todo lo anterior la capacidad contributiva²¹⁸ se puede definir como “...la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria, teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales”²¹⁹

²¹⁵ De la Garza Sergio Francisco Opus Cit. Pág. 257.

²¹⁶ Idem

²¹⁷ De Andrea Sánchez Francisco José y Rís Estavillo Juan José. “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada”. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. y Procuraduría General de la República. México, 1994, pag. 156

²¹⁸ No se debe confundir la capacidad económica con la capacidad contributiva, ya que para que una situación de hecho sea legítimamente asumida como hecho imponible es necesario, no sólo que sea índice de riqueza, sino que ésta ha

El concepto de capacidad contributiva "...presupone en principio una referencia a la potencia económica en general, ya que, si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza..."²²⁰.

Con relación a este punto, encontramos la siguiente Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, modularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en moeno superior, los contribuyentes de mas elevados recursos y uno inferior, los de menor ingreso, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada, diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos..."²²¹

Es de concluirse que, el contenido jurídicamente necesario para la capacidad contributiva, es que ésta debe basarse siempre en la potencialidad económica del sujeto a la imposición, tomando en consideración la situación particular que rodea al sujeto de la carga tributaria.

La siguiente Tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia es un claro ejemplo en el que al aplicar los principios de proporcionalidad y equidad se logra una mayor justicia social, ya que se propicia la distribución de la riqueza entre los miembros de la sociedad:

de ser superior al mínimo vital. Por ello debe existir la fijación de un límite mínimo de no imposición, aunque exista capacidad económica en el contribuyente, ésta es tan modesta que es imposible conceptualizar su situación como una de capacidad contributiva.

²¹⁹ D'Albergo E. "La crisis del 'imposto sul reddito'" Padua, Cedam, 1931. Pág. 3.

²²⁰ Palao Taboada "Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva, en el Marco de la Técnica Jurídica", Tomo II, Editorial Tecnos, Madrid, 1976. Pá. 423.

²²¹ Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1985, primera parte, pág. 371.

IMPUESTO PREDIAL. LA TARIFA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 41 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. La tarifa contenida en el artículo 41 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal carece de los requisitos de equidad y proporcionalidad que a todo ordenamiento fiscal obliga a satisfacer la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De conformidad con la tarifa de que se trata, el legislador ha considerado iguales, en función de la tasa impositiva, a los causantes que tienen predios cuyo valor catastral fluctúa entre un renglón inferior y otro superior de las tasas de la propia tarifa, pero considera que son desiguales respecto de aquellos, los causantes cuya situación jurídica se encuentre determinada por un valor catastral que exceda, aunque sea en un solo peso, el citado renglón superior, los cuales quedan sujetos a la tasa mayor siguiente. La estimación anterior otorga un trato desigual a quienes se encuentran en situaciones semejantes, pues cuando la diferencia entre un valor catastral y otro es la mínima de un peso, el legislador considera que son situaciones desiguales. En este orden de ideas al rebasar los causantes un renglón en una cantidad mínima y al quedar comprendidos en el renglón siguiente, les resulta un aumento considerable de la tasa, aunque la suma gravada no se incremente en la misma proporción; y si se toma en cuenta que la tarifa progresiva del impuesto predial grava los valores catastrales tomados en su totalidad y no solamente en la porción que excedan de cada renglón, opera un salto cuantitativo en la tasa, la cual resulta desproporcionada en relación con otro valor catastral que apenas llegue al tope de dicho renglón.

Séptima Época, Primera Parte: Vols. 169-174, pág. 76. Amparo en revisión 2570/82. Evaristo Padilla García y otros. 18 de enero de 1983. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Jorge Olivera Toro.

Vols. 169-174, pág. 76. Amparo en revisión 1180/82. Antonio Murguía Rosete. 26 de abril de 1983. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Eduardo Langie Martínez.

Vols. 181-186, pág. 221. Amparo en revisión 6323/81. José Audelo Vázquez. 12 de julio de 1983. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Eduardo Langie Martínez.

Vols. 181-186, pág. 92. Amparo en revisión 7690/81. Amparo Rodríguez. 17 de enero de 1984. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Mario G. Rebolloso.

Vols. 181-186, pág. 92. Amparo en revisión 7359/82. Luis Liaca Victoria. 24 de enero de 1984. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Fernando Castellanos Tena.²²²

NOTA: En el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988 la tesis aparece publicada con el rubro: "TRIBUNAL LA TARIFA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 41 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL VIOLA EL ARTÍCULO 31, IV, CONSTITUCIONAL".

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Apéndice 1985 7a. Época. Sección AMP. LEYES FED. Página: 86. Clave: . Tesis: 45.

²²² Jurisprudencia publicada en el Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, séptima época. Volúmenes 169-174, primera parte, pág. 76.

Se puede concluir que la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es en aras de que las contribuciones sean justas.

II.6. Prohibición de multas excesivas.

Una de las prohibiciones Constitucionales, la constituye la imposición de una multa excesiva, ya que el artículo 22 Constitucional en forma textual establece que: "Quedan prohibidas las penas de mutilación, y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras formas inusitadas y trascendentales."

Esta prohibición es de carácter general, es decir, no es aplicable solamente al ámbito penal; así lo dispone la siguiente Jurisprudencia emitida por Nuestro Máximo Tribunal:

MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL. Ejecutoria. Es inexacto que la "multa excesiva", incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que si prohíbe la "multa excesiva" como sanción dentro del derecho repressivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerikan, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Guitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mavagotila, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 7/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.²²³

Por otro lado "...el concepto de multa excesiva se presenta en la práctica casi siempre en relación con la determinación concreta de la sanción hecha por la autoridad administrativa. Pero esto no significa, desde luego, que la prohibición no comprenda también al legislador"²²⁴.

Una vez aclarado lo anterior, el Maestro Sergio Francisco de la Garza advierte que "...la Constitución prohíbe las multas excesivas, pero no existe un criterio inequívoco para determinar cuando una multa tiene tal carácter"²²⁵.

Coincide con este punto, Mariano Coronado que la expresión 'multa excesiva' resulta "...un tanto vaga, ya que sólo los jueces están en aptitud de resolver según los casos..."²²⁶; de tal manera es conveniente analizar los siguientes criterios jurisprudenciales:

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. (Ejecutoria) De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propone, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada

²²³ Semanario Judicial de la Federación. 9a. Época. Tomo II Julio de 1995. Página: 18. Clave: J/P. Tesis: 7/95.

²²⁴ Dra. Lomeli Cerezo Margarita. Op. Cit. Pág 97

²²⁵ De la Garza Sergio Francisco. Op cit pág 882

²²⁶ Coronado Mariano. "Elementos del Derecho Constitucional Mexicano". Universidad Nacional Autónoma de México, 1977. Pág 84.

para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Amparo en revisión 2071-93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900-94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928-94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Guitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza, aprobó, con el número 9/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede, y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 9a. Época. Tomo II Julio de 1995. Página: 5. Clave: J/P. Tesis: 9/95.

MULTA EXCESIVA. En el texto constitucional respectivo, solo quedó consignada la prohibición de imponer multas excesivas, pero sin darse la definición de ellas, ni establecer normas que bastaran para calificar las sanciones pecuniarias, en los casos que se presentaran en la práctica, por otra parte, el concepto exacto del constituyente, no puede conocerse, debido a que en la sesión respectiva del congreso en que se votó el artículo 22, no llegó a tratarse la cuestión ni el dictamen de la comisión que lo formuló, contiene ideas sobre el particular, por tanto, para establecer un criterio sobre la fijación de las multas, la segunda sala de la suprema corte de justicia adopta la teoría que consiste en dejar el criterio prudencial del juzgador, en cada caso particular, la calificación de si una multa es excesiva o no, debido a que este criterio es el más jurídico y justo, dado a que no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económicas de cada infractor, que, en definitiva, es la única circunstancia que puede tenerse en cuenta para valorar con equidad el carácter de la

multa aplicada; sin que pueda admitirse la tesis de que el criterio para juzgar si una multa es excesiva o no, depende de la aplicación del máximo o mínimo que fije la ley, en correspondencia con la gravedad de la infracción, pues aun en el caso de que se aplique el mínimo, la multa podría ser excesiva para una persona, por el reducido valor de su patrimonio, y para otra no, por la cuantía de sus bienes, por lo que, para imponerla, debe tenerse presente en cada caso, dos elementos fundamentales: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, y que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga

verdugo Eulogio pag. 756, tomo XLVIII, 14 de abril de 1936 - 4 votos.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época. Tomo XLVIII. Página: 756. Clave: Tesis.

ARTÍCULO EXCESIVA. DETERMINACION DE LA.- No existiendo una norma legal que permita calificar cuando debe estimarse como una multa excesiva, el juzgador necesita tener en cuenta, fundamentalmente, los dos siguientes elementos: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor, y que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga

TOMO LVII, pág. 2654 - Amparo en Revisión 1262/38, Sección 2ª - La "Panadería los Gallos", Asociación Mercantil - 8 de septiembre de 1938 - Unanidad de cinco votos.

Instancia: Cuarta Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época. Tomo LVII. Página: 2654. Clave: Tesis.

ARTÍCULO EXCESIVA. Para conceder la protección federal por la multa que se considere excesiva, es necesario que el quejoso compruebe sus condiciones pecuniaras, a fin de que pueda apreciarse si existe, o no la violación del artículo 22 constitucional

TOMO XI, Pag. 915 - Arrieta Arturo - 10 de octubre de 1922 - Cinco votos.

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época. Tomo XI. Página: 915. Clave: Tesis.

De la lectura de las Tesis que anteceden se puede determinar que la multa es excesiva cuando reúne los siguientes elementos:

a) Cuando es desproporcionada a la capacidad contributiva del infractor; pues una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos aún en el caso de que se aplique el mínimo. Es decir, la multa podría ser excesiva para una persona, por el reducido valor de su patrimonio, y para otra no, por la cuantía de sus bienes

b) Cuando la multa no se impone en relación a la gravedad del ilícito cometido.

c) Cuando la sanción pecuniaria no se imponga en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

Por lo tanto, la autoridad facultada para imponer multas, deberá siempre tomar en consideración la gravedad de la infracción, la capacidad contributiva del infractor, la reincidencia, la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda; ya que sólo así se evitará la imposición de una multa excesiva.

La prohibición de la multa excesiva tiene una estrecha relación con los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad, y por ende se debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del infractor para imponerla. Además, la imposición de una multa debe siempre encontrarse fundada en Ley y motivada por la actualización de un hecho que es imponible. Lo anterior, en vista de que toda actuación autoritaria colme el principio constitucional de legalidad, a fin de que el gobernado tenga en todo momento certeza y seguridad jurídica. Sólo cuando la autoridad administrativa colma todos los extremos mencionados en este párrafo, es cuando existe la Justicia Tributaria.

"Las leyes, antes de ser leyes, son ideas; conocer la ideas es conocer la ley." Roque Barcia.

CAPITULO III. DERECHO POSITIVO.

El Maestro Miguel Acosta Romero puntualmente señala que al tener la "Administración ...a su cargo el funcionamiento regular de los servicios públicos, siendo responsable del mismo, es una vasta empresa que no puede funcionar sin la observancia de una fuerte disciplina externa e interna.." por lo que "privarla de un poder sancionador que la mantenga es privarla de defensa y condenar al desorden su labor".²²⁷

Señala Sayagués Laso que "...las sanciones administrativas son muy variadas: multas, recargos, intereses punitivos, apercibimientos, censuras, suspensiones, destituciones, arrestos, degradación, caducidades, retiro de actos jurídicos, decomisos, clausuras, exclusión de ciertas actividades, etc".²²⁸

Si embargo, Rafael Bielsa sostiene que "...corolario de la potestad de coerción es el de imponer sanciones por contravenciones o faltas y dos son las clases principales de penas administrativas: el arresto y la multa".²²⁹

La fracción IV del Artículo 31 Constitucional ordena que los impuestos deben ser establecidos a través de una ley. "Aquí se localiza el principio de legalidad que en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal *nullum tributum sine lege*"²³⁰. Así, se especifica que la creación de los impuestos estará sujeta al principio de legalidad. Por lo tanto, todo impuesto debe estar contenido en una ley general, abstracta e impersonal que provenga del Poder Legislativo. El término "impuestos" no debe entenderse en *stricto sensu*, sino que en él debe entenderse inmerso cualquier accesorio, como lo es la multa. Con relación a este punto el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación establece que "...los recargos, **las sanciones**, los gastos de ejecución...son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas". La siguiente Tesis emitida por la Suprema Corte

²²⁷ Acosta Romero Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo" Editorial Porrúa, México, 1993. Págs. 976-977.

²²⁸ Sayagués Laso Enrique. "Tratado de Derecho Administrativo", tomo I, Montevideo, Uruguay, 1974. Pág. 425

²²⁹ Bielsa Rafael. "Principios de Derecho Administrativo". Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina, 1966. Pág. 78

²³⁰ De la Garza Francisco. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa, México, 1983, pag. 872

de Justicia de la Nación es aplicable por analogía²³¹ y por mayoría de razón²³² al caso que se analiza en esta párrafo:

RECARGOS. SU INEQUIDAD Y DESPROPORCIONALIDAD, DIRIVADA DE LA NORMA QUE LOS RIGE DEBE DETERMINARSE EN RAZON DE LA CANTIDAD QUE HUBIERA DEJADO DE PERCIBIR EL FISCO, POR LA MORA.
En los términos del artículo 20 del Código fiscal de la Federación, los recargos tienen la misma naturaleza de las contribuciones y son accesorios a las mismas, lo que significa que las normas que los rigen deben sujetarse a los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución...²³³

Así entonces, se concluye que las multas que deba imponer la autoridad administrativa en ejercicio de su potestad sancionadora, deberán estar contenidas en una Ley.

“La legislación ha adoptado tres sistemas para la imposición de sus multas, a saber:

- a) Multa fija.
- b) Multa proporcional establecida entre un mínimo y un máximo.
- c) Multa proporcional fija con base en el monto de las contribuciones omitidas”.²³⁴

Al respecto, Mario Pugliese sostiene que “la pena pecuniaria puede ser fija, o bien, pasar de un mínimo a un máximo establecido por la ley”.²³⁵

Por su parte, Sainz de Bujanda sostiene que “...las sanciones pueden establecerse por las normas con arreglo a dos procedimientos: bien fijando la sanción en

²³¹ Es aplicable por analogía ya que trata de recargos que al igual que las multas son considerados accesorios de las contribuciones.

²³² Es aplicable por mayoría de razón, toda vez que si a los accesorios se les aplican los principios de proporcionalidad y equidad contenidos en el mismo artículo Constitucional donde se establece la exigencia que las contribuciones serán las que dispongan las leyes, entonces el monto de los accesorios se les debe determinar a través de una ley.

²³³ Amparo en revisión 5733/84. Conductores Monterres, S.A. 4 de noviembre de 1986. Mayoría de 16 votos de los señores Ministros: De Silva Nava, López Contreras, Cuevas Mantecón, Azuela Guitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green de Ibarra, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Ortiz Santos, Schull Ordoñez, Díaz Romero y presidente Del RÍ Rodríguez, contra el voto del señor Ministro González Martínez. Ponente: López Contreras. Secretario: Diego Isaac Segovia Arzola.

²³⁴ Valdés Falcon David. Tesis intitulada “Individualización de la Multa Fiscal”. Universidad Nacional Autónoma de México, 1984. Pág. 73.

²³⁵ Pugliese Mario “Instituciones de Derecho Financiero” Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1939. Pág. 270

forma invariable, o bien estableciéndola en una cuantía variable dentro de unos límites máximo y mínimo".²³⁶

Con relación a las multas proporcionales que señalan un mínimo y un máximo, es frecuente su uso, y en la legislación fiscal actual se sigue previendo su existencia. Este sistema consiste en que el legislador da un margen de discrecionalidad a la facultad sancionadora de la autoridad fiscal para que dentro de un máximo y un mínimo y de acuerdo con las circunstancias especiales del caso, se imponga su monto en forma legal y justa.

Por otro lado, la multa que se establece en una cuantía fija tiene el inconveniente de que olvida en forma completa al sujeto. "Al caer en esa omisión, sobre todo del soslayo que se hace de las circunstancias subjetivas, se está dando validez a la afirmación de muchos jurisconsultos que sostienen que la infracción fiscal es sólo una infracción de carácter objetivo, hecha abstracción de cualquier otra circunstancia subjetiva u objetiva. Dicha infracción objetiva se comprueba por la sola desobediencia de la norma."²³⁷

La fijación de una multa inamovible provoca una actividad de individualización legislativa que no permite en ninguna forma la individualización administrativa, que se consigue con el sistema de multas proporcionales que señalan un máximo y un mínimo.

La aplicación de este tipo de multas en nuestro derecho positivo trae como consecuencia que se establezcan situaciones verdaderamente injustas. Otro argumento, en contra de la multa fija es que la en la determinación de la misma no se proveen los casos individuales de riqueza.

Otro argumento válido que puede considerarse respecto de la multa fija es que la más de las veces pierde su valor debido a las fluctuaciones económicas, que hacen inestable su aplicación.

Respecto a la multa fija proporcional con base en el monto de las contribuciones omitidas, ésta de igual forma implica una limitación para individualizar la sanción, ya que se circunscribe a la violación de la obligación sustantiva solamente, sin tomar en cuenta las condiciones específicas del infractor.

²³⁶ Sainz Bujanda. "Lecciones de Derecho Financiero" Madrid, Universidad Complutense, Sección de Publicaciones, 1979. Pág. 98.

²³⁷ Lomeli Cerezo. Opus Cit. Pág. 31.

Este tipo de multa fija, en primera instancia, pretende no olvidar por completo al individuo como sujeto pasivo en el evento ilícito fiscal, ya que se prevén notas subjetivas plasmadas a través de un conjunto de atenuantes y agravantes que giran, preponderantemente alrededor del concepto de culpabilidad.

No obstante que existen en este mecanismo de imposición de multas la inmersión de circunstancias subjetivas, sigue con este sistema la costumbre de no dejar arbitrio alguno a la autoridad sancionadora para fijar el monto de la multa, es decir, fija de manera inalterable, los porcentajes con base en un dato objetivo: el monto de la contribución omitida.

Por lo tanto, se concluye que la individualización administrativa de la multa sólo es posible a través de la aplicación del sistema de la multa proporcional que establece un margen de discrecionalidad, flexible entre un máximo y un mínimo.

Como siguiente punto en el presente trabajo, se procede a analizar, en la legislación secundaria fiscal federal, el sistema acogido por ella para determinar el monto de la sanción.

III. 1. Código Fiscal de la Federación.

Este ordenamiento de aplicación Federal contiene los tres sistemas para determinar la multa por incumplimiento en las obligaciones fiscales.

Los artículos que en este Código Tributario contemplan las multas fijas proporcionales con base en el monto de las contribuciones omitidas, son los siguientes:

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

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

II. ...

...

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

ART. 77. En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

I. Se aumentarán:

a) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.

b) En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

c) En una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en las fracciones I y II del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere esta fracción, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aún después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente.

II. Se disminuirán:

a) Derogado.

b) En un 20% el monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo

76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa

Los artículos que en este Código Tributario contemplan las multas fijas, son los siguientes:

ART. 84-B. A quien cometa las infracciones relacionadas con las instituciones de crédito a que se refiere el artículo 84-A de este Código, se le impondrán las siguientes multas:

I. ...

II. Por el 20% del valor del cheque a la establecida en la fracción II.

III. ...

IV. ...

V. ...

ART. 84-D. A quien cometa las infracciones a que se refiere el artículo 84-C de este Código, se impondrá una multa de \$ 113.00 por cada omisión, salvo a los usuarios del sistema financiero, para los cuales será de \$ 337.00 por cada una de las mismas.

Respecto a las multas proporcionales que establece un margen de discrecionalidad, flexible entre un máximo y un mínimo, en el Código Fiscal de la Federación encontramos que existen las siguientes:

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

I...

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

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

...

ART. 78. Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas...²³⁸

ART. 80. A quien cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 79 se impondrán las siguientes multas:

I.- De \$ 1,000.00 a \$3,000.00, a las comprendidas en las fracciones I, II y VI.

II.- De \$ 500.00 a \$1,000.00 a la comprendida en la fracción III.

III.- Para la señalada en la fracción IV:

a).- Tratándose de declaraciones, la mayor que resulte entre el 2% de las contribuciones declaradas y \$4,000.00. En ningún caso la multa que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere este inciso será menor de \$1,600.00 ni mayor de \$4,000.00.

b).- De \$ 500.00 a \$1,000.00, en los demás documentos.

²³⁸ Estos dos primeros artículos se ubican en el apartado de multas proporcionales que establecen un mínimo y un máximo, y no en el apartado de multas fijas proporcionales con base a la obligación omitida, porque establecen en su contenido un rango de flexibilidad (máximo y mínimo), no obstante que señalen que se fijará por contribuciones omitidas.

IV.- De \$ 5,000.00 a \$10,000.00 para la establecida en la fracción V.

ART. 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

I.- Para la señalada en la fracción I:

a).- De \$400.00 a \$5,000.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas...

b).- De \$ 400.00 a \$ 10,000.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.

c).- De \$ 3,514.00 a \$ 7,029.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.

D).- De \$400.00 a \$1,500.00 en los demás documentos.

II. Respecto de la señalada en la fracción II:

a) De \$300.00 a \$1,000.00 por no poner el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente, por cada uno.

B) De \$15.00 a \$25.00 por cada dato no asentado o asentado incorrectamente en la relación de clientes y proveedores contenidas en las formas oficiales.

C) De \$50.00 a \$100.00 por cada dato no asentado o asentado incorrectamente...

d) De \$200.00 a \$500.00, por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante conforme al catálogo de actividades ...

e) De \$200.00 a \$500.00, en los demás casos.

III.- De \$ 400.00 a \$ 10,000.00, tratándose de la señalada en la fracción III, por cada requerimiento.

IV.- De \$ 5,000.00 a \$ 10,000.00, respecto de la señalada en la fracción IV, salvo tratándose de contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estén obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales o cuatrimestrales, supuestos en los que la multa será de \$500.00 a \$3,000.00.

V.- Para la señalada en la fracción V, la multa será de \$ 5,857.00 a \$ 23,430.00.

VI.- Para la señalada en la fracción VI la multa será de \$1,000.00 a \$3,000.00.

VII. Para la señalada en la fracción VII la multa será de \$150.00 a \$200.00.

VIII.- Para la señalada en la fracción VIII, la multa será de \$ 17,391.00 a \$ 52,174.00.

IX. De \$3,000.00 a \$10,000.00, para la establecida en la fracción IX.

X. De \$2,000.00 a \$4,000.00, para la establecida en la fracción X...

Xi. De \$45,000.00 a \$60,000.00, para la establecida en la fracción IX, por cada sociedad controlada no incluida en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado.

XII. De \$13,000.00 a \$20,000.00 para la establecida en la fracción XII, por cada aviso de incorporación o desincorporación no presentado o presentado extemporáneamente, aún cuando el aviso se presente en forma espontánea.

XIII. De \$3,000.00 a \$10,000.00 para la establecida en la fracción XIII.

XIV. De \$3,000.00 a \$7,000.00, para la establecida en la fracción XIV.

XV. De \$25,000.00 a \$50,000.00, para la establecida en la fracción XV.

XVI. Para la señalada en la fracción XVI.:

a) De \$5,000.00 a \$8,000.00, por no proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

B) De \$3,000.00 a \$4,500.00, por no proporcionar la información a que se refiere el último párrafo del artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

XVII. De \$2,000.00 a \$5,000.00, para la establecida en la fracción XVII.

XVIII. De \$3,000.00 a \$5,000.00, para la establecida en la fracción XVIII.

XIX. De \$5,000.00 a \$10,000.00, para la establecida en la fracción XIX.

ART. 84. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

I.- De \$ 400.00 a \$ 3,997.00 a la comprendida en la fracción I.

II.- De \$ 85.00 a \$ 1,998.00 a las establecidas en las fracciones II y III.

III.- De \$ 85.00 a \$ 1,598.00 a la señalada en la fracción IV.

IV.- Derogada.

V.- De \$5,000.00 a \$30,000.00, a las señaladas en las fracciones VII y IX, cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme a los Títulos II-A y IV, Capítulo VI, Sección II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, supuestos que la multa será de \$500.00 a \$1,000.00 por la primera infracción.

VI.- Derogada.

VII.- De \$ 800.00 a \$ 3,997.00 a la establecida en la fracción VIII. La multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención a las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

VIII.- De \$ 2,000.00 a \$10,000.00 a la comprendida en la fracción XIII.

IX.- De \$4,000.00 a \$40,000.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción X.

X.- De \$ 261.00 a \$ 4,348.00 y la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, a la comprendida en la fracción XI.

XI.- De \$ 174.00 a \$ 3,478.00. a la comprendida en la fracción XII.

XII. De \$500.00 a \$1,500.00, a la comprendida en la fracción XIV, por cada documento en el que se omita incluir la clave vehicular referida.

ART. 84-B. A quien cometa las infracciones relacionadas con las instituciones de crédito a que se refiere el artículo 84-A de este Código, se le impondrán las siguientes multas:

I.- De \$ 85.00 a \$ 3,997.00 a la comprendida en la fracción I.

II. ...

III.- De \$ 12.00 a \$18.00 por cada dato no asentado o asentado incorrectamente, a la señalada en la fracción III.

IV.- De \$ 8,696.00 a \$ 173,913.00, a la establecida en la fracción IV.

V.- De \$ 1,739.00 a \$ 26,087.00 , a la establecida en la fracción V.

ART. 84-F. De \$ 1,739.00 a \$ 17,391.00, a quien cometa la infracción a que se refiere el artículo 84-E.

ART. 86. A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas:

I.- De \$5,000.00 a \$15,000.00 a la comprendida en la fracción I.

II.- De \$ 400.00 a \$ 16,533.00 a la establecida en la fracción II.

III.- De \$ 870.00 a \$ 21,739.00, a la establecida en la fracción III.

ART. 86-B. A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-A de este Código, se impondrán las siguientes multas:

I.- De \$100.00 a \$300.00, a la comprendida en la fracción I, por cada marbete no adherido.

II.- De \$200.00 \$500.00 a la comprendida en la fracción II, por cada marbete o precinto usado indebidamente..

ART. 86-D. A quien cometa las infracciones a que se refiere el artículo 86-c, se le impondrá una multa entre el 10% del crédito fiscal garantizado y el \$30,000.00...

ART. 86-F. A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-E de este Código, se les impondrá una multa de 415,000.00 a \$35,000.00...

ART. 88. Se sancionará con una multa de \$10,000.00 a \$25,000.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87.

ART. 90. Se sancionará con una multa de \$10,000.00 a \$20,000.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 89.

ART. 91. La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de \$ 83.00 a \$ 838.00.

**"Es el hombre el que hace grande
a la verdad, y no la verdad la que
hace grande al hombre." Confucio**

CAPITULO IV. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES.

IV. 1. Tribunal Fiscal de la Federación.

Este Tribunal fue creado por la Ley de Justicia Fiscal que entró en vigor el primero de enero de 1937, y su fundación tuvo origen en "una mera interpretación del artículo 104"²³⁹. Dicho Tribunal se encuentra situado fuera del Poder Judicial y tiene facultades, entre otras, para resolver los conflictos surgidos entre los particulares y los órganos del Poder Ejecutivo, así como para mantener el control de legalidad de los actos de la administración en materia fiscal.

De conformidad a los artículos 259, 260, 261, 262 y 263 del Código Fiscal de la Federación, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación tiene la facultad de fijar sus propias Jurisprudencias, y de igual manera podrán las Secciones de la Sala Superior y las Salas Regionales fijar precedentes.

El artículo 263 del Código Fiscal de la Federación establece que las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal, salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal.

La prohibición de imponer multas excesivas es un mandato Constitucional que no se encuentra reglamentado por los ordenamientos fiscales. Esta situación ha originado que existan criterios encontrados que intentan esclarecer los alcances de dicha prohibición Constitucional.

Dentro del Tribunal Fiscal de la Federación encontramos que la Sala Superior ha fijado diversas jurisprudencias que sostienen que la autoridad tiene la obligación de motivar la imposición de sanciones, mediante la realización de manifestaciones específicas que en forma indubitante e individualizada se refieran al infractor y las circunstancias que se tomaron en cuenta. Para tal efecto, la Sala Superior ha establecido como lineamientos genéricos con base a los cuales la autoridad debe motivar este tipo de actos, mismos que son:

²³⁹ Heduán Virués Dolores. "Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación". Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971. Pág. 13

- a) La gravedad de la infracción.
- b) La gravedad de los perjuicios ocasionados o susceptibles de ocasionarse a la colectividad.
- c) La reincidencia.
- d) La capacidad contributiva del sujeto sancionado.
- e) La conveniencia de destruir prácticas establecidas para evadir las prestaciones fiscales.

Lo anterior puede constatare con la lectura de las siguientes Jurisprudencias:

"MULTAS- REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR. Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 Constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos, a juicio de esta Sala Superior se debe concluir que son los siguientes: I.-- Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso II.-- Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa III.-- Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, así como la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado IV.-- Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos

Revisión No. 2645/82.-- Resuelta en sesión de 6 de septiembre de 1983, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 275/80.-- Resuelta en sesión de 12 de febrero de 1985, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.

Revisión No. 1244/79 -- Resuelta en sesión de 19 de agosto de 1987, por unanimidad de 8 votos²⁴⁰

"MONTO DE UNA SANCION.-- SU MOTIVACION DEBE CONSISTIR EN DETERMINACIONES ESPECIFICAS RELATIVAS AL INFRACCTOR Y NO EN EXPRESIONES GENERICAS. Del análisis cuidadoso del artículo 37 del Código Fiscal en relación con el artículo 16

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Constitucional, se deduce que cuando una infracción debe sancionarse con una multa que puede determinarse entre un mínimo y un máximo, si se impone más del mínimo la autoridad debe motivar la cuantificación hecha, atendiendo a las reglas que consigna el artículo 37 citado, o sea a la gravedad o levedad de la infracción y a los atenuantes o agravantes que hubieran concurrido en su comisión, debiendo entenderse que la motivación respectiva, especialmente si se toma en cuenta que se trata de una materia sancionadora administrativa, debe consistir en manifestaciones específicas que en forma indubitable e individualizada se refieran al infractor y a las circunstancias que se tomaron en cuenta.

Revisión No. 190/79 -- Resuelta por unanimidad de 8 votos.-- Sesión del 15 de febrero de 1980.

Revisión No. 492/79 -- Resuelta por unanimidad de 8 votos.-- Sesión del 15 de febrero de 1980.

Revisión No. 243/79.-- Resuelta por unanimidad de 8 votos.-- Sesión del 15 de febrero de 1980.

(Texto aprobado en sesión de 18 de julio de 1980)²⁴¹.

"MONTO DE UNA SANCION IMPUESTA POR VIOLACIONES A LA LEY SOBRE ATRIBUCIONES DEL EJECUTIVO FEDERAL EN MATERIA ECONOMICA.-- DEBE MOTIVARSE ATENDIENDO A LAS CIRCUNSTANCIAS QUE CONSIGNA EL ARTICULO 33 DE SU REGLAMENTO. De conformidad con los artículos 16 constitucional y 33 del Reglamento de los artículos 2º, 3º, 8º, 11, 13, 14, y 16 al 20 de la Ley sobre Atribuciones del Ejecutivo Federal en Materia Económica, las multas que se impongan deberán motivarse atendiendo a la gravedad de la falta, a las condiciones económicas del infractor, a la reincidencia y a los perjuicios ocasionados o susceptibles de ocasionarse. En consecuencia, cuando la infracción debe sancionarse entre un mínimo y un máximo, si se impone más del mínimo, la autoridad debe motivar la cuantificación hecha atendiendo a las circunstancias que consigna el artículo 33 citado, debiendo entenderse que la motivación respectiva debe consistir en manifestaciones específicas que en forma indubitable e individualizada se refieran al infractor y a las circunstancias que se tomaron en cuenta

Revisión No. 48/82.-- Resuelta en sesión de 24 de junio de 1982, por mayoría de 6 votos, 1 más con los resolutivos y 1 en contra

²⁴¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año III, Nos. 13 al 15, Julio-Diciembre 1980, p. 45

Revisión No. 2411/82.-- Resuelta en sesión de 15 de junio de 1983, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 2682/82.-- Resuelta en sesión de 15 de junio de 1983, por unanimidad de 8 votos. (Texto aprobado en sesión de 9 de agosto de 1983)²⁴².

"MULTAS.-- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE SU MONTO. En la Fracción I del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación (1967) se establecen las pautas que deben tomarse en cuenta para la cuantificación de las sanciones, como son: La importancia de la infracción, las condiciones económicas del causante y la conveniencia de destruir prácticas establecidas para evadir la prestación fiscal así como para infringir las disposiciones legales o reglamentarias. Por tanto, si en el proveído en el que se impone la sanción, mismo que debe ser apreciado en su integridad, se asientan los hechos que revelan la gravedad de la infracción por el monto de los ingresos omitidos, así como también los elementos con base en los cuales la autoridad calificó de buena la situación económica del infractor, al considerar la magnitud de las operaciones realizadas por el contribuyente, el proveído se encuentra debidamente fundado y motivado por lo que hace a la cuantificación.

Revisión No. 714/82.--Resuelta en sesión de 13 de agosto de 1985, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 1766/81.--Resuelta en sesión de 7 de febrero de 1984, por unanimidad de 7 votos a favor y 2 en contra.

Revisión No. 1661/84.--Resuelta en sesión de 30 de septiembre de 1985, por mayoría de 7 votos a favor y 2 en contra. (Texto aprobado en sesión de 28 de octubre de 1985)²⁴³.

"MULTAS.-- LA AUTORIDAD TIENE ARBITRIO PARA FIJAR SU MONTO CUANDO LA LEY SEÑALA EL MINIMO Y EL MAXIMO DE LAS MISMAS. Siempre que una disposición legal señala el mínimo y el máximo de una multa que debe aplicarse a determinada infracción, la autoridad goza de arbitrio para fijar el monto de la misma y, si bien el artículo 37, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (1967), señala algunos de los criterios que deben justificar dicho monto cuando establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al imponer la sanción que corresponda, tomará en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal, cuanto para infringir en cualquier otra forma las disposiciones legales o reglamentarias, estas circunstancias constituyen lineamientos genéricos que la

²⁴² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año VI, No. 44, Agosto 1983, p. 5

²⁴³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año VII, No. 77, Octubre 1985, p. 300

autoridad no debe ignorar, pero que habrá de adecuar al caso concreto, tomando en consideración las características peculiares y específicas de éste, que pueden comprender otros elementos no mencionados explícitamente en la disposición citada, ya que del texto de la misma no se desprende que la intención del legislador haya sido convertir la aplicación de las sanciones en una facultad reglada, sino sólo dar una pauta de carácter general que la autoridad debe seguir a fin de que la sanción que imponga esté debidamente motivada y, si el sancionado no lo considera así, toca a él impugnar concretamente las razones dadas por la autoridad y demostrar que las mismas son inexistentes o inadecuadas para apoyar la cuantificación de la sanción impuesta.

Revisión No. 84/84.--Resuelta en sesión de 24 de agosto de 1984, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 489/84 --Resuelta en sesión de 12 de junio de 1985, por unanimidad de 7 votos.

Revisión No. 768/84 --Resuelta en sesión de 18 de septiembre de 1985, por unanimidad de 7 votos (Texto aprobado en sesión de 4 de noviembre de 1985)²⁴⁴.

R.T.F.F. Año VII, No. 71, Noviembre 1985, p. 421.

Por otro lado, en clara contraposición a los criterios antes analizados, se encuentra el sustentado por una Sala Regional, mismo que estima que la imposición de una multa se encuentra debidamente motivada aunque en ella no se pormenoricen los elementos necesarios para individualizar el monto de la multa.

Esta postura es insostenible, ya que el argumento total para determinar que no existe la referida obligación a cargo de la autoridad para motivar la multa, se hace consistir en que los preceptos del Código Fiscal de la Federación no contienen los lineamientos para fundar y motivar la multa.

Este argumento es débil, ya que basta recordar que los lineamientos para que un impuesto sea proporcional y equitativo, en ningún momento se vierten en la legislación secundaria, sin embargo al ser una máxima Constitucional siempre se intenta resguardar. Por lo tanto, no es necesario que un imperativo Constitucional esté desarrollado en la legislación secundaria para que se proteja, sino que es suficiente que se encuentre contemplado en nuestra Carta Magna para que sea tutelado.

²⁴⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año VII, No. 71, Noviembre 1985, p. 421.

De tal manera se advierte que la prohibición de imposición multas excesivas, aunque no se encuentra específicamente regulada en el Código Fiscal de la Federación, es un mandato Constitucional que debe ser tutelado en su máxima expresión.

El citado criterio a la letra dice:

SR-IX-22

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LAS MULTAS IMPUESTAS POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO A PARTIR DE 1983. Del análisis de los diversos preceptos que contiene el Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1983, no se desprende la obligación de la autoridad demandada de motivar la imposición de sanciones, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del infractor, por lo tanto, si en la multa impugnada no se contienen los elementos anteriormente mencionados y si el fundamento y el motivo por el cual se determinó, debe de concluirse que la sanción se encuentra debidamente fundada y motivada.

Juicio No. 149/88 -- Sentencia de 28 de junio de 1988, por unanimidad de votos -- Magistrado Instructor Raúl Lerma Jasso -- Secretario Lic. Juan Guillén Moran"²⁴⁵

Esta Tesis no debería de ser invocada en momento alguno en los juicios de nulidad presentados por los particulares ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que el Código fiscal de la Federación, en su artículo 263, ordena que las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal, salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal; y en el caso concreto se actualiza dicha hipótesis, toda vez que existe Jurisprudencia del Poder Judicial que estima pertinente emplear la condición económica del infractor como elemento básico para determinar el monto de una sanción.

IV. 2. Tribunales Colegiados de Circuito.

Los Tribunales Colegiados de Circuito tienen competencia para resolver los juicios de amparo directo que sean promovidos contra sentencias definitivas o resoluciones que hayan sido dictadas por los Tribunales Judiciales o Administrativos.

²⁴⁵ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época. Año I, No. 9, septiembre 1988, p. 58

Solo procede el juicio de amparo directo cuando las resoluciones sean contrarias a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales de derecho a falta de ley aplicable.

Estos Tribunales tiene la facultad de crear su propia Jurisprudencia, misma que es obligatoria para los Tribunales Unitarios, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y Judiciales del Fuero Común de los Estados y del Distrito Federal y los Tribunales Administrativos Locales y Federales.

El Tercer Tribunal Colegiado del Circuito del Sexto Circuito se ha pronunciado en el sentido de que para que una multa se encuentre debidamente motivada deberá invocarse las circunstancias pormenorizadas, por las que se considera acertada su imposición, razones que se obtendrán del análisis lógico y racional de los datos objetivos del expediente que permiten tomar en cuenta factores como:

- a) La gravedad de la infracción.
- B) Los perjuicios ocasionados.
- C) La reincidencia.
- D) La capacidad económica del infractor.

Lo antes expuesto, se desprende del texto de la siguiente tesis:

“MULTA A LA AUTORIDAD RESPONSABLE POR NO RENDIR INFORME JUSTIFICADO. DEBE RAZONARSE CUANDO ES SUPERIOR A LA MINIMA. El artículo 22 constitucional prohíbe la imposición de multas excesivas. Ahora bien, para no infringir ese precepto, al fijar el monto de una multa deberá, entre otros factores, tomarse en consideración la gravedad de la infracción cometida, los perjuicios ocasionados, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. Además tratándose de multas en que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo como es la que prevé el artículo 149 de la Ley de Amparo, es decir, la que se impone a las autoridades por no rendir su informe justificado, cuando el juez impone una multa superior a la mínima debe invocar las circunstancias y las razones por las que se considera aplicable la sanción al caso concreto; circunstancias, que se obtendrán del análisis lógico y racional de los datos objetivos del expediente, dado que la facultad discrecional que el precepto legal concede al juez de amparo, no implica el ejercicio de una conducta arbitraria, sin que por otra parte, pueda considerarse satisfecho ese requisito, cuando el juzgador utilice expresiones vagas y genéricas; consecuentemente, demostrada la infracción, el único monto que la autoridad judicial puede imponer, sin razonar su arbitrio es el mínimo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 121/91. Indalecio Saucedo. 9 de mayo de 1991 .
Unanimidad de votos. Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo.
Secretario: José Manuel Torres Pérez.

Amparo en revisión 322/90. Verónica Barragán Sánchez. 3 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zañeta..
Secretaria: María Guadalupe Herrera Calderón²⁴⁰.

Por otro lado en una reciente tesis emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Tercer Circuito, sustenta el criterio que excluye a la capacidad contributiva del infractor como elemento necesario para tener como debida la motivación expresada en un acto de autoridad.

La interpretación efectuada por el Segundo Tribunal Colegiado en el Sexto Circuito es inadecuada, ya que omitió interpretar los mencionados artículos del Código Fiscal de la Federación de manera armónica con el artículo 22 Constitucional, mismo que proscribe las multas excesivas.

El criterio que se ha analizado, se encuentra contenido en la siguiente tesis:

“MULTAS IMPUESTAS CON FUNDAMENTO EN EL ARTICULO 86 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. NO REQUIEREN CONSIDERAR LA CAPACIDAD ECONOMICA DEL INFRACTOR.
De la interpretación sistemática de los artículos 85 y 86 del Código Fiscal de la Federación se deduce que las multas impuestas por infracciones cometidas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, no requieren para su cuantificación considerar la capacidad económica del infractor, pues la segunda de las disposiciones legales mencionadas establece un parámetro para fijar el monto de la multa, otorgando a la autoridad sancionadora la facultad discrecional para determinar el importe de la misma; por tanto, la multa que impone el monto máximo no es violatoria de garantías individuales cuando se sustenta en la gravedad de la infracción cometida, como sucede cuando transcurre con exceso el plazo adicional concedido al contribuyente para proporcionar la información solicitada, sin que haya cumplido tal requerimiento

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO
VI. 2o. 57 A

²⁴⁰ Semanario Judicial de la Federación 3a. Época. Tomo VIII Julio de 1991. Página: 181 Clave: VI. 3o.. Tesis: 112 K. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Amparo directo 345/96.- Alejandro Moyano Cruz.- 28 de agosto de 1996.-
Unanimidad de votos.- Ponente: Clementina Ramírez Moguel Goyzueta.-
Secretario: Gonzalo Carrera Molina²⁴⁷.

La aplicación de este criterio Jurisprudencial debe omitirse en razón de que existen Jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establecen como elementos básicos para individualizar una multa, la capacidad económica del infractor, y es suficiente con recordar que las Jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación deben ser obedecidas por los Tribunales Colegiados de Circuito, los Tribunales Unitarios de Circuito, los Juzgados de Distrito, los Tribunales del fuero Común y del Distrito Federal, los Tribunales Militares, y Tribunales Administrativos, locales o federales.

Además, es necesario enfatizar que en la interpretación Constitucional debe prevalecer siempre el contenido teleológico de la Constitución, que si es instrumento de gobierno, también es restricción de poderes en amparo de la libertad individual. La finalidad suprema y última de la norma Constitucional es la protección y garantía de la libertad y la dignidad del hombre, frente al Estado y a los demás habitantes. Por consecuencia, la interpretación de la Constitución debe orientarse siempre hacia aquella meta suprema, que en el caso concreto es la prohibición de imposición de multas excesivas. Por lo que, en el determinado momento que subsistiera un aparente conflicto entre la libertad y el interés del gobierno, aquélla debe privar siempre sobre éste último, porque no se concibe que la acción estatal manifestada a través de los cauces constitucionales pueda resultar incompatible con la libertad, que es el fin último del Estado, de la misma manera resulta absurdo admitir que el interés del mandatario pueda hallarse en pugna con el interés del mandante, en tanto aquél ejecute el mandato dentro de sus verdaderos límites.

La Constitución debe ser interpretada con un criterio amplio, liberal y práctico y nunca estrecho, limitado y técnico, en forma que, en la aplicación práctica de sus disposiciones, se cumplan cabalmente los fines que la informan.

El texto emplado por el Constituyente en ningún momento ha de suponerse que fue plasmado en un término superfluo, sino que su utilización obedeció a un designio preconcebido de los autores de la Ley Suprema, por lo que la inserción en el artículo 22 Constitucional sobre la proscripción de las multas excesivas tiene su razón de ser.

²⁴⁷ Semanario Judicial de la Federación Novena Época. Volumen de septiembre, pág. 675 Clave VI. 2o. Tesis 57 A.

Por otro lado la Constitución debe interpretarse como un conjunto armónico, en el cual el significado de cada parte debe determinarse en armonía con el de las partes restantes; ninguna disposición debe ser considerada aisladamente, y siempre debe preferirse la interpretación que armonice y no la que coloque en pugna a las disitintas disposiciones de la Ley Suprema. Este razonamiento nos lleva necesariamente a concluir que, el artículo 22 Constitucional debe ser interpretado armónica y conjuntamente con otros artículos de nuestra Carta Magna que tengan implicación directa con aspectos tributarios, como lo es el artículo 31 fracción IV, o aquellos que contienen las bases generales que rigen el actuar de la autoridad ante el particular, como los son el 14 y 16 Constitucionales.

Las anteriores consideraciones nos permiten concluir lógicamente que la tesis de referencia sostenida por el Segundo Tribunal colegiado del Sexto Circuito no es producto de una interpretación armónica con las disposiciones contenidas en la Constitución, ni que se orienta a hacer prevalecer la máxima Constitucional que prohíbe la imposición de multas excesivas.

Por otro lado, hay otras Jurisprudencias que estiman como excesivas a las multas fijas, ya que la finalidad que persiguen este tipo de sanciones es la de evitar la reincidencia de los infractores, y no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, al establecerse la sanción pecuniaria fija e invariable, impidiendo a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que en la imposición de ésta no se tome en cuenta ni las condiciones económicas del infractor, ni la gravedad del ilícito fiscal, de tal manera que para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, debe tenerse presente la correspondencia entre la cuantía y las condiciones económicas del infractor.

Además, una multa es excesiva al haberse establecido un monto fijo, ya que la sanción pecuniaria puede estar en desproporción con las posibilidades económicas del multado. De igual manera resultan inequitativas las multas fijas, ya que toda multa debe contemplar las características individuales del multado, pudiendo ser excesiva para unos, moderada para muchos y leve para pocos. Aunado a lo anterior, se debe tomar en cuenta la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en la ley, al tenor de estos razonamientos se puede concluir que por lo que toca a la ley, una multa será considerada excesiva y por lo tanto inconstitucional, cuando se fije una cantidad invariable

"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 76, FRACCION III, VIGENTE EN EL AÑO DE 1988.

El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribe la imposición excesiva. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse la acepción gramatical del término "excesiva" y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionados con el monto del negocio, y por último que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones, es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica. Circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas y por tanto excesivas que contrarian la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un término mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluir que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, rifen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes. En tales condiciones, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación (vigente en el año de 1988), en que se apoyó la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, que autoriza la imposición de una multa fija, por la cantidad de tres mil quinientos cuarenta pesos, equivalente al ciento cincuenta por ciento del impuesto que omitió pagar, debe concluirse entonces que el referido artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y por ende, con el mandato contenido en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.
IV.2o 3 A

Amparo directo 159/95.—Grupo Electrón, S. A. de C. V.—19 de abril de 1995.—Unanimidad de votos.—Ponente: Arturo Barocio Villalobos.—Secretario: Eduardo Ochoa Torres²⁴⁸.

"MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.

De la lectura del artículo en el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente en mil novecientos ochenta y seis, un porcentaje único como multa por la comisión de cualquier infracción que haya dado origen a la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incurrió en violación al artículo 22 constitucional, en virtud de que, al no tomar en cuenta las circunstancias especiales del infractor, que permitan la individualización de la sanción, se abre la posibilidad de la aplicación de multas excesivas. En efecto para que una multa no sea contraria al texto constitucional, al establecerse el monto pecuniario de la misma, se debe tener en cuenta la correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga, y las finalidades que se persiguen con la imposición de la multa, entre las que se hallan la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria, la multa, debe también atender a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en la ley.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 232/90. Papelería y Máquinas Modernas S.A. 26 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Julio César Vázquez Mellado García. Secretario: Arturo Rafael Segura Madueño.

Amparo directo 233/90. Centra S.A. de C.V. 29 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Antonio Muñoz Jiménez. Secretaria: María Teresa Covarrubias Ramos²⁴⁹.

"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EL ARTÍCULO 86, FRACCIÓN III, ES INCONSTITUCIONAL AL ESTABLECER UN PORCENTAJE ÚNICO COMO MULTA. El artículo 86, fracción III del Código Fiscal de la Federación, establece: "A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas: . . . III. De 4 al millar, sobre el monto de los ingresos provenientes de la actividad preponderante que tenga el

²⁴⁸ Semanario Judicial de la Federación. 9a. Época. Tomo I Junio de 1995. Página: 413. Clave: IV.2o.. Tesis: 3A. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

²⁴⁹ Semanario Judicial de la Federación. 8a. Época. Tomo VII Enero de 1991. Página: 317. Clave: V. 2o.. Tesis: 25 A. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

contribuyente, en el ejercicio inmediato anterior por el que se hubiera o debió presentarse declaración a la establecida en la fracción III". Del análisis de esta fracción, se advierte que es violatoria de lo previsto por el artículo 22 de la Constitución General de la República, en el que se prohíbe la multa excesiva. Al respecto, es pertinente precisar que por multa excesiva se entiende aquella pena pecuniaria que no corresponde a las condiciones económicas de la persona afectada o que razonablemente es desproporcional con el valor del negocio en que se cometió, tal como lo sostiene la Segunda Sala de nuestro más Alto Tribunal, asimismo, las multas excesivas pueden estar establecidas en ley, cuando la sanción pecuniaria sea fija e invariable, impidiendo a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que en la imposición de ésta no se tome en cuenta ni las condiciones económicas del infractor, ni la gravedad del ilícito fiscal, de tal manera que para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, debe tenerse presente la correspondencia entre la cuantía y las condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga, que el carácter de la multa debe atender a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, además de que se tome en cuenta las finalidades que se persiguen con la imposición de multas, entre las que se encuentran la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria; por lo tanto, para que una multa no resulte excesiva, ni contraventora del artículo 22 constitucional, es requisito indispensable que tome en consideración las condiciones económicas del infractor en concordancia con el hecho que la motiva, lo cual no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en la ley, pues impide a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, y su imposición sería la misma en todos los casos, repercutiendo ésta en diferente forma sobre el patrimonio de los infractores según sea su capacidad económica y, abriendo la posibilidad de imponer multas excesivas a contribuyentes de pocos recursos. Por consiguiente, se estima que la disposición en estudio contraviene lo dispuesto por el artículo 22 constitucional, ya que no da oportunidad a la autoridad administrativa de individualizar la multa tomando en cuenta, principalmente, las condiciones económicas del infractor y la gravedad de la infracción, en virtud de que se establece un porcentaje único como multa, evitando que la autoridad hacendaria esté en aptitud de tomar en cuenta la capacidad económica del infractor, las circunstancias que rodean a la infracción, la intención del infractor, ni si la omisión fue parcial o total, impidiendo así la individualización de la sanción.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2834/93. La Metálica, S.A. 10 de febrero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jacinto Juárez Rosas²⁴⁰.

"MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 76, FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE LAS AUTORIZA. El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribe la imposición excesiva. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse según la acepción gramatical del término [excesivo] y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues se acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, y por tanto excesivas que contrarían la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluir que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, riñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes. En tal orden de ideas, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en que se apoyó, la sala fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, autoriza la imposición de una multa fija, equivalente al 150% sobre la contribución omitida, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y, por ende, con el mandato contenido en el artículo 22. de nuestra Carta Fundamental.

²⁴⁰ Semanario Judicial de la Federación. 8a. Época. Tomo XIII Mayo de 1994. Página: 412. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 248/88.—Ley, S.A.—8 de marzo de 1989.—Unanimidad de votos — Ponente: Enrique R. García Vasco.—Secretario: Humberto Bernal Escalante.

Amparo directo 25/90.—Gonhermex, S.A. de C.V.—6 de septiembre de 1990.—Unanimidad de votos.—Ponente: Hugo Ricardo Ramos Carreón.—Secretario: Humberto Bernal Escalante.

Amparo directo 410/91.—Salvador González López.—20 de agosto de 1992.—Unanimidad de votos.—Ponente: José R. Cuevas Zavala.—Secretario: José Luis Borrego Verdin.

Amparo directo 295/91.—Cristahielo, S.A. de C.V.—27 de agosto de 1992.—Unanimidad de votos.—Ponente: José R. Cuevas Zavala.—Secretaria: Carmen Alicia Bustos Carrillo.

Amparo directo 273/92.—Distribuidora V del Noroeste, S.A.—4 de febrero de 1993.—Unanimidad de votos.—Ponente: José R. Cuevas Zavala.—Secretaria: Carmen Alicia Bustos Carrillo²⁵¹.

"CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 76, FRACCION III.

El artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, dice: Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas: III, el 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos. Es violatorio de lo dispuesto por el artículo 22 constitucional en comento no establece un límite para la imposición de multas, por lo que la autoridad federal tiene potestad para, en cada caso, hacer la calificación de la multa impuesta. Así, el concepto de multa excesiva se puede establecer tomando en consideración los elementos que la integran, partiendo tanto de la acepción gramatical del término excesivo, como de las interpretaciones realizadas por la doctrina y la jurisprudencia. a) En primer lugar, una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria impuesta al infractor, para reprimir y prevenir la infracción tributaria, salga de los límites de lo ordinario o de lo razonable. b) Una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria está en desproporción con las posibilidades económicas del multado, en relación con la gravedad del ilícito fiscal. c) El carácter excesivo de la multa está en función de

²⁵¹ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8a. Época, Número 67 Julio de 1993, Página: 48. Clave: V. Ito. Tesis: J/21. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

las características individuales del multado, pudiendo ser excesiva para unos, moderada para muchos y leve para pocos. d) Para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe en el establecimiento del monto pecuniario, tener en cuenta las condiciones individuales del infractor en concordancia con el hecho que la motiva. e) Las multas excesivas pueden estar establecidas en ley, cuando la sanción pecuniaria sea fija e invariable, impidiendo a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que en la imposición de la multa no se tome en cuenta ni las condiciones económicas del infractor ni el ilícito fiscal. Por lo tanto, para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, deben tenerse presentes la correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga, y tomando en cuenta las finalidades que se persiguen con la imposición de la multa, entre las que se encuentran la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria, el carácter de la multa también debe atender a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en ley. Entonces, al tenor de los razonamientos que anteceden, se puede concluir que, por lo que toca a la ley, una multa será considerada excesiva y, por lo tanto, inconstitucional, cuando se fije como tal una cantidad invariable y en su imposición, por lo tanto, no se puede tomar en consideración la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor. En efecto, al establecerse un sistema de multas fijas, no se puede apreciar desde el punto de vista legal, el carácter excesivo de la multa impuesta, debido a que la autoridad administrativa no está obligada a individualizar el monto de la sanción y por lo tanto no existen parámetros de comparación para determinar si la multa carece de proporcionalidad o va más allá de lo razonable. En este orden de ideas, al establecer el legislador en el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, un porcentaje único, como multa por la comisión de cualquier infracción que origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incurrió en una violación al artículo 22 constitucional, en virtud de que al no tomar en cuenta las circunstancias especiales del infractor, que permitan la individualización de la sanción, se abre la posibilidad de la aplicación de multas excesivas. Aún más, el carácter excesivo de la multa fijada por el artículo 76, fracción III, en comento, no se desprende del porcentaje en sí mismo considerado, sino de que al establecerse un sistema rígido para la imposición de multas, sin tomar en cuenta la capacidad económica del infractor y la gravedad de la infracción, basta que la autoridad hacendaria descubra en uso de sus facultades de comprobación la omisión en el pago de una contribución para que cualquier persona sea sancionada en la misma forma.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 1573/88. F.M.C de México, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1988. Mayoría de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Disidente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.²³²

Véanse:

Quinta Epoca, Tomo XLIV, página 3246 Quinta Epoca, Tomo XLVIII, página 756.

"MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 76, FRACCIÓN III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE LAS AUTORIZA.- El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribe la imposición de multas excesivas. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse, según la acepción gramatical del término "excesivo" y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si este es el caso; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues se acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, y por tanto excesivas que contraríen la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluirse que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, rifen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de

²³² Informe rendido a la Suprema corte de Justicia de la Nación, por su Presidente al terminar el año de 1970. Tercera Parte, Sala Auxiliar, página 105.

este mismo cuerpo de leyes. En tal orden de ideas, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en que se apoyó la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, autoriza la imposición de una multa fija, equivalente al 150% sobre la contribución omitida, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y, por ende, con el mandato contenido en el artículo 22, de nuestra Carta Fundamental.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 248/88 Ley. S.A. 8 de marzo de 1989 Unanimidad de votos. Ponente: Enrique R. García Vasco. Secretario: Humberto Bernal Escalante.²⁵³

"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 76, FRACCION III (MULTAS). Voto Particular: Para calificar el carácter excesivo o no de una multa aplicada, deben tenerse presentes la correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción y tomando en cuenta las finalidades que se persiguen con la imposición de la multa, entre las que se encuentran la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria, también debe atenderse a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en la ley, al tenor de estos razonamientos se puede concluir que por lo que toca a la ley, una multa será considerada excesiva y por lo tanto inconstitucional, cuando se fije una cantidad invariable y en su imposición, por lo tanto, no se puedan tomar en consideración la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la omisión del hecho que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor. En efecto, mediante un sistema de multas fijas, no se puede apreciar el carácter excesivo de la multa impuesta debido a que la autoridad administrativa no está obligada a individualizar el monto de la sanción y, en consecuencia, no existen parámetros de comprobación para determinar si la multa carece de proporcionalidad o va más allá de lo razonable. En este orden de ideas, al establecer el legislador en el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, un porcentaje único como multa por la comisión de cualquier infracción que origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incurrió en una violación al artículo 22 constitucional, en virtud de que al no tomar en cuenta las circunstancias especiales del infractor, que permitan la individualización de la sanción, se abre la posibilidad de la aplicación de multas excesivas. Aún más, el

²⁵³ Semanario Judicial de la Federación. 8a. Época. Tomo III Segunda Parte. Página 469. Clave: . Tesis: 9. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

carácter excesivo de la multa fijada por el artículo en comento, no se desprende del porcentaje en sí mismo considerado, sino de que al establecerse un sistema rígido para la imposición de multas, sin tomar en cuenta la capacidad económica del infractor y la gravedad de la infracción, basta que la autoridad hacendaria descubra, en uso de sus facultades de comprobación, la omisión en el pago de una contribución, para que cualquier persona sea sancionada en la misma forma.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO

Amparo directo 348/90. Acotex, S. A. de C. V. 26 de septiembre de 1990. Mayoría de votos de Gustavo Calvillo Rangel y José Galván Rojas, contra el voto particular de Arnoldo Nájera Virgen. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo directo 519/90. Ferreteria El Clavo, S. A. 18 de abril de 1990. Mayoría de votos de Gustavo Calvillo Rangel y José Galván Rojas, contra el voto particular de Arnoldo Nájera Virgen. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo directo 432/89. Industrias Revólver de Tehuacán, S. A. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de votos de Gustavo Calvillo Rangel y José Galván Rojas, contra el voto particular de Arnoldo Nájera Virgen. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez²³⁴.

IV. 3. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De acuerdo al Título Cuarto del Primer Libro de la Ley de Amparo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al ser nuestro máximo Tribunal de Justicia, tiene la facultad de fijar Jurisprudencia, ya sea funcionando en Pleno o en Salas, misma que es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y Judiciales del Orden Común de los Estados y del Distrito Federal, y Tribunales Administrativos, Locales o Federales.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que para calificar si una multa es excesiva o no, se debe dejar tal apreciación al criterio

²³⁴ Semanario Judicial de la Federación. 8a. Época. Tomo VIII Noviembre de 1991. Página: 170. Clave: VI.2o., Tesis: 221 A. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económicas de cada infractor, que, en definitiva, es la única circunstancia que puede tenerse en cuenta para valorar con equidad el carácter de la multa aplicada. Sin embargo, se establece en dicho criterio de jurisprudencia que debe tenerse presente en cada caso, dos elementos fundamentales: 1.- Que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor, y 2.- Que la sanción pecuniaria este en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

Lo anterior se desprende de la lectura de siguiente tesis:

"MULTA EXCESIVA. En el texto constitucional respectivo, solo quedo consignada la prohibición de imponer multas excesivas, pero sin darse la definición de ellas, ni establecer normas que bastaran para calificar las sanciones pecuniarias, en los casos que se presentaran en la practica. Por otra parte, el concepto exacto del constituyente, no puede conocerse, debido a que en la sesión respectiva del congreso en que se voto el artículo 22, no llego a tratarse la cuestión ni el dictamen de la comisión que lo formulo, contiene ideas sobre el particular. por tanto, para establecer un criterio sobre la fijación de las multas, la segunda sala de la suprema corte de justicia adopta la teoría que consiste en dejar el criterio prudencial del juzgador, en cada caso particular, la calificación de si una multa es excesiva o no, debido a que este criterio es el mas jurídico y justo, dado a que no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económicas de cada infractor, que, en definitiva, es la única circunstancia que puede tenerse en cuenta para valorar con equidad el carácter de la multa aplicada, sin que pueda admitirse la tesis de que el criterio para juzgar si una multa es excesiva o no, depende de la aplicación del máximo o mínimo que fije la ley, en correspondencia con la gravedad de la infracción, pues aun en el caso de que se aplique el mínimo, la multa podría ser excesiva para una persona, por el reducido valor de su patrimonio, y para otra no, por la cuantía de sus bienes, por lo que, para imponerla, debe tenerse presente en cada caso, dos elementos fundamentales: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, y que la sanción pecuniaria este en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

Verdugo Eulogio pág. 756, tomo XLVIII 14 de abril de 1936. 4 votos"²⁵⁵.

En otra Tesis emitida por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha sostenido que, para la imposición de una multa, no solo se debe contemplar la correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor, y que además, la sanción pecuniaria este en proporción con el valor del

²⁵⁵ Semanario Judicial de la Federación 5a. Epoca. Tomo XLVIII. Página: 756. C Instancia: Segunda Sala.

negocio en que se cometió la infracción que se castiga; sino que además es necesario que , para tal efecto, se tomen en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, bases que deben observarse para que no resulte excesiva.

Lo expuesto anteriormente, se puede constatar de la lectura de la siguiente tesis:

"MULTAS. CUANDO NO SON EXCESIVAS. El concepto de multa excesiva es muy antiguo en la teoría de la constitución. Y si el artículo 1 del bill of rights de 1688 decreta que "no pueden exigirse fianzas exageradas, ni imponerse multas excesivas, ni infringirse penas crueles e inusitadas", otro tanto hace la enmienda octava que sufre la Constitución de los Estados Unidos de América, del 17 de septiembre de 1789, a los dos años de su expedición, cuando prescribe que "no se exigirán fianzas excesivas; no se impondrán multas desproporcionadas, ni se aplicarán penas crueles y desusadas". Sin que sea oportuno profundizar más, por ahora, en los antecedentes constitucionales mexicanos acerca de lo que debe entenderse por multa excesiva, si es pertinente expresar que el artículo 22 de la Constitución de 1857 prohibió las multas de esa índole y que la Constitución actual no sólo insiste en su proscripción, sino que incluso establece que no se considerará como confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, para el pago de impuestos o multas (artículo 22, párrafo primero y segundo). Para la imposición de una multa administrativa y su estimación de que es constitucional, deberá tomarse en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, en relación con la capacidad económica del infractor, bases que deben observarse para que no resulte excesiva.

Amparo en revisión 3569/59. Compañía Embotelladora Nacional, S. A. 18 de noviembre de 1970. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza²³⁶.

Por otro lado, nuestro Máximo Tribunal de Justicia ha tildado de inconstitucionales todas aquellas multas que sean producto de un monto o porcentaje fijo establecido en la ley.

Este tipo de criterios tienen su primordial sustento en que al aplicarse una multa fija a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado e inequitativo entre los particulares. Las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades

²³⁶ Semanario Judicial de la Federación. 7a. Época. Volumen 23. Página: 85. Clave: . Tesis: . Instancia: Sala Auxiliar.

establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad contributiva del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad es necesario que establezca un sistema en el que la autoridad sancionadora esté en aptitud de tomar en cuenta la gravedad de la infracción cometida, el grado de responsabilidad en la conducta omitida o prohibida, y las condiciones contributivas del infractor, a fin de que pueda determinar razonablemente, en cada caso concreto, el monto de la multa que aquél amerite, atendiendo a dichas circunstancias; de lo contrario, con un sistema de imposición de sanciones en porcentajes fijos, la individualización de la multa no se consigue.

"MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Ejecutorio: Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Guitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede, y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco²⁵⁷.

"MULTAS EXCESIVAS. EL SISTEMA QUE ESTABLECE SU IMPOSICION EN PORCENTAJES FIJOS VIOLA EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. Para que una ley respete la prohibición contenida en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativa a la imposición de multas excesivas, es necesario que establezca un sistema en el que la autoridad sancionadora esté en aptitud de tomar en cuenta la gravedad de la infracción cometida, el grado de responsabilidad en la conducta omitida o prohibida, y las condiciones económicas del infractor, a fin de que pueda determinar razonablemente, en cada caso concreto, el monto de la multa que aquél amerite, atendiendo a dichas circunstancias; de lo contrario, con un sistema de imposición de sanciones en porcentajes fijos, la individualización de la multa no se consigue, toda vez que cualquiera que sea la conducta omitida o realizada, el porcentaje de la sanción será siempre, para todos los casos, invariable, lo que da lugar a la imposición de multas excesivas, contraviniendo el artículo 22 constitucional.

Amparo en revisión 84/94 —Eliás Huerta Psihas— 23 de noviembre de 1994 —Mayoría de nueve votos.—Ponente: Mariano Azuela Guitrón —Secretaría: Irma Rodríguez Franco

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintisiete de abril en curso, por unanimidad de once votos de los señores Ministros Presidente José

²⁵⁷ Sentenario Judicial de la Federación. 9a. Época. Tomo II. Julio de 1995. Página 19. Clave J/P.. Tesis. 10/95. Instancia: Tribunal en Pleno

Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Guitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza, aprobó, con el número X/95, la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia.—México, Distrito Federal, a veintiocho de abril de mil novecientos noventa y cinco”²⁵⁸.

“BEBIDAS ALCOHOLICAS. CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 309 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DISTRITO FEDERAL VIGENTE EN 1963. La multa que autoriza el artículo 309 de la ley de hacienda del Distrito Federal, vigente en 1963, no es excesiva; al respecto, debe decirse que la facultad sancionadora en materia de venta y distribución de bebidas alcohólicas, lleva en su justificación razones de interés público que tiende a evitar adquisiciones clandestinas, con el consiguiente consumo, más baratas y más fáciles, en perjuicio de la población. además, tampoco se aparta el precepto legal combatido de los lineamientos que marca el artículo 22 constitucional, porque al prohibir este “cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales”, más que al alcance de estas dos ultimas palabras, debe razonarse sobre la idea de que una sanción administrativa, como es la que corresponde al propósito del artículo 309 de la ley de hacienda del departamento del Distrito Federal, no constituye en manera alguna pena, en estricto sentido correlativamente, no es fundado tratar de hacer encajar una sanción pecuniaria, que como multa se impone a quien viola una ley, con los requisitos que el artículo 31, fracción iv, constitucional señala para los impuestos y contribuciones en general, a grado tal que es diferente precepto fundamental, o sea el artículo 22 constitucional, el que hace mención a multas excesivas, respecto al cual se ha hecho análisis.

Amparo en revision 9383/63. Distribuidora Atlántida, S. A. 14 de enero de 1971. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez”²⁵⁹.

“VEHICULOS PROPULSADOS POR MOTORES TIPO DIESEL Y POR MOTORES ACONDICIONADOS PARA USO DE GAS LIQUADO DE PETROLEO, CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE, EN CUANTO NO VIOLA EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. Es verdad que la ley del impuesto “diesel” dispone, en su artículo 9, párrafo segundo, que puede decretarse multa de quinientos a cincuenta mil pesos, en cada caso. esta norma legal no infringe lo instituido, al respecto, por el artículo 22 de la constitución general de la República, en punto a que queda prohibida la imposición de multas excesivas.

²⁵⁸ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. 8a. Época. Número 86-2 Febrero de 1995. Página. 21. Clave. P., Tesis: X/95. Instancia: Tribunal en Pleno

²⁵⁹ Semanario Judicial de la Federación. 7a. Época. Volumen 2. Página: 13. Instancia: Tribunal en Pleno.

en rigor, sólo existen elementos para juzgar si una multa es o no excesiva, hasta ha sido impuesta y se la juzga al través de su monto, de la capacidad económica del contribuyente y de la gravedad de la infracción cometida en perjuicio del fisco federal, esto es, del tesoro de la nación; cuando el artículo 9o. de la ley del impuesto sobre Vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo, determina que la infracción de esa ley no prevista en el código fiscal de la federación, "se sancionara con multa de quinientos a cincuenta mil pesos, en cada caso", solo esta decretando un mínimo y un máximo en cuanto a esas sanciones fiscales, y su cuantificación dependerá de la cabal observancia de los elementos antes precisados, sin que, previamente a su imposición, pueda concluirse que se este ante una multa excesiva.

Amparo en revisión 4329/62. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Sostiene la misma tesis. Amparo en revisión 6330/63. Juan Barrera y Coagraviados. 6 de mayo de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 1028/58. Mercantil Distribuidora, S. A. 6 de junio de 1969. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 5673/65. Transportes Del Norte, S. de R.L. de C. V. 6 de junio de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.²⁶⁰

"Los que quieren reformar el mundo olvidan que es muy difícil ratocar con acierto un cuadro antiguo." Théophile Gautier.

CAPITULO V. REFORMAS QUE SE PROPONEN

V. 1. A la Constitución.

El artículo 22 Constitucional debe ser modificado, ya que el texto que actualmente se encuentra vigente ha provocado problemas de interpretación, tal y como se ha mencionado en el capítulo precedente. Estos problemas de interpretación originan, no solo la existencia de diversos criterios, sino inclusive algunos que son diametralmente opuestos.

La existencia de juicios de interpretación contradictorios pone de relieve que en alguno de los casos, se aplicó un razonamiento erróneo para conceptualizar la frase de "multas excesivas"; situación que denota que en alguno de los dos casos se aplicó injustamente el criterio de nuestros Tribunales, en perjuicio de un particular que se encontraba en la misma situación jurídica que otro, obteniendo éste, a diferencia del primero, la protección y Amparo de la Justicia de la Unión, o la nulidad de una multa, cualquiera de las dos por no encontrarse la imposición de la sanción ajustada a Derecho.

De tal manera, del texto del artículo 22 Constitucional que a la letra dice:

"Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes, en caso del enriquecimiento ilícito, en los términos del artículo 109, ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado, por delitos de los previstos como de delincuencia organizada, o el de aquellos respecto de los cuales éste se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

Queda también prohibida la pena de muerte por delitos políticos, y en cuanto a los demás, sólo podrá imponerse al traidor a la Patria en guerra

extranjera, al parricida, al homicida con alevosía, premeditación y ventaja, al incendiario, al plagiario, al salteador de caminos, al pirata y a los reos de delitos graves del orden militar”.

Deben de insertarse dos párrafos adicionales que textualmente ordenen que:

“Toda multa que sea impuesta por autoridad, judicial o administrativa, se individualizará siempre de la manera equitativa y proporcional que establezcan las leyes.

Las multas que tomen en cuenta un elemento fijo para calcularse se encuentran proscritas”.

Con la modificación que se propuso al contenido del artículo 22 Constitucional se sentarían las bases necesarias para que la autoridad determine las multas, individualizándolas al caso concreto. Además, propiciaría que dejaran de existir juicios interpretatorios contradictorios, y por ende se lograría la aplicación de un criterio justo y uniforme en todos los casos que fuesen presentados para dirimir una controversia entre un particular y una autoridad.

Cabe agregar que, el primer párrafo de la reforma al artículo 22 Constitucional que se propone, se debe a que la prohibición actual para imponer multas excesivas, en algún momento se quiso aplicar sólo al ámbito penal, tal y como se desprende de la siguiente tesis:

“MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL.
 Tesis aislada. Es inexacto que la “multa excesiva”, incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que si prohíbe la “multa excesiva” como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Guitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza, aprobó, con el número 7/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco".²⁶¹

Se considera acertado dejar asentado en el texto Constitucional que los elementos que debe reunir toda multa es tanto para aquellas que imponga la autoridad judicial, como para las que imponga la autoridad administrativa.

El segundo párrafo que se pretende adicionar al artículo 22 Constitucional, es para que se establezca la obligación Constitucional a cargo de la autoridad de individualizar la imposición de una multa, siempre tome en consideración los principios de proporcionalidad y equitatividad, y que los elementos para que se efectúe dicha individualización deben contenerse en la legislación secundaria.

²⁶¹ Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 9a. Época. Tomo II Julio de 1995. Página 18. Clave: J/P. Tesis 7/95

Con relación al segundo párrafo de la modificación del artículo 22 Constitucional, es pertinente ingresar en el texto Constitucional la proscripción de las multas fijas, ya que es un criterio unánime en nuestra Suprema corte de Justicia que es anticonstitucional, una multa con esa característica.

V. 2. A la Legislación Fiscal Secundaria.

La legislación fiscal secundaria que existe en nuestro derecho positivo, tiene que atender siempre a las bases Constitucionales, tal y como lo dispone el Artículo 133 Constitucional, al establecer que:

"...las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella ...que estén de acuerdo con la misma .. serán Ley Suprema de toda la Unión.. "

Por lo tanto, es necesario que al crearse la legislación secundaria se tomen en cuenta los principios establecidos por nuestra Carta Magna.

En primera instancia, la legislación fiscal secundaria debe abandonar los sistemas de multas fijas y multas proporcionales fijas, ya que éstos mecanismos son anticonstitucionales, tal y como se advierte de la lectura de los criterios Jurisprudenciales citados en el capítulo anterior.

Los sistemas que contienen elementos fijos para la determinación de las multas son anticonstitucionales, porque se contraponen abiertamente a los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en nuestra Carta Magna.

De tal manera, las disposiciones que dan cabida a elementos fijos para determinar multas deben ser suplididos por preceptos que contengan sistemas que funcionen bajo el sistema de la progresividad, es decir, estableciendo un rango entre un mínimo y un máximo. Para tal efecto, es necesario derogar todas las disposiciones que contengan multas fijas.

Aunado al sistema de multas proporcionales que establezcan un rango entre un mínimo y un máximo, es necesario que se contemplen en la legislación secundaria los elementos objetivos y subjetivos que permitan tomar en consideración las circunstancias específicas de cada infractor, para estar en posibilidad de tratarlo igual entre aquellos que se encuentren en las mismas circunstancias y de manera desigual entre los que se

ubiquen en condiciones diversas (principio de igualdad). Además ese trato desigual, debe ser siempre directamente proporcional a la desigualdad existente entre los sujetos que son objeto de una relación jurídica similar (principio de proporcionalidad).

Como elementos objetivos susceptibles de tomar en consideración para valorar la situación de cada infractor encontramos que jurisprudencialmente prevalecen tres:

- 1.- La reincidencia.
- 2.- La gravedad de la infracción.
- 3.- El perjuicio ocasionado o susceptible de ocasionarse.

Como elemento subjetivo que de acuerdo a nuestro Máximo Tribunal de Justicia debe contemplarse, está la capacidad econtributiva del infractor.

En tal virtud, se propone que sea modificado el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra dice:

"Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar a la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de soluciones administrativas que determinene la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad".

A dicho artículo es necesario que se le añada un segundo párrafo en su tercer fracción que diga textualmente lo siguiente:

" III...

En relación a las multas, para tener como debidamente motivado un acto de autoridad, éste debe contener un razonamiento pormenorizado en el

de manera enunciativa y no limitativa los siguientes factores: a) la gravedad de la infracción, b) los perjuicios cometidos o susceptibles de cometerse, c) la reincidencia y, d) la capacidad contributiva del infractor".

Esta reforma atiende a que en diversas tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha estimado necesario que la autoridad cña su actuación a los parámetros enunciados en la modificación propuesta, por lo tanto ésta respondería a las necesidades actuales de la sociedad.

Si bien es cierto que existen criterios jurisprudenciales que se han pronunciado en favor de que la autoridad tome en cuenta las circunstancias específicas de cada infractor, también lo es que actualmente existe una tesis que se aparta del criterio tradicional antes mencionado, y que estima innecesaria la valoración de la capacidad económica del infractor. Esta situación pone de manifiesto que para evitar la existencia de juicios injustos, es indispensable la reforma que se propone.

Por otro lado, al establecer en la legislación secundaria los factores mencionados en la reforma, se propiciará que se impongan multas debidamente motivadas, pero además existe la necesidad Constitucional de que dichas sanciones se ajusten a los principios de proporcionalidad y equidad, por lo tanto se propone que se aplique un factor de capacidad contributiva del contribuyente (F.C.C.C.).

Este factor se fijará en una tabla progresiva, misma que irá aumentando en la proporción que se aumente significativamente la capacidad contributiva de los contribuyentes. El aumento significativo en la capacidad contributiva de los contribuyentes se obtendrá cuando entre los ingresos de uno y otro exista el aumento de un salario mínimo general vigente mensual.

Dicho factor será aplicable a todas las multas que se le impongan a un mismo contribuyente, ya que este elemento representará de manera objetiva y tangible su capacidad contributiva.

El Factor de Capacidad Contributiva del Contribuyente se calculará con base a los ingresos que en su declaración anual manifieste.

Los aspectos positivos de la aplicación de este factor son los siguientes:

a) Se impondrán multas que colmen los requisitos de proporcionalidad y equidad en su mas amplia concepción.

B) Permitirá una mayor distribución en las cargas fiscales, imponiendo multas más onerosas a quienes tienen más.

C) La finalidad correctiva de la imposición de la multa alcanzará su máxima expresión, ya que si un contribuyente actúa indiferentemente ante la imposición de multas bajas, debido a que su alcance económico es fuerte, entonces con la aplicación del factor, la multa aumentará de manera proporcional a su capacidad económica, pudiendo en varios casos imponer las máximas sanciones y así lograr que éste reflexiones sobre su actuar.

D) Se erradicarán las multas que ponen en peligro el patrimonio de un contribuyente, ya que su factor será tal que a éste se le aplicará la multa mínima.

A manera ejemplificativa se analiza la siguiente hipótesis:

- El sujeto A y el B cometen un ilícito fiscal, consistente en no conservar la contabilidad (Art. 85 fracción II del Código Fiscal de la Federación).
- La multa aplicable a este caso es de \$400.00 a \$16,533.00, de acuerdo al artículo 86 del mismo ordenamiento.
- La autoridad fiscal estima pertinente fijar en cada caso una multa de \$500.00, tomando en consideración que la infracción no es grave, que los perjuicios cometidos no son demasiado onerosos, que no son reincidentes, pero se encuentra con que el sujeto A tiene ingresos mensuales por \$2,000.00 y el sujeto B tienen ingresos por \$50,000.00.
- La autoridad aplicando el factor de capacidad contributiva del contribuyente impondrá la mínima al sujeto B (\$400.00), y tal vez la máxima al sujeto A (\$16,533.00).
- De esta manera la multa impuesta al sujeto A es correctiva y no es excesiva, y para el sujeto B también lo es, ya que le impone una carga que no pone en peligro su patrimonio. Además es equitativa, ya que se trata de manera desigual a los que se encuentran en situaciones diferentes, y por último es proporcional, ya que se trata de manera desigual en la misma proporción que son distintas las condiciones.

En resumen, las modificaciones propuestas, tanto a la Constitución como a la legislación secundaria fiscal, son necesarias en aras de conseguir que la imposición de multas, no solo sea sin excesos, sino que también serán determinadas de manera proporcional, equitativa y debidamente motivada.

CONCLUSIONES

1. La multa fiscal es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor al Estado, en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios.
2. La exigencia por parte del Estado para obtener, tanto el pago de las contribuciones, como el de sus respectivas sanciones, se debe someter a las reglas jurídicas contenidas en las normas constitucionales.
3. La justicia tributaria, la seguridad jurídica, la legalidad tributaria, la proporcionalidad, la equidad y la capacidad contributiva son Principios Constitucionales que norman la potestad tributaria.
4. Las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad contributiva del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal.
5. El artículo 22 Constitucional debe ser modificado, ya que el texto que actualmente se encuentra vigente ha provocado problemas de interpretación. Estos problemas de interpretación originan, no solo la existencia de diversos criterios, sino inclusive algunos que son diametralmente opuestos.
6. Debe insertarse en el artículo 22 Constitucional un texto que ordene que: "Toda multa que sea impuesta por autoridad, judicial o administrativa, se individualizará siempre de la manera equitativa y proporcional que establezcan las leyes. Las multas que tomen en cuenta un elemento fijo para calcularse se encuentran proscritas".
7. Es necesario que al crearse la legislación secundaria se tomen en cuenta los principios establecidos por nuestra Carta Magna.
8. En primera instancia, la legislación fiscal secundaria debe abandonar los sistemas de multas fijas y multas proporcionales fijas, ya que éstos mecanismos son anticonstitucionales, tal y como se advierte de la lectura de los criterios Jurisprudenciales citados en el capítulo anterior.
9. Los sistemas que contienen elementos fijos para la determinación de las multas son anticonstitucionales, porque se contraponen abiertamente a los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en nuestra Carta Magna.
10. Las disposiciones que dan cabida a elementos fijos para determinar multas deben ser suplidos por preceptos que contengan sistemas que funcionen bajo el sistema de la progresividad, es decir, estableciendo un rango entre un mínimo y un máximo.

11. Aunado al sistema de multas proporcionales que establezcan un rango entre un mínimo y un máximo, es necesario que se contemplen en la legislación secundaria los elementos objetivos y subjetivos que permitan tomar en consideración las circunstancias específicas de cada infractor, para estar en posibilidad de tratarlo igual entre aquellos que se encuentren en las mismas circunstancias y de manera desigual entre los que se ubiquen en condiciones diversas (principio de igualdad). Además ese trato desigual, debe ser siempre directamente proporcional a la desigualdad existente entre los sujetos que son objeto de una relación jurídica similar (principio de proporcionalidad).
12. Como elementos objetivos susceptibles de tomar en consideración para valorar la situación de cada infractor encontramos que jurisprudencialmente prevalecen tres: 1.- La reincidencia; 2.- La gravedad de la infracción; y 3.- El perjuicio ocasionado o susceptible de ocasionarse.
13. Como elemento subjetivo está la capacidad contributiva del infractor.
14. En tal virtud, se propone que sea modificado el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, añadiéndole un segundo párrafo en su tercer fracción que diga textualmente lo siguiente: "Para tener como debidamente motivado un acto de autoridad, éste debe contener un razonamiento pormenorizado en el que se tomen en cuenta, de manera enunciativa y no limitativa los siguientes factores: a) la gravedad de la infracción, b) los perjuicios cometidos o susceptibles de cometerse, c) la reincidencia y, d) la capacidad contributiva del infractor".
15. Además existe la necesidad Constitucional de que las multas se ajusten a los principios de proporcionalidad y equidad, por lo tanto se propone que se aplique un factor de capacidad contributiva del contribuyente (F.C.C.C.).
16. Este factor se fijará en una tabla progresiva, misma que irá aumentando en la proporción que se aumente significativamente la capacidad contributiva de los contribuyentes.
17. El aumento significativo en la capacidad contributiva de los contribuyentes se obtendrá cuando entre los ingresos de uno y otro exista el aumento de un salario mínimo general vigente mensual.
18. Dicho factor será aplicable a todas las multas que se le impongan a un mismo contribuyente, ya que este elemento representará de manera objetiva y tangible su capacidad contributiva.
19. El Factor de Capacidad Contributiva del Contribuyente se calculará con base a los ingresos que en su declaración anual manifieste.
20. Los aspectos positivos de la aplicación de este factor son los siguientes: a) Se impondrán multas que colmen los requisitos de proporcionalidad y equidad en su mas amplia concepción; b) Permitirá una mayor distribución en las cargas fiscales, imponiendo multas más onerosas a quienes tienen más; c) La finalidad correctiva de

la imposición de la multa alcanzará su máxima expresión, ya que si un contribuyente actúa indiferentemente ante la imposición de multas bajas, debido a que su alcance económico es fuerte, entonces con la aplicación del factor, la multa aumentará de manera proporcional a su capacidad económica, pudiendo en varios casos imponer las máximas sanciones y así lograr que éste reflexione sobre su actuar; y d) Se erradicarán las multas que ponen en peligro el patrimonio de un contribuyente, ya que su factor será tal que a éste se le aplicará la multa mínima.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- Acosta Romero Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, México, 1993.
- Adolfo Merkl. "Teoría General del Derecho Administrativo". Revista de Derecho Privado, Madrid.
- Adolf Schönke. "La Doctrina del Derecho Penal Administrativo de J. Goldschmidt y su Reconocimiento en la Legislación Alemana". Revista de Derecho Procesal, Buenos Aires, año IX, 1951, núms. 3-4.
- Androzzi Manuel. "Derecho Tributario Argentino". Tomo II. Tipografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.
- Amorós Narciso. "Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963.
- Aristóteles. "Ética Nicomachea". Traducción de Antonio Gómez Robledo, Editorial Porrúa, S. A., México, 1972.
- Bielsa Rafael. "Tratado de Derecho Administrativo". Editorial De Palma, Buenos Aires, 1956, Tomo IV.
- Burgos Onuella Ignacio. "Las Garantías Individuales". Editorial Porrúa, México, 1983.
- Castellanos Tena Fernando. "Lineamientos Elementales de Derecho Penal". Editorial Porrúa, México, 1984.
- Castro Juvenino V. "Garantías y Amparo". Editorial Porrúa, México, 1983.
- Carranza y Trujillo Raúl. "Derecho Penal Mexicano", tomo I. Editorial Antigua Librería Robledo, México, 1955.
- Cortina Gutiérrez Alfonso. "Curso de Política de Finanzas Públicas de México". Editorial Porrúa, México, 1977.
- Coronado Mariano. "Elementos del Derecho Constitucional Mexicano". UNAM, México, 1977.
- Corominas Joan. "Diccionario Crítico Etimológico de la Lengua Castellana". Volumen II. Editorial Gredos, Madrid, 1976.
- Cuello Calón Eguenio. "Derecho Penal", tomo I. Editorial Nacional, México, 1953.
- D'Albergo E. "La crisis del Impuesto sul reddito". Padua, Cedam, 1931.
- De Andrea Sánchez Francisco José y Ris Estavillo Juan José. "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. y Procuraduría General de la República, México, 1994.
- De la Garza Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, S. A. México, 1985.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. "Principios de Derechos Tributarios". Editorial Limusa Norega, México, 1990.
- De la Cueva Arturo. "Justicia, Derecho y Tributación". Editorial Porrúa, S. A. México, 1989.
- De Francisci Gerbino. "Dritto Administrativo". Editorial Giuffrè, Milán, 1937.
- D'ors Alvaro. "Una Introducción al Estudio del Derecho". Ediciones Rialp, Madrid, 1977.
- Flores Paredes Luz María. "Derecho Penal Fiscal". Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de San Luis Potosí, San Luis Potosí, Editorial Universitaria Potosina, No 4, 1996.
- Fraga Gabino. "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S. A. México, 1962.
- Flores Zavala Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S. A. México, 1977.
- Galbraith John Kenneth. "La Sociedad Opulenta". Traducción de Carlos Graw Pett. Editorial Ariel, Barcelona, 1973.
- Galindo Garillas Ignacio. "Derecho Civil". Editorial Porrúa, S. A., México, 1993.
- García Máynez Eduardo. "La Definición del Derecho". Universidad Veracruzana, Jalapa, México, 1960.
- García Domínguez, Miguel Ángel. "Teoría de la Infracción Fiscal". Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor México, 1982.
- Guilianti Fonrouge Carlos M. "Derecho Financiero". Volumen I. Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1977.
- Guilianti Fonrouge Carlos M. "Derecho Financiero". Volumen II. Editorial De Palma, Buenos Aires, 1982.
- Heduan Virués Dolores. "Cuarta Decada del Tribunal Fiscal de la Federación". Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971.
- Heller Herman. "Teoría del Estado". Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1971.
- Jarach, Dino Dr. "Curso superior de Derecho Tributario". Editorial Luceo Profesional de Buenos Aires. Buenos Aires.
- Jimenez de Asúa Luis. "Tratado de Derecho Penal". Tomo III. Editorial Losada, Buenos Aires, 1958.
- J. T. Delos. "Tratado de la Justicia de Santo Tomás", apéndice I, tomo I. U.N.A.M. Traducción de Daniel Kun Breña, México, 1967.

- Kuri Brea Daniel. "Hombre y Política". Editorial Jus, México
- Lasarte Alvarez J. "Significado Usual y Significado Técnico". Revista Crónica Tributaria, número 9. 1974.
- Le Fur. "Los Fines del Derecho: Bien Común, Justicia y Seguridad". UNAM. Traducción de Daniel Kuri Brea. 1967.
- Legaz y Lacambra. "Filosofía del Derecho". Editorial Bosch, Barcelona. 1963.
- Lomeli Cerezo Margarita. "Derecho Fiscal Represivo". Editorial Porrúa. México. 1979.
- Manzini Vicenzo "Tratado de Derecho Penal". Tomo Y, primera Parte. Teorías Generales. Editorial EDIAR.S.A., Buenos Aires. 1948
- Margán Manautou Emilio. "El Sistema Tributario Mexicano" Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Mayo-Agosto. México. 1979, pág 109
- Martínez López Luis. "Derecho Fiscal Mexicano". Editorial Ecasá. México. 1982.
- Mayer Otto. "Derecho Administrativo Alemán". Editorial De Palma. Buenos Aires. 1950.Tomo II.
- Palao Taboada. "Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva. en el Marco de la Técnica Jurídica". Tomo II. Editorial Tecnos. Madrid. 1976.
- Pavón Vasconcelos Francisco. "Manual de Derecho Penal Mexicano". Editorial Porrúa. México. 1978
- Perez Nieto Leonel, y Ledesma Mondragón Abel. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Harla, México. 1989.
- Perez Ayala. "Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad". R.D.F.H.P., número 122, 1976
- Pont Mestre M. "La Justicia Tributaria y su Formulación Constitucional" R.E.D.F. número 31. Madrid. 1981.
- Preciado Hernández Rafael. "Lecciones de Filosofía del Derecho". Editorial Jus, México. 1970.
- Pugliese Mario. "Instituciones de Derecho Financiero". Fondo de Cultura Económica. 1939
- Radbruch Gustavo. "Filosofía del Derecho". Editorial Bosch, Barcelona.
- Rawls John. "Teoría de la Justicia". Traducción de María Dolores González. Fondo de Cultura Económica. México.1979
- Renard Georges. "El Derecho, la Justicia y la Voluntad". Traducción de Santiago Gunchillo Manterola. Edición desde Buenos Aires
- Rosier Camilo. "La Lucha Contra el Fraude Fiscal". Boletín de la Tesorería del D.F., nums 62 y 63. Agosto y Septiembre, México. 1954
- Royo, citado por De la Garza Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa. México. 1985.
- Sáinz Bujanda Fernando "Notas de Derecho Financiero", Tomo I. Madrid. 1973.
- Sáinz de Bujanda Fernando "Hacienda y Derecho", volumen II. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1963.
- Sáinz de Bujanda Fernando "Teoría Jurídica de la Extensión Tributaria". Madrid. 1964.
- Serra Rojas, Andrés. "Derecho Administrativo", tomo II. Editorial Porrúa. México. 1981.
- Sánchez León Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. Mexico. 1980.
- Santo Tomás de Aquino "Tratado de la Justicia", capítulo I, artículo 12. Traducción de Carlos Ignacio Gutiérrez. Editorial Porrúa. S.A., México. 1985
- Sayagués Laso Enrique "Tratado de Derecho Administrativo", tomo I. Montevideo, Uruguay. 1974
- Soule Lopez Celis Ma. Del Rosario. Tesis Profesional intitulada "La Justicia como Valor Filosófico Básico Aplicable al Derecho". Universidad Iberoamericana. 1975.
- Toral Moreno Jesús. "Ensayo sobre la Justicia". Editorial Jus, México. 1985
- Torres Pereira Anibal. "Sistema Contemporáneo de Justicia". Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1959
- Ulloa Manuel. "Notas en torno al Derecho Natural". Revista Jus, No 61, agosto, México. 1943.
- Valdés Falcón David "Individualización de la Multa Fiscal" Tesis profesional. Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. México. 1984.
- Valdés Villarcal Miguel. "Principios Constitucionales que Regulan las Contribuciones, en Estudios de Derecho Público Contemporáneo". Editorial U.N.A.M./Fondo de Cultura Económica. México. 1972.
- Vela Treviño Sergio "Culpabilidad e Inculpabilidad". Editorial Trillas. México. 1977.
- Vermeersch S. J. La Justicia y la Injusticia". Versión española de la segunda edición latina por Pedro Vallís Tarragó, tomo I.
- Vermengo J. Roberto. Lecciones y Ensayos. Nos. "La Sanción Jurídica"
- Villalobos Ignacio "Derecho Penal Mexicano". Editorial Porrúa. México. 1975.

- Villegas Basavilvaso Benjamín. "Derecho Administrativo", tomo I. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1949.
- Villoro Toranzo Miguel "Lecciones de Filosofía del Derecho". Editorial Porrúa, S.A. México, 1973.
- Yebra Martul-Ortega. "Poder Financiero". Editorial Edensa. Madrid, 1977.

REVISTAS

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Epoca, Año I, No. 9, septiembre 1988
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año VII, No. 71, Noviembre 1985.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año VI, No. 44, Agosto 1983.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año VII, No. 70, Octubre 1985
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Epoca, Año II, No. 23, noviembre 1989.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Epoca, Año II, número 14, Febrero 1989.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Epoca, Año II, número 20, agosto 1989
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Pleno de 16 de mayo de 1938
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación números 25 a 36
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación números 250 a 252
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación números 25 a 36.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año III, números 13 al 15, Julio-Diciembre, 1980
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año IX, número 92, Agosto 1987.
- Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca, Tomo VIII Julio de 1991, Página: 181
- Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, 5a. Epoca, Tomo LXIII.
- Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, 5a. Epoca, Tomo LXIV.
- Semanario Judicial de la Federación, 9a. Epoca, Tomo I Junio de 1995, Página: 413
- Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca, Tomo VII Enero de 1991, Página: 317
- Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Apéndice 1975, Tercera Parte.
- Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VIII.
- Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Séptima Epoca, Volúmenes 169-174, primera parte.
- Semanario Judicial de la Federación, Novena Epoca, Tomo II, Julio de 1995
- Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca, Tomo XIII Mayo de 1994, Página: 412. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.
- Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca, Tomo III Segunda Parte, Página: 469
- Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca, Número 67 Julio de 1993.
- Semanario Judicial de la Federación, Novena Epoca, Volúmen de septiembre, pag 675
- Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca, Tomo VIII Noviembre de 1991, Página: 170
- Semanario Judicial de la Federación, 5a. Epoca, Tomo XLVIII, Página: 756 C Instancia: Segunda Sala.
- Semanario Judicial de la Federación, 7a. Epoca, Volúmen 23, Página: 85.
- Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca, Número 86-2 Febrero de 1995, Página: 21.
- Semanario Judicial de la Federación, 7a. Epoca, Volúmen 2, Página: 13. Instancia: Tribunal en Pleno
- Semanario Judicial de la Federación, 9a. Epoca, Tomo II Julio de 1995, Página: 19
- Semanario Judicial de la Federación, 9a. Epoca, Tomo II Julio de 1995

OTRAS

- Apuntes del Maestro Ignacio Galindo Garfias tomados en la Cátedra del Curso de "Derecho Civil II-Obligaciones", en el año de 1993.
- Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, y para toda la República, en Materia Federal. Editorial Porrúa, México, 1997.
- Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española. Editorial Espasa-Calpe, Madrid, 1992.
- Diccionario de Derecho, del Maestro Rafael de Pina. Editorial Porrúa, México 1977