

337.
2ej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS.

ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LA MULTA EXCESIVA CON BASE EN PORCENTAJES FIJOS.

T E S I S

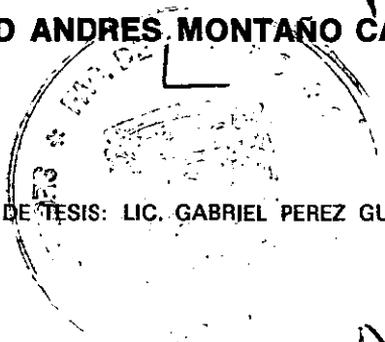
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

TRINIDAD ANDRES MONTAÑO CAPORAL

DIRECTOR DE TESIS: LIC. GABRIEL PEREZ GUERRERO.



TESIS CON FALLA DE ORIGEN

CIUDAD UNIVERSITARIA.

OCTUBRE DE 1999

0269789



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.



**EL PRESENTE TRABAJO SE IMPRIMIÓ CON EL APOYO DE
LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA**



UNIDAD DE SEMINARIOS JOSE VASCONCELOS
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 22 de octubre de 1998

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **TRINIDAD ANDRES MONTAÑO CAPORAL**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LA MULTA EXCESIVA CON BASE PORCENTAJES FIJOS"**

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes 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.

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



Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO

México, D. F., 08 de octubre de 1998.

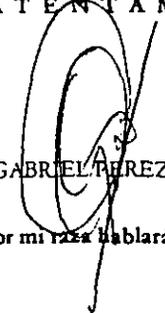
LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO,
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE DERECHO
FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS,
FACULTAD DE DERECHO.
U. N. A. M.

Estimada Maestra:

Hago de su conocimiento que el alumno, TRINIDAD ANDRES MONTAÑO CAPORAL, Número de cuenta 8707752-6, terminó el trabajo de Tesis Profesional bajo la dirección y supervisión del suscrito, tema intitulado "ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LA MULTA EXCESIVA CON BASE EN PORCENTAJES FIJOS", por lo cual emito el presente para los efectos académicos respectivos, haciendo del conocimiento de usted que desarrolló un trabajo de alta calidad académica, siendo muy agradable para el suscrito pedir se emita el oficio de seminario a su digno cargo, para el efecto respectivo.

Sin más por el momento su atento y seguro servidor.

A T E N T A M E N T E


LIC. GABRIEL PÉREZ GUERRERO.

"Por mi raza hablará el espíritu".

A MIS PADRES JUAN CARLOS Y SOLEDAD,
A MIS HERMANOS JUAN CARLOS, ROSA
MARÍA Y MA. DEL CARMEN, POR EL
CARIÑO, ESFUERZO Y DEDICACIÓN QUE
HE RECIBIDO DE ELLOS DURANTE TODA
MI VIDA, SIENDO EL MEJOR DE LOS
ESTIMULOS QUE ME HA PERMITIDO
LLEGAR A ESTE MOMENTO.

A MIS TIOS SAMUEL Y MA. DEL CARMEN
Y A MI PRIMO SAMUEL, POR SU
AMISTAD, APOYO Y EJEMPLO,
CONSTITUYENDO LA RAZÓN PARA
INCLINARME POR ESTA PROFESIÓN.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

A LA FACULTAD DE DERECHO

A TODOS MIS MAESTROS

AL LIC. GABRIEL PÉREZ GUERRERO

A TODAS LAS PERSONAS QUE DE UNA U OTRA FORMA HAN CONTRIBUIDO
EN MI DESARROLLO PERSONAL Y PROFESIONAL

INDICE

ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS EXCESIVAS CON BASE EN PORCENTAJES FIJOS

<u>INTRODUCCION.....</u>	<u>1</u>
<u>CAPITULO I. ANTECEDENTES DE LA MULTA</u>	<u>4</u>
A) ASPECTO HISTÓRICO.....	4
B) CARÁCTER PENAL Y ADMINISTRATIVO.....	7
C) CÓDIGO FISCAL DE 1938.....	8
D) CÓDIGO FISCAL DE 1967.....	16
E) CÓDIGO FISCAL DE 1981.....	21
<u>CAPÍTULO II. CONCEPTOS FUNDAMENTALES.....</u>	<u>33</u>
A) SANCIÓN.....	33
B) MULTA.....	39
B.1) CONCEPTO.....	39
B.2) MULTA FISCAL.....	41
C) ILÍCITO.....	51
C.1) CONCEPTO.....	51
C.2) ILÍCITO FISCAL.....	52
<u>CAPITULO III.- MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LAS MULTAS FISCALES</u>	<u>59</u>
A) MARCO JURÍDICO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO MEXICANO.....	59
A.1) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES	65
B) MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LAS MULTAS FISCALES.....	73
C) AUTORIDAD FACULTADA PARA APLICAR Y COBRAR LAS MULTAS.....	77
D) PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR.....	83

<u>CAPITULO IV. ANÁLISIS DE LA ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS EXCESIVAS CON BASE EN PORCENTAJES FIJOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE</u>	91
A) LÍMITES CONSTITUCIONALES PARA LA IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS.....	91
B) MULTA EXCESIVA.- ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL.....	94
B.1) CONCEPTO.....	96
B.1.1) CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.....	101
C) VALORACIÓN DE LAS CONDICIONES PARTICULARES EN LA IMPOSICIÓN DE MULTAS FISCALES.....	104
C.1) LA CAPACIDAD ECONÓMICA EN RELACIÓN CON LA CUANTÍA DE LA MULTA.	105
C.2) LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN.....	106
C.3) LA ACTITUD DEL INFRACCTOR.....	108
C.4) LOS MEDIOS DE EJECUCIÓN.....	109
C.5) LAS CONDICIONES PARTICULARES DEL CASO.	110
C.6) LA REINCIDENCIA.....	111
C.7) LA NECESIDAD DE SUPRIMIR ESAS PRÁCTICAS.	111
D) ANTICONSTITUCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS FISCALES EN PORCENTAJES FIJOS.....	116
D.1) MULTAS FIJAS.....	116
D.2) ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	117
D.2.1) ARTÍCULO 76 FRACCIÓN I DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN... ..	118
D.2.2) ARTÍCULO 76 FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN... ..	121
D.3) MOTIVACIÓN DE LAS MULTAS.....	123
<u>CONCLUSIONES</u>	127
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	132

I N T R O D U C C I O N .

La situación económica en nuestro país ha tenido, como en cualquier otra sociedad, diversos cambios que en algunos tiempos han sido difíciles de manejar para lograr estabilidad en todos los sectores de la población. Razón de lo anterior, el Gobierno dentro de su marco de facultades establece estrategias a seguir, atendiendo básicamente a la planeación del régimen tributario, ya que es una de los aspectos principales dentro del proceso de recuperación económica así como para el funcionamiento mismo del país. Sin embargo, al realizar esta tarea, el Gobierno ha creado, entre otras cosas, una serie de infracciones y multas, que en algunos casos resultan excesivas, presionando de esta forma a los particulares para que cumplan con sus obligaciones fiscales.

No obstante, al aplicar esta medida la autoridad sobrepasa el límite de sus facultades, toda vez que el artículo 22 constitucional en su primer párrafo prohíbe expresamente la multa excesiva, por lo que el gobierno al imponer este tipo de sanciones, esta violando una garantía consagrada en nuestra Carta Magna.

El propósito de esta tesis es puntualizar la anticonstitucionalidad de las multas fiscales basadas en porcentajes fijos, como un sistema mediante el cual la autoridad fiscal sanciona a los contribuyentes que violan las disposiciones fiscales, en este caso, la omisión de contribuciones.

En el primer capítulo, partimos de los antecedentes históricos de la multa, considerando su aspecto penal y su aspecto administrativo y su regulación en los Códigos Fiscales de 1938, 1967 y 1981, respectivamente.

En el capítulo segundo se esbozan los conceptos fundamentales de sanción, multa e ilícito fiscal como preámbulo al estudio concreto de la multa fiscal excesiva y su anticonstitucionalidad.

Dentro del capítulo tercero se ha tomado como punto de partida el señalar el Marco Jurídico del Régimen Tributario Mexicano como condición original para considerar el origen de la imposición de las multas fiscales y las razones por las cuales la autoridad debe considerar ciertos principios en dicha imposición.

Finalmente en el capítulo cuarto se analiza la anticonstitucionalidad de las multas excesivas con base en porcentajes fijos, con relación a los límites jurídicos de la autoridad en su imposición y la valoración de las condiciones particulares del caso que debe considerar para imponer la sanción respectiva sin transgredir el régimen legal y constitucional, resaltando la opinión que al respecto detenta la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Parte importante que complementa la idea anterior, es que en un Estado de Derecho, el Sistema Tributario debe ser justo. Es difícil

conciliar el interés estatal frente al interés particular, pero no si a través de una educación tributaria, al contribuyente se le concientiza que el impuesto, aplicado de manera razonable, es un instrumento que logra la captación de recursos para la satisfacción de las necesidades públicas y la consecución del bienestar público temporal que redundará en el desarrollo económico del país, como medida de prevención para el incumplimiento de las disposiciones fiscales.

CAPITULO I. ANTECEDENTES DE LA MULTA.

A) ASPECTO HISTÓRICO.

La multa consiste en el pago de dinero al Estado por concepto de retribución del ilícito o de la infracción cometida. Anotada esta definición para la mejor comprensión del tema a desarrollar, veamos someramente algunos aspectos históricos de la misma.

" La multa tiene antecedentes muy antiguos, pitagóricos. Etimológicamente parece provenir de la palabra multiplicar (mulcta), debido probablemente a que su cuantía se fijaba antiguamente (como todavía hoy en algunos casos), multiplicando el daño producido por el delito. En el Derecho germánico ofrecen especial importancia histórica -aunque indirecta (pues no son multas)- el *Wergeld*, el *Fredum* y la *Busse*, que servían para sancionar y compensar aun los delitos más graves. En líneas generales, el *Wergeld* era el precio de la paz, la satisfacción que el delincuente pagaba a la víctima o a sus familiares para que éstos renunciasen al derecho de venganza; el *Fredum* era el honorario que se abonaba al jefe de la tribu o al poder público para conseguir su protección contra la venganza del ofendido(2). " ¹

¹ " Nueva Enciclopedia Jurídica" . Editorial Francisco Seix, S.A. Barcelona. 1991. Dirigida por Buenaventura Pellisé Prats. Iniciada por Carlos E. Mascareñas. Tomo XVI, Página 700.

En un aspecto general, podemos decir que la multa es un tipo de sanción de carácter pecuniario por haber infringido algún ordenamiento legal, por lo que, aún cuando la figura jurídica de sanción la estudiaremos en el capítulo siguiente, consideramos importante señalar que en el Derecho Romano las violaciones a la ley eran castigadas con diversas sanciones, entre las que destacaba la multa. En este orden de ideas, al hablar de la sanción, el Dr. Guillermo Floris Margadant establece que "La *sanction*: es la determinación de las consecuencias de violar la parte disponible de la ley. Si falta la *sanction*, hablamos de una *Lex imperfecta*; si la sanción consiste en un castigo al transgresor, quedando intacto el resultado del acto violatorio la *Lex es minus quam perfecta* (menos que perfecta); y, si la sanción consiste en la anulación del acto violatorio de ley, se trata de una *Lex perfecta*." ²

Como podemos observar, la multa como sanción, pena o castigo por haber cometido algún delito o alguna falta al orden establecido aparece desde la antigüedad con un carácter de suma importancia y que prevalece hasta nuestros días, ya que mediante esta figura coercitiva los sujetos obligados a cumplir con el orden público, con las leyes establecidas o simplemente por ciertas costumbres, tienen la disposición de hacerlo para no verse afectados con las consecuencias

² Margadant S., Guillermo "Derecho Privado Romano". Editorial Esfinge, S.A. 1988, Página 47.

que generaría su incumplimiento.

" En los Estados Italianos, Durante la Edad Media, también se hace frecuente la multa como sanción, y se llega a permitir el pago en cosas o en dinero." ³

En las culturas vistas así como en la nuestra, los Estados al tener facultades de mando, sancionaban a los infractores con multas que en algunos casos eran excesivas e inmoderadas ya que constituían una fuente de ingresos que el Estado repartía entre sus funcionarios.

No obstante lo anterior, y atendiendo al objetivo principal de nuestro estudio es muy importante resaltar que " En la Carta Magna de Inglaterra se establece la proporcionalidad de la multa según las facultades y situación del culpable, no debiendo ser su monto tan elevado como para obligar al colono a abandonar su campo, al comerciante a cesar en su oficio, o al trabajador a vender sus herramientas." ⁴

Así la multa como pena pecuniaria es una medida preventiva para que no se viole el orden público establecido, correspondiendo al

³ " Enciclopedia Jurídica Omeba" Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires Argentina 1964. Página 947.

⁴ Idem. Página

jefe de Estado o monarca a través de sus oficiales y consejeros la facultad de sancionar, por lo que las multas se insertan así en la genérica facultad de gobernación.

B) CARÁCTER PENAL Y ADMINISTRATIVO.

Después de ver algunos aspectos históricos de la figura jurídica de más importancia de nuestro trabajo, señalaremos que al hablar de la multa como medida sancionadora o coercitiva podemos estar refiriéndonos a la que disponen las leyes de carácter penal o administrativo, ya que tiene aplicación en ambas ramas del derecho. Razón por la cual consideramos importante resaltar desde este momento la diferencia básica entre ellas para determinar en que materia ubicaremos nuestro objetivo a seguir.

Ambas categorías son de carácter represivo y se aplican con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones para inducirlos a evitar su violación. " Tanto las sanciones penales como las administrativas, son de tipo represivo o punitivo y la diferencia principal entre ellas no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento." ⁵

⁵ Lomelí Cerezo, Margarita. " Derecho Fiscal Represivo" . Porrúa, S.A. 1979 17a. Edición. Página 21.

Por lo tanto, la multa administrativa es aquella que es impuesta por algún órgano de la administración pública, ya sea Federal o Local, de acuerdo con las normas del procedimiento administrativo, generales o especiales. De modo que la imposición de una multa administrativa implica que se realice de un acto administrativo.

Por el contrario, las sanciones de carácter penal se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo. En otras palabras, las multas administrativas se diferencian de las penales, por que no se aplican por la autoridad judicial a través de un proceso, sino directamente por la Administración, utilizando sus propios órganos sin la intervención de la jurisdicción.

En virtud de lo anterior, dentro de lo que son las sanciones administrativas encontramos las multas de carácter fiscal, ya que se aplican mediante un acto de naturaleza administrativa, es decir, no necesita seguir un proceso, basta que la autoridad administrativa la imponga por haberse cometido alguna infracción.

C) CÓDIGO FISCAL DE 1938.

Como acabamos de establecer, dentro de las sanciones administrativas tenemos las multas fiscales, por lo que es importante

hacer una referencia del ordenamiento legal que ha contemplado a las mismas. Con base en lo anterior, veremos la situación que prevalecía en el Código Fiscal de la Federación de 1938, mismo que es el primer cuerpo de normas que regula de manera general lo relativo a las multas fiscales. Por lo tanto, nuestro estudio lo iniciaremos a partir del ordenamiento citado por considerarlo más práctico, ya que aún cuando ha sido reformado y sustituido en dos ocasiones, actualmente se encuentra vigente un nuevo ordenamiento basado principalmente en los códigos anteriores.

El 30 de diciembre de 1938 es promulgado el Código Fiscal de la Federación, derogando la Ley de Justicia Fiscal; obedeció fundamentalmente a la necesidad de evitar en las leyes fiscales contradicciones y normas distintas, además, resultaba conveniente la existencia de un conjunto de normas uniformes aplicables a las relaciones entre la administración fiscal y los particulares, por lo que tuvo por objeto mejorar la organización fiscal del país en cuanto a las contribuciones se refería.

Este Código se formuló inspirado en los principios de la Doctrina Italiana que a su vez recogió muchas directrices de una de las primeras codificaciones del siglo, el Ordenamiento Fiscal Alemán.

Como todo ordenamiento jurídico, tuvo una característica esencial de lo que es el Derecho, la coercitividad, ya que para la

debida aplicación de cualquier disposición legal es indispensable, es decir, no se puede concebir un Derecho que no sea coactivo. Por lo que con motivo de la violación de las distintas infracciones fiscales contempladas en dicho código, recaían diversas sanciones y penas. Amen de lo anterior, consideramos pertinente transcribir el texto referente a la sección de sanciones, conformándose de la siguiente manera:

" Sección Segunda del Capítulo Tercero del Título Quinto referente a las Infracciones y Sanciones.

Sanciones y Penas.

" Artículo 235. Las infracciones y los delitos previstos en la Sección precedente, serán sancionados según el caso, como lo previenen los artículos siguientes o los especifiquen las demás leyes fiscales, con:

I. Multas administrativas;

II. Recargos;

III. Caducidad de concesiones y suspensión de derechos;

IV. Suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual se haya cometido la infracción que se sanciona;

V. Suspensión y destitución de cargos públicos, y

VI. Prisión y multas."

" Artículo 236. Las infracciones comprendidas en el artículo 228 se castigarán como sigue:

I. Las señaladas en las fracciones I, V, XII y XV con una multa de \$1.00 a \$1,000.00 por cada infracción;

II. Las señaladas en las fracciones II, VI, IX, XI, XIII, XX y XXIII con multa de tres tantos el impuesto omitido, cuando éste pueda precisarse, y si no puede precisarse o en cualquier otro caso, con multa de \$1.00 a \$10,000.00 por cada infracción;

III. La señalada en la fracción III, mediante el pago de la prestación fiscal omitida, más una multa de 100% (un ciento por ciento) sobre el valor de dicha prestación;

IV. Las señaladas en las fracciones VII, VIII, XXXIII, XXXVII, XXXVIII con multa de \$10.00 a \$10,000.00 por cada infracción;

V. La señalada en la fracción IV, con multa de \$100.00 a \$10,000.00 por cada infracción;

VI. Las señaladas en las fracciones X y XVI con multa de \$1.00 por cada infracción;

VII. La señalada en la fracción XIV, se pagará el impuesto con un recargo de 2% (dos por ciento) por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago correspondiente, sin que en ningún caso el recargo pueda exceder del 48% del impuesto;

VIII. Las señaladas en las fracciones XVII y XVIII con multa de uno a cinco tantos del importe de las estampillas encontradas y si no hubieren sido halladas con una multa de \$1.00 a \$10,000.00 según las noticias que se tengan de la importancia del tráfico que haya habido;

IX. La señalada en la fracción XIX, mediante el pago de un 10% (un diez por ciento) sobre el monto del impuesto que corresponda, por concepto de gastos de impresión de estampillas;

X. La señalada en la fracción XXII con multa de \$1.00 a 50.00;

XI. La señalada en la fracción XXI, cubriendo la prestación en la debida forma, sin perjuicio de que, si la infracción se

cometió adhiriendo timbres ya cancelados en otro documento y del cual fueren desprendidos para este efecto, se aplique una multa de cinco tantos de la prestación respectiva;

XII. Las señaladas en las fracciones XXIV, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, XXX, XXXIV y XXXV con multa de \$100.00 a \$10,000.00 por cada infracción;

XIII. Las señaladas en las fracciones, XXXI, XXXII y XXXVI con multa de \$25.00 a \$5,000.00 por cada infracción;

XIV. La señalada en la fracción XXXIX, mediante el pago de los impuestos que corresponda a los bienes ocultados o desvalorizados, siempre que la ocultación o desvalorización de dichos bienes se haya debido a causas ajenas a la voluntad del causante. En caso contrario, se pagará una multa de un 100% (ciento por ciento) del gravamen omitido."

" Artículo 237. Las infracciones comprendidas en el artículo 231 se castigarán como sigue:

I. La señalada en la fracción I, mediante el pago del impuesto omitido y una multa de \$10.00 a \$500.00;

II. Las señaladas en las fracciones II y XIX, con multa de \$10.00 a \$1000.00 por cada infracción;

III. Las señaladas en las fracciones III y XVII, con multa de \$10.00 a \$500.00 por cada infracción;

IV. Las señaladas en las fracciones IV, VI, VII, IX y XIV, con multa de tres tantos del impuesto omitido, cuando éste pueda precisarse; y si no puede precisarse o en cualquier otro caso, con multa de \$1.00 a \$10,000.00 por cada infracción;

V. Las señaladas en las fracciones V y XIII, con multa de \$1.00 a \$50.00 por cada infracción;

VI. Las señaladas en las fracciones X, XI y XII, con multa de

uno a cinco tantos del importe de las estampillas encontradas y si no hubieren sido halladas en cualquier otro caso, con una multa de \$1.00 a \$10,000.00;

VII. Las señaladas en las fracciones XV y XVI, con multa de \$100.00 a \$1,000.00 por cada infracción;

VIII. La señalada en la fracción XVIII, con multa de \$10.00 a \$250.00."

" Artículo 238. Las infracciones comprendidas en el artículo 232 se castigarán como sigue:

I. La señalada en la fracción I con multa de \$1.00 a \$100.00;

II. Las señaladas en las fracciones II, IV, V, VI y VII, con multa de tres tantos del impuesto omitido, cuando éste pueda precisarse; y si no puede precisarse o en cualquier otro caso, con multa de \$1.00 a \$10,000.00 por cada infracción;

III. Las señaladas en las fracciones III, VIII, IX, X, XI, XII y XIII, con multa de tres tantos el impuesto omitido cuando éste pueda precisarse; y si no puede precisarse o en cualquier otro caso, con multa de \$1.00 a \$5,000.00 por cada infracción;

IV. Las señaladas en las fracciones XIV, XV y XVI con multa de \$1000 a \$500.00 por cada infracción;

V. Las señaladas en las fracciones XVII y XVIII, con multa de \$10.00 a \$1,000.00 por cada infracción."

" Artículo 239. Las infracciones cometidas en el artículo 233, se castigarán como sigue:

I. Las señaladas en las fracciones I, II, VI y XVI, con multa de \$10.00 a \$500.00 por cada infracción;

II. La señalada en la fracción III con multa de \$1.00 a \$50.00;

- III. Las señaladas en las fracciones IV, V, VII, IX, XI, XII y XIV, con multa de \$10.00 a \$10,000.00 por cada infracción;
- IV. Las señaladas en las fracciones VIII, XIII, XV y XXII, con multa de \$10.00 a \$1,000.00 por cada infracción;
- V. La señalada en la fracción X, con multa de \$1.00 a \$1,000.00 e importe del impuesto omitido;
- VI. Las señaladas en las fracciones XII, XIII, XIX, XX y XXI, con multa de \$50.00 a \$1,000.00 por cada infracción."

Es preciso señalar que no transcribimos el último grupo de sanciones, toda vez que las mismas consistían en prisión más una multa entre un máximo y un mínimo, por lo que no es de nuestro interés, ya que a pesar de lo que se pueda decir de la proporcionalidad y equidad de la multa fija y la multa proporcional establecida entre un mínimo y un máximo, nos ocuparemos solamente de los porcentajes y montos fijos con base en los impuestos omitidos.

Si bien es cierto que las penas pecuniarias se determinan para prevenir y presionar a que cumplan los sujetos a quienes va dirigida, en éste caso a los contribuyentes, creemos que la promulgación del Código en comento en cuanto a este tipo de sanciones, así como la aplicación de las mismas por la autoridad competente, va en contra de lo dispuesto en la Constitución ya que no hay fundamento alguno, sino que discrecionalmente se determina un porcentaje o un monto con base en las contribuciones omitidas, con lo que dicha multa puede resultar el doble o hasta el triple de los impuestos omitidos,

por lo que a nuestro parecer resulta excesiva.

Atendiendo al texto transcrito, tampoco consideramos necesario citar las infracciones que correspondían a las sanciones mencionadas, por lo que solo comentaremos que de las multas que nos interesa estudiar, las mismas se aplicaban, entre otras causas, por presentar documentación falsa, declarar ingresos menores, no extender recibos, etc., obviamente con la finalidad de omitir el pago de los impuestos correspondientes.

Ahora bien, enfocándonos al texto en sí, podemos ver que en las fracciones II,III,VIII,XI y XIV del artículo 236; I,IV y VI del artículo 237 y II,III y V del artículo 238 se establecen multas que van desde un tanto o un cien por ciento hasta tres tantos o trescientos por ciento del impuesto omitido. Como mencionamos, la intención de imponer éste tipo de sanciones es para presionar al obligado a cumplir con las disposiciones legales correspondientes, sin embargo, al determinar dichas multas no se permite en ningún caso determinar la proporcionalidad y equidad que como principios fundamentales en esta materia deberían prevalecer, ya que aún cuando el impuesto omitido varía entre los contribuyentes infractores, siempre se hablara de una multa que consista en el cien, doscientos y hasta trescientos por ciento, del impuesto omitido. No es posible que una pena traducida en multa sobrepase extraordinariamente el monto de lo debido, independientemente de la cantidad que se tenía que cubrir.

Por otro lado, cabe hacer notar que en la exposición de motivos presentada para la promulgación del Código en comento, no se hizo alusión alguna referente a las multas. Lo mismo ocurrió con el dictamen efectuado por la comisión de impuestos de la Cámara de Diputados, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de diciembre de 1938, así como con el debate llevado a cabo. Por lo que deducimos que el legislador determinó a su libre arbitrio los porcentajes excesivos mencionados, sin exponer razón alguna del por que de los mismos. Además, en las diversas reformas que sufrió éste ordenamiento, tampoco se tomaron en cuenta los porcentajes impuestos. Razones suficientes para interesarnos en el presente trabajo.

D) CÓDIGO FISCAL DE 1967

El Código de 1938 se consideró de gran utilidad, ya que las observaciones hechas durante el tiempo de su aplicación así lo demostraron, además, tanto la elaboración de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como la del Tribunal Fiscal de la Federación en el tiempo de su vigencia fue trascendente. Sin embargo, en ese mismo periodo las condiciones económicas y sociales del país sufrieron diversas modificaciones, por lo que a mediados de los sesentas se determinó que era necesario un cambio para modernizar y adaptar la legislación fiscal a las condiciones que prevalecían en aquella época.

En el proyecto de éste nuevo código se procuró realizar una revisión más completa y profunda de los preceptos que contiene un ordenamiento de ésta naturaleza, a fin de regular satisfactoriamente las relaciones de las autoridades con los particulares con base en la experiencia obtenida y en las nuevas orientaciones sobre política fiscal.

Con las reformas introducidas se trató de proteger la seguridad jurídica del contribuyente, además de facilitar los procedimientos administrativos para el cumplimiento de sus obligaciones y se determinó con más claridad las facultades atribuidas a las autoridades hacendarias. Sin embargo, en cuanto al aspecto que a nosotros nos interesa, es de gran importancia una de las pretensiones principales de la iniciativa que se trata, ya que consistía en el planteamiento de que en el cumplimiento del deber de pagar las contribuciones es más importante la convicción que debe existir en los obligados, que el temor a la sanción que las autoridades imponen por la comisión de alguna infracción.

Por lo anterior, se procuró eliminar las disposiciones infundadas o excesivas, incluyéndose otras encaminadas a buscar el equilibrio en la relación tributaria, sin desconocer la posición del Estado como representante de los intereses colectivos.

En virtud del comentario citado, consideramos pertinente

transcribir el texto referente a la sección de sanciones de éste nuevo ordenamiento, conformándose de la siguiente forma:

** Capítulo III del Título Segundo.*

De las Infracciones y Sanciones

** Artículo 42.- Se impondrá multa por cada infracción de las previstas en los artículos 38, 40 y 41 como sigue:*

I.- De \$25.00 al artículo 38 fracciones XVIII y XIX;

II.- De \$10.00 a \$1,000.00 a los artículos 38 fracciones IV, XXI, XXVII y XXXI; 39 fracciones VIII, X, XIII y XV; 40 fracciones I, IX, XIII y XVI y 41 fracciones II, III, IV, X, XI, XIII, XVI y XVIII;

III.- De \$50.00 a \$5,000.00 a los artículos 38 fracciones VIII, IX, XI y XXX; 39 fracciones V, XII y XIV; 40 fracciones V, VI, X, XII y XIV y 41 fracción VI;

IV.- De \$100.00 a \$10,000.00 a los artículos 38 fracciones I, V, XII, XIII, XIV, XVII, XX, XXVIII y XXIX; 39 fracciones IX y XI; 40 fracciones II, III, IV, VII, VIII y XI y 41 fracciones V, XIV, XV y XVII;

V.- De \$1,000.00 a \$100,000.00 a los artículos 38 fracciones II, III y XV; 40 fracción XV y 41 fracción I;

VI.- Hasta un tanto de la prestación fiscal en el caso del artículo 38 fracción XXV;

VII.- De \$10.00 a 1,000.00 del artículo 41 fracción XII cuando no pueda precisarse el monto de la prestación fiscal omitida. De lo contrario la multa será hasta de tres tantos del importe de dicha prestación;

VIII.- De \$50.00 a \$5,000.00 al artículo 39 fracción VII, cuando no pueda precisarse el monto de la prestación fiscal

omitida. De lo contrario la multa será hasta de tres tantos del importe de dicha prestación;

IX.- De \$100.00 a \$10,000.00 a los artículos 38 fracciones VI,VII y X cuando se trate de productos forestales, XVI,XXII,XXIII,XXIV y XXV; 39 fracciones I,II,III,IV y VI y 41 fracciones VIII,IX y XXIV, siempre que no pueda precisarse el monto de la prestación fiscal omitida. De lo contrario la multa será hasta de tres tantos del importe de dicha prestación, excepto en el caso de la fracción XXIV del artículo 41 en el que sólo se aplicará hasta un tanto."

Como en el inciso anterior, por cuestiones prácticas, tampoco consideramos necesario citar las infracciones que correspondían a las sanciones transcritas. Asimismo, las infracciones que ameritan multa en tantos o lo que es lo mismo en por cientos, atendiendo al monto del impuesto omitido, son de igual forma por situaciones que tienen como finalidad omitir el pago de los impuestos correspondientes.

Como podemos ver, se disminuye considerablemente la sección relativa a las sanciones, lo cual es consecuencia del criterio que se aplicó al formular dicho código, toda vez que se tomo más en cuenta la importancia de la infracción, así como las condiciones del causante. Por tal motivo se compactan las mismas en un sólo grupo.

Sin embargo, como podemos apreciar en las fracciones VII,VIII y IX del artículo transcrito, encontramos que se siguen

contemplando multas que van desde un tanto o un cien por ciento hasta tres tantos o un trescientos por ciento, lo cual, suponemos que como en el código anterior, se debe a la gravedad de la infracción cometida.

A nuestro parecer, aún cuando se disminuyó el número de infracciones y se tomaron en cuenta las condiciones sociales y económicas por las que pasaba el país, se siguió con el principio de aplicar una multa excesiva que sea el doble o hasta el triple del impuesto originalmente a cubrir, con la finalidad de presionar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, como sucedió con el Código anterior, ni en la exposición de motivos, ni en el dictamen y el debate llevado a cabo de éste nuevo ordenamiento hubo comentario alguno en cuanto a la excesividad de los porcentajes determinados. En este sentido, tampoco se modificaron los porcentajes referidos durante su vigencia.

Amén de lo anterior, por un lado, disminuyen la gravedad de determinadas infracciones por tratar de cambiar la mentalidad de los contribuyentes en el sentido de hacerlos pagar por convicción y por otro, se les dice, pero si cometes determinadas infracciones te multo hasta con un trescientos por ciento de lo que me tenías que pagar. Razón por la cual creemos que, por lo menos en el aspecto que nos interesa, no cambio en mucho y se siguieron aplicando multas bajo estos términos.

E) CÓDIGO FISCAL DE 1981

Como era de esperarse, nuevamente las condiciones sociales y económicas del país sufren una transformación, por lo que fue necesario establecer un ordenamiento fiscal que se adecuara a dichas condiciones.

A finales de 1981 se formuló un código que aparentemente reunía las características esenciales que permitiría llevar a cabo la política fiscal planteada. Así, las materias tratadas por éste nuevo ordenamiento tienen como finalidad dotar a la sociedad con un cuerpo de normas jurídicas, moderno y equilibrado, que facilite el siempre conflictivo cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por lo que respecta a la sección de sanciones, hubo un cambio radical, ya no se habla de uno, dos o hasta tres tantos, sino como veremos a continuación se determinó establecer porcentajes fijos, que si bien es cierto bajaron en relación con los tantos, aún consideramos que resultan excesivos.

Ahora bien, éste código que aún se encuentra vigente se ha caracterizado por tener una infinidad de reformas, por lo que por razones prácticas veremos solamente el texto promulgado en 1981 y el actual, claro en cuanto a la sección de sanciones. A continuación transcribiremos el primer texto referido:

~ Capítulo I del Título IV

De las Infracciones.

~ Artículo 76.- 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 sus facultades de comprobación se aplicarán las siguientes multas:

I.- El 50% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes del cierre del acta final de visita, o de que se le notifique el oficio de observaciones. No será aplicable esta fracción cuando en la comisión de la infracción se dé algunos de los supuestos de la fracción II del artículo 75 de este Código.

II.- El 100% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después del cierre del acta final de visita o de que se haya notificado el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de esta fracción cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los supuestos de la fracción segunda del artículo 75 de este Código.

III.- El 150% de las contribuciones omitidas 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 las fracciones I y II de

este artículo, aplicarán el por ciento señalado en la fracción III sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos de las fracciones I y II de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda."

" Artículo 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.
- b) En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé algunos de los agravantes señalados en la fracción II 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) En un 25% del monto de las contribuciones omitidas que hayan sido objeto de dictamen, o del beneficio indebido, si el infractor ha hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal en el cual incurrió en la infracción. Para la aplicación de la reducción contenida en este inciso en los casos de las fracciones I y II del artículo anterior, el infractor deberá efectuar los pagos en los términos de dichas fracciones y solicitar la devolución del monto de la reducción, acreditando los impuestos en este inciso cuando exista alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

b) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas, o del beneficio indebido, en el caso de la fracción III del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que se le notificó la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa."

" Artículo 78.- Tratándose de la omisión de contribuciones que hayan derivado de un error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa que será el 20% de las contribuciones omitidas y en caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que se notificó su determinación, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa."

Como podemos ver, en la fracción I,II y III del artículo 76 se establecen multas en porcentajes fijos que van desde un 50% hasta un 150% de la contribución omitida. Dichas multas en relación con las establecidas en los códigos anteriores disminuyeron considerablemente, ya que aún cuando se pueden aumentar por diferentes causales, no se comparan con las establecidas anteriormente.

Es importante destacar que, además de ser multas más bajas, pueden disminuirse hasta en un 25% del monto de las contribuciones omitidas que hayan sido objeto de dictamen, o del beneficio indebido, si el infractor ha hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal en el cual incurrió en la infracción.

No obstante lo anterior, es claro que la intención del legislador sigue siendo la de prevenir a los particulares con la imposición de multas de ésta naturaleza para que cumplan con sus obligaciones fiscales, ya que por un lado baja los porcentajes que se habían venido manejando durante años, y por otro, sigue considerando montos que fácilmente rebasan el importe de la contribución omitida, además, da la oportunidad a la autoridad para que pueda aumentar los porcentajes de las multas hasta en un 60%, tal y como se desprende del artículo 77 del texto transcrito en comentario, lo que supone una multa de hasta un doscientos diez por ciento con base en el monto omitido. Razón por la cual, consideramos que sigue siendo excesiva, toda vez que no se

toman en cuenta las circunstancias del caso, la situación del contribuyente ni los principios de proporcionalidad y equidad que debe prevalecer en el régimen tributario, simplemente se le aplica una multa que puede ser más del doble del importe que debería cubrir.

No es necesario hacer un estudio más profundo al respecto, ya que de la simple lectura de los tres textos transcritos podemos determinar que, si bien es cierto han disminuido los porcentajes de las multas contempladas en este ordenamiento, también lo es que se siguen manejando porcentajes que pueden ser hasta el doble de la cantidad originalmente a cubrir, lo cual resulta muy difícil de pagar para el contribuyente infractor, ya que como hablaremos más adelante, independientemente de la aplicación de esta multa, hay otras que se pueden aplicar conjuntamente con ésta, por otro tipo de infracciones o violaciones, como lo es no presentar declaraciones o presentarlas con errores, etc.

Ahora bien, como se comentó el Código vigente ha sufrido infinidad de reformas por lo que nos remitiremos directamente a la situación que presenta actualmente. Como en los incisos anteriores, consideramos conveniente transcribir lo más destacado de las modificaciones que ha tenido dicho código en cuanto a las multas impuestas con base en porcentajes fijos.

De las Infracciones.

Artículo 76.- 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 sus facultades, 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.- 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.

El pago de las multas en los términos de la fracción I de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se aplicarán sobre el monto de los beneficio indebido.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda.

Tratándose en la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 64-A y 74 antepenúltimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta las multas serán un 50% menores de lo previsto en las fracciones I y II de este artículo. En el caso de pérdidas cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 58, fracción XIV y 112, fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta."

" Artículo 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 algunos 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% del monto de las contribuciones omitidas, o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los 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."

" Artículo 78.- Tratándose de la omisión de contribuciones que hayan derivado de un error aritmético en las declaraciones, se

impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa."

Como podemos ver, los artículos transcritos se reformaron tanto en los porcentajes impuestos como en su redacción, dando en algunos casos otro sentido. Sin embargo, uno de los objetivos de las reformas en cuestión, es ampliar aún más las hipótesis contempladas, obviamente con la intención de cubrir lo más posible todos los supuestos que se pueden presentar y así dejar sin oportunidad al contribuyente de escapar de la sanción correspondiente.

En cuanto a las reformas sufridas respecto a los porcentajes de las multas encontramos que siguen disminuyendo, ahora podemos ver que en la fracción II del artículo 76 se establece una multa que puede ser de un 70% a un 100% de la contribución omitida, disminuye casi la mitad del porcentaje que se había venido manejando ya que era de 150%, además, permite que la multa se aplique en un menor o mayor porcentaje, lo que supone una consideración a las circunstancias y condiciones del caso.

Para establecer una mejor apreciación en cuanto a las reformas recaídas en este apartado, citamos ambos textos, resultando de

esta transformación lo siguiente:

Disminuye el porcentaje de las multas en cuestión; se puede aplicar un mínimo y un máximo (no obstante no señala cuando se aplica una u otra multa). Ahora se establece que la multa que se aplique debe ser actualizada de la misma forma que la contribución omitida; se puede aplicar un porcentaje mínimo o máximo en cuanto a la declaración falsa sobre pérdidas fiscales; se deroga la fracción que, previas condiciones, permitía disminuir en un 25% la multa impuesta, entre otras. Como se puede observar existe un cambio importante, sobre todo en la disminución de los porcentajes y que se permite determinar mínimos y máximos, sin embargo, aún creemos que las multas son excesivas ya que puede llegar a casi el doble de la contribución omitida independientemente de la actualización, recargos que se generen así como otras sanciones a que haya lugar.

Amen de lo anterior, dicha transformación, que ha sido consecuencia de adecuar y ajustar la ley la situación económica y social actual, no ha sido suficiente para lograr un equilibrio entre las sanciones respectivas y las condiciones del infractor, sobre todo en el aspecto económico, situación derivada de las distintas crisis económicas que hemos sufrido en los últimos sexenios.

Por último, es preciso comentar que las disposiciones legales del régimen tributario en nuestro país han tenido como en

cualquier otro, cambios que se van dando conforme las condiciones sociales y económicas lo requieran, por lo que, en cuanto al tema que nos interesa, las multas en porcentajes fijos con base en las contribuciones omitidas han disminuido con cada reforma sufrida y hoy en día no se comparan con las que establecía el Código de 1938 que podían llegar hasta un 300%, sin embargo, no significa que los porcentajes vigentes estén establecidos conforme a derecho, ya que, a nuestro parecer, como señalaremos en el capítulo cuarto del presente trabajo, es excesivo el cobro que se le hace al contribuyente con un sistema de sanciones rígido y que da como resultado que las sanciones rebasen por mucho el impuesto a cubrir.

CAPÍTULO II. CONCEPTOS FUNDAMENTALES

A) SANCIÓN

"Elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico." ⁶

Del criterio citado, se establece que no puede hablarse del derecho sin la figura de coactividad, pues la esencia de ésta consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, situación que se traduce en una medida preventiva que motive al cumplimiento y acatamiento de las disposiciones jurídicas determinadas.

"La sanción es, por tanto, un concepto jurídico fundamental, al igual que las nociones de supuesto jurídico, persona, derecho subjetivo y deber jurídico. Basta recordar la célebre fórmula o estructura lógica de la norma jurídica expresada por Kelsen: "Si A es, debe ser B, si B no es, debe ser C", en la que "C" es precisamente la sanción" ⁷

⁶ Lomeli Cerezo, Margarita. Ob. cit. Página 11.

⁷ Idem. Página 11

En virtud de lo anterior, entendemos que la sanción es la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado" .⁸

Dicha consecuencia puede implicar diversas afectaciones al infractor, lo mismo puede ser de tipo pecuniario o corporal, también puede implicar la pérdida de bienes, derechos o bien la imposición de alguna obligación, etc., así como cualquier otra restricción que afecte a los bienes, derechos y persona del infractor.

Manuel Ovilla Mandujano señala que la sanción es "La consecuencia de derecho o efecto jurídico, que puede ser interpretado como una reacción de la comunidad política en relación con el autor del supuesto" .⁹

De las definiciones citadas podemos ver que la sanción se determina como una consecuencia por el incumplimiento del orden jurídico, sin embargo, no se consigna otra característica propia, que es su carácter desfavorable o adverso que lógicamente encierra y que es válido, sin embargo, en algunos casos hay que observar el alcance que tiene ya que puede rebasar los límites permitidos y por lo tanto ya no

⁸ García Maynez, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho" . Editorial Porrúa S.A., México, 1980. Página 295.

⁹ Ovilla Mandujano, Manuel. "Teoría del Derecho" . 8a. De. México, 1990. Página 97

estaría ajustada a derecho.

Como acabamos de señalar, la violación de la norma jurídica se realiza en cada caso en condiciones muy diversas, por lo que los intereses afectados pueden verse reflejados en varias ramas del derecho ya que varían considerablemente y en consecuencia, la sanción que ha de establecerse tiene que ser también distinta para responder adecuadamente al fin general que se persigue, o sea, la conservación del orden jurídico.

Independientemente de la materia de que se trate, podemos establecer los supuestos más comunes en los que encontramos sanciones diferentes y que citamos a continuación:

- Para restablecer el orden jurídico violado por el incumplimiento a la norma, en determinados casos el derecho, pretende destruir todo lo hecho en contra de ésta, privando de efectos a los actos realizados en contravención al precepto jurídico, por lo tanto establece como sanción la nulidad de tales actos, por ejemplo, la falsificación de algún documento.

- Otras veces, en ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la norma, impone forzosamente su observancia constituyendo un cumplimiento forzoso de cierta conducta u omisión, por ejemplo, el lanzamiento de un inquilino.

- En otras ocasiones el derecho violado no puede ser restablecido, por ejemplo el delito de homicidio, puesto que no puede volverse a la vida a la víctima, pero sí es posible aplicar al infractor una sanción. Esta situación como cualquier otro delito tiene como consecuencia una sanción de tipo corporal.

- Por último, cuando no es posible obtener la realización coactiva de la obligación, se crea la posibilidad de exigir una prestación equivalente, o sea, una indemnización por la violación cometida al orden jurídico, que se traduce en una retribución que por lo general es de carácter pecuniario y que supuestamente es para la reparación de los daños sufridos.

Como es de apreciarse, el incumplimiento de la norma jurídica origina la afectación del patrimonio y/o persona del infractor, por lo que podemos establecer que la sanción tiene la intención de reprimir e intimidar a todos los sujetos obligados, por ende, tiende a evitar la repetición de hechos ilícitos similares.

En virtud de lo anterior, a continuación señalaremos varias características de la sanción:

" -Es privación de bienes: libertad, propiedad, vida, expectativas.

-Aparece como prevención de no realizar conductas prohibidas.

-Se da como la realización de la prevención, cuando se hace lo prohibido.

-Tiene como condición la realización de lo ilícito.

-Califica conductas como ilícitas.

-Matiza las conductas humanas.

-Se dirige siempre contra hombres.

-Opera incluso con resistencia por parte del afectado.

-Es impuesta para la conservación de un orden de intereses.

-Establecida en los instrumentos legales y se concreta por medio de Agentes jurídicos competentes.

-Es monopolio de fuerza." ¹⁰

La sanción puede ser aplicada en las distintas ramas del derecho para el efectivo cumplimiento de éste, sin embargo, cada materia que disponga de alguna medida coercitiva, determinará la forma y circunstancias en que ha de aplicarse. Así, encontramos que hay sanciones de carácter penal, civil, administrativo, fiscal etc., y cada una de ellas tiene algo en particular.

Así, podemos resumir que dentro de las sanciones civiles tenemos, entre otras, la indemnización, la rescisión, la nulidad, etc.; entre las sanciones penales o penas propiamente dichas, la prisión, la reclusión, etc.; de las sanciones administrativas se pueden citar, la

¹⁰ Ovilla Mandujano, Manuel. Ob. cit. Página 101.

multa, el arresto, la clausura de negocios, etc.,. respecto a las sanciones fiscales, tenemos a la multa, sin embargo, es importante aclarar que por cometer alguna de las conductas ilícitas contempladas en la ley fiscal, tales como la defraudación fiscal o el contrabando, se puede derivar un proceso penal y por consiguiente la pena sería de prisión, por lo que la sanción es de tipo penal y no fiscal.

No obstante lo anterior, consideramos pertinente señalar que no es necesario hacer un estudio minucioso de cada una de las sanciones mencionadas, ya que nos interesa solamente lo relativo a las sanciones de tipo fiscal y como acabamos de comentar, es precisamente la multa fiscal.

La multa fiscal es una "pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal." ¹¹ No obstante, en el inciso siguiente haremos un comentario más amplio acerca de esta figura jurídica.

Por último, cualquier sanción que se aplique debe ser conforme a derecho, toda vez que de existir alteración alguna se estaría violando el orden jurídico establecido. Es por ello que la autoridad facultada para imponer sanciones, tiene que sujetarse o

¹¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. "Diccionario Jurídico Mexicano". Tomo I-O 2a De. Revisada y Aumentada. Editorial Porrúa, S.A. U.N.A.M. México, 1988. Página 2163

cumplir con las condiciones, requisitos, elementos, etc. contemplados en la ley, para que el acto que emita tenga validez plena.

Precisamente es esta situación la que nos interesa, toda vez que cuando se aplican las sanciones respectivas, la autoridad al aplicar la ley secundaria, en algunos casos, viola los principios fundamentales establecidos jurídicamente, como sucede en el caso de la multa, específicamente la multa fiscal determinada en base con porcentajes fijos de las contribuciones omitidas, por lo que se aplican montos que resultan excesivos, ya que mediante este tipo de sanción, la autoridad no toma en cuenta, entre otras circunstancias, la gravedad de la infracción cometida, el grado de responsabilidad en la conducta omitida o prohibida y la relación que existe entre la cuantía de la multa con las condiciones económicas del sujeto infractor.

B) MULTA

B.1) CONCEPTO

" La multa es una pena pecuniaria consistente en el pago al Estado de una cantidad de dinero" .¹² Dicha multa es impuesta por haber violado un ordenamiento legal determinado. De esta definición básica podemos determinar que la figura jurídica de multa representa una medida de presión que afecta directamente el patrimonio del infractor.

Como vimos en el capítulo anterior, se ha aplicado desde

¹² Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ob Cit. Página 2162.

tiempos remotos y actualmente aparece en todos o en la mayoría de los Estados de Derecho del mundo como una de las sanciones más importantes.

Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara señalan que la multa es la " sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial que se encuentre autorizada para imponerla." ¹³

No obstante lo anterior, cabe señalar que no es precisamente un beneficio del Estado, no tienen un carácter financiero, " puesto que las multas no tienen por fin procurar una entrada al Estado, sino más bien tienden a reparar un daño ya hecho a éste, o a evitar que el daño se haga, y funcionan como verdaderas y propias penas" ¹⁴

Por regla general, las normas jurídicas tienen distintas consecuencias cuando no se cumplen, por lo tanto, la figura sancionadora tiene como finalidad que los gobernados cumplan con las disposiciones legales existentes. Así las cosas, en cuanto a las multas podemos decir que " éstas 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

¹³ De Pina, Rafael y de Pina Vara, Rafael. " Diccionario de Derecho" . Editorial Porrúa S.A., México, 1992. Página 375.

¹⁴ Citado por Lomeli Cerezo, Margarita. Ob. Cit. Página 197.

consecuencias por su incumplimiento" .¹⁵

B.2) MULTA FISCAL

Como comentamos en el capítulo anterior, la disposición y aplicación de la figura jurídica de multa la podemos encontrar tanto en el Derecho Penal como en el Administrativo. Ambas penas son de carácter represivo aplicándose con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos obligados, para que cumplan con lo previsto en los ordenamientos legales correspondientes.

Así, la multa administrativa es aquella que es impuesta por alguna autoridad de la administración pública, por lo tanto, en dichas multas encontramos las de carácter fiscal, ya que la disposición y aplicación de las mismas son por una autoridad administrativa.

Contrario a lo anterior, las multas de tipo penal las aplican las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo.

Por lo tanto, las multas administrativas o fiscales se distinguen de las penales, porque no se aplican por la autoridad

¹⁵ Martínez López, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano". Editorial Ecasa S.A., Sexta Reimpresión, México, 1984. Página 96.

judicial a través de un proceso, sino directamente por la autoridad administrativa competente.

En atención al objetivo de éste trabajo, solamente veremos lo relacionado con las multas fiscales, por lo que podemos iniciar señalando que la multa fiscal es una pena pecuniaria prevista legalmente y que se aplica por cometer una infracción fiscal, contemplada en el ordenamiento fiscal respectivo.

A grandes rasgos estableceremos los aspectos más importantes que giran en torno a la disposición y aplicación de la multa fiscal, señalando en primer lugar que " 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 esta en presencia de una conducta típica, antijurídica y culpable; y, además, que existe un resultado y un nexo causal entre ambos. 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 (u otras) señale que la comisión de esa conducta constituye una infracción fiscal;
- d) Que la multa este prevista legalmente;
- e) Que el monto de esta se encuentre dentro de los

parámetros y montos fijados en la Ley, y;

- f) Que la autoridad al imponer la multa señale por escrito las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que le llevaron a calificar, en su caso, de grave, la conducta que constituye infracción.

La imposición de una multa fiscal no releva ni libera al infractor de cumplir 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." ¹⁶

El Código Fiscal de la Federación dispone dos formas de aplicación de las multas fiscales y que señalamos a continuación:

1.- Porcentajes fijos, mismos que pueden ser, entre otras:

- Del 50% de la contribución omitida actualizada, 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, según lo establece el artículo 76 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

¹⁶ Idem. Página 2163

- Porcentajes fijos entre un mínimo y un máximo que pueden ser del 70% al 100% de la contribución omitida actualizada en los demás casos distintos a lo señalado en el párrafo anterior, como lo determina el mismo artículo 76 fracción II primer párrafo.

- En el antepenúltimo párrafo del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación vigente se establece además, una multa en porcentaje fijo entre un 30% y 40% cuando el contribuyente declare pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, por lo que el porcentaje se aplicará a la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda.

- Asimismo, el artículo 78 del citado Código establece una multa en porcentaje fijo entre un 20% y 25% de las contribuciones omitidas causadas por error aritmético en las declaraciones. Para el caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

2.- Cantidades fijas, que pueden ser, entre otras:

- Cantidades fijas, según lo establece el multicitado Código en su artículo 80 fracción III inciso a) multa por \$2,713.00; asimismo

el artículo 84D contempla multas en cantidades fijas por las cantidades de \$158.00 y \$470.00. Dichas multas son citadas entre otras que pudieran existir.

- Cantidades fijas entre un mínimo y un máximo dependiendo de las circunstancias específicas del caso. Estas cantidades fluctúan entre \$11.00 y \$65,106.00 según lo constatamos de la lectura de los artículos 80,82,84,84B,84F86,86B,86D,86F,88,90 y 91 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, es importante señalar que dentro de las multas impuestas con base en porcentajes fijos, como vimos en el capítulo anterior, éstas pueden aumentar en un porcentaje que puede ser de 20%, 50% y hasta 60% de la contribución omitida en relación con la gravedad de la omisión conforme al artículo 77, fracción primera, incisos a), b) y c) del ordenamiento fiscal citado. Asimismo, como lo establece el citado artículo en su fracción II, inciso b) las multas en porcentajes pueden disminuir en un 20% de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido cuando, después de notificada la resolución que determine un crédito fiscal, el contribuyente pague junto con sus accesorios dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la notificación.

En cuanto a las multas en cantidades fijas entre un mínimo y un máximo, éstas se determinan atendiendo, principalmente, a la

reincidencia del infractor, a la gravedad del ilícito, al monto del negocio que se trate y a las condiciones económicas del infractor.

No obstante lo anterior, las cantidades de las multas en cuestión, pueden incrementarse ya que conforme al artículo 20 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación vigente, a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días de cada mes. Asimismo, el artículo 70 segundo párrafo del Código en cuestión, determina que " las multas en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima se actualizarán en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización" . El parámetro para sacar el factor de actualización citado, es precisamente el Índice Nacional de Precios al Consumidor que se publica mensualmente. Dicho Índice se obtiene mediante el estudio que se hace respecto a los precios de por lo menos 2000 productos y servicios en más de treinta ciudades del país, éste estudio se realiza para conocer la disminución que tiene el poder adquisitivo con el transcurso del tiempo, razón por la cual las multas en cantidades pueden ir en aumento cada seis meses.

En otro orden de ideas, también resulta importante destacar

que la autoridad fiscal no debe imponer multas fiscales aunque el contribuyente haya cumplido fuera del plazo sus obligaciones fiscales, siempre que este cumplimiento fuere espontaneo, esto es, que la omisión no haya sido descubierta por la autoridad, o bien, que la cantidad debida no se hubiere pagado con posterioridad al inicio de una visita domiciliaria, en otras palabras, el pago se efectúa antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación. Asimismo, la fuerza mayor o el caso fortuito en la comisión de una infracción fiscal, son motivo para que la autoridad no imponga multas, precisamente por faltar el elemento culpa en la conducta realizada. Situación que se desprende del artículo 73 del Código en comento.

El artículo 74 del mismo Código otorga atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que condone multas fiscales, condicionándolas al hecho de que se trate de multas "firmes"; esto es, que no se hubieren impugnado, o que habiéndolo sido, se hubiere confirmado su validez, siempre que haya elementos objetivos de juicio que demuestren la improcedencia de la multa ya sea contra su monto o al acto mismo de su imposición. Aunque el artículo 74 del Código en cuestión, establece que las disposiciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a las solicitudes de condonación no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código, éstas resoluciones sí son impugnables en la vía de amparo, por que el ejercicio de facultades discrecionales también deben fundarse y motivarse debidamente conforme a los artículos 14 y 16

constitucionales, precisamente para evitar todo genero de actos contrarios al Derecho.

Asimismo, consideramos pertinente señalar que la aplicación de esta sanción pecuniaria, puede que se imponga a sujetos con una posición económica desahogada y no afectar considerablemente su patrimonio, sin embargo, esto no implica que la multa pueda considerarse equitativa y justa.

Así, podemos decir que las multas en general y las multas fiscales, aperciben a los sujetos obligados en relación a la infracción cometida. Al respecto, la Doctora Margarita Lomelí Cerezo, nos dice:

" En mi concepto, la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales. Además, como dice Manzini, las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta se deja " atrapar" por el Fisco, compensa las evasiones no descubiertas. Más bien creemos que las multas cuyo importe

equivale a varias veces el monto del impuesto dejado de cubrir, se explican también por razones históricas. Recordemos que según la etimología latina, multa significa "multiplicación" y denota el aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las órdenes de un Magistrado, pudiendo aumentar día por día, a fin de romper la resistencia del multado." ¹⁷

Como podemos ver, la característica principal de la multa es el carácter de sancionar las conductas ilícitas, sin embargo, hay otra característica básica que es la indemnización, "Bielsa considera la multa como una indemnización. Dice que la multa fiscal, desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa, que genera responsabilidad y su objeto o fin es, en cierto modo "disciplinario", lo que explica por que cuando se trata de actos bilaterales la multa se impone a cada parte interviniente. Pero -concluye- su relativo carácter o fin de indemnización es indudable, y no lo niega la circunstancia de que la multa sea dos, tres, y hasta diez veces el monto de la contribución no pagada. Las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida "compensan", en el patrimonio fiscal, las evasiones ilícitas no descubiertas. Hay, mediante ella, una especie de reintegración de lo

¹⁷ Lomelí Cerezo, Margarita. Ob. cit. Página 197 y 198.

que el fisco debe percibir normal y legalmente." ¹⁸

Apoyando el carácter de indemnización, podemos decir que la multa fiscal o administrativa, " es una sanción que se impone al transgresor de una disposición administrativa, abstracción hecha del daño material que la infracción haya causado o podido causar" .¹⁹

Por último, las multas fiscales están reguladas en el Código Fiscal de la Federación vigente, y pueden ser impuestas por diversas causas, ya sea por omisión del pago de alguna contribución, o por el incumplimiento de alguna obligación tributaria. En cuanto a dichas obligaciones, " las opiniones siguen siendo divergentes respecto de su contenido, ya que algunas consideran que la obligación solamente se refiere a un *dar*, mientras que otros la identifican además con un *hacer*, un *no hacer*, y otros, hasta con un *tolerar*." ²⁰

Asimismo, debido a la diversidad de causas por las que se puede imponer una multa fiscal, éstas serán diferentes en monto y forma, siendo que en ocasiones se impondrán sobre el monto de la contribución omitida o bien, sobre cantidades específicas con relación

¹⁸ Lomelí Cerezo, Margarita. Ob. cit. Página 196.

¹⁹ Bielsa, Rafael. " Principios de Derecho Administrativo" . 3a. De. Ediciones De Palma, Buenos Aires. 1966. Página 856.

²⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. " Principios de Derecho Tributario" . Editorial Limusa, S.A. de C.V. México, 1996. Página 98.

a la infracción cometida.

C) ILÍCITO

C.1) CONCEPTO

Dentro de todo Estado de Derecho, hay obligaciones y derechos que tienen los gobernados, por lo que en el aspecto tributario " Puede lógicamente esperarse que los particulares no cumplan espontáneamente con las resoluciones administrativas (ordenes, instrucciones, etc.) que puedan expedir las autoridades tributarias, así como que tampoco cumplan, en todos los casos, con las obligaciones y deberes que imponen directamente las leyes." ²¹ Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento y determinar las sanciones que correspondan en cada caso. Derivado de esa conducta negativa es como aparece la figura del ilícito, que dentro de la materia de la que nos ocupamos se denomina ilícito fiscal o tributario.

De manera general podemos señalar que el ilícito es toda aquella conducta que va en contravención del orden público, es decir, va contra lo dispuesto en una norma legal.

²¹ De la Garza, Sergio. " Derecho Financiero Mexicano" . Porrúa, S.A. México, 1979. Página 747.

C.2) ILÍCITO FISCAL

Por lo tanto, el ilícito como un elemento de suma importancia dentro de todo Estado de Derecho, lo encontramos en diversas materias jurídicas, sin embargo, nosotros nos ocuparemos y delimitaremos solamente lo que se refiere a la materia fiscal ya que es precisamente en esta rama del derecho en la que se establece el tema principal de este trabajo, por lo que podemos señalar que el ilícito fiscal es toda conducta preestablecida en una norma legal que sea contraria a las obligaciones y disposiciones fiscales vigentes.

En este orden de ideas, para el Lic. Emilio Margain Manatou " el ilícito fiscal es esencialmente no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que ordena o haciendo lo que se prohíbe." ²²

Como vemos, el contenido de dicho ilícito lo es la violación al orden jurídico fiscal, el cual nos impone un conjunto de obligaciones que deberíamos de cumplir. Por lo tanto, estamos hablando prácticamente de lo que se prohíbe legalmente y es importante decir que los actos o conductas ilícitas, están establecidos en la ley mediante diversas disposiciones denominadas " infracciones" .

²² Margain Manatou, Emilio. " Introducción al estudio del Derecho Tributario" . Porrúa, S.A. México, 1981. Páginas 314.

Asimismo, el ilícito o " 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." ²¹

Para que se dé el ilícito fiscal debe existir en la ley obligaciones fiscales y que se incumplan, pero es necesario, además, que la propia ley señale, en forma expresa, cuales incumplimientos configuran infracciones y dan origen a la aplicación de sanciones fiscales.

Algunas contravenciones de las disposiciones fiscales están previstas sólo como infracciones, mientras que otros, por su mayor gravedad, están además tipificados como delitos, en otras palabras, el legislador puede considerar una conducta como infracción fiscal y como delito, dependiendo de los agravantes, lo que implica simultáneamente el proceso penal y el proceso administrativo, la sanción penal privativa de libertad y la sanción administrativa de naturaleza económica.

Como podemos observar, puede darse una sanción de carácter pecuniario y corporal, atendiendo a distintos procedimientos, sin

²¹ García Domínguez, Miguel Ángel. " Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal Penal" . Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1982. Páginas 71.

embargo, nos inclinaremos solamente por las infracciones que contemplan sanciones económicas, es decir, las citadas multas.

" Para que se dé la infracción fiscal se requiere:

1.- Que exista en la Ley una obligación fiscal; que sea sustantiva, es decir de pagar; o formal, esto es, sin contenido patrimonial o deber de hacer, de no hacer o de tolerar algo tendiente a facilitar la exacción del impuesto, es decir, de colaborar con la Administración en su tarea gestora.

2.- Se necesita que se de una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación; trátase de un incumplimiento total o parcial, e inclusive de un incumplimiento extemporáneo, o realizado de modo diverso o en lugar diferente.

3.- En la Ley tiene que estar tipificado el incumplimiento como infracción; esto es, debe estar descrita en la ley la conducta indebida;

4.- En la Ley tiene que estar establecida, también, la sanción por el incumplimiento, consistente en una pena económica; y

5.- La competencia para juzgar la infracción y sancionarla tiene que estar asignada, por el ordenamiento jurídico, a un órgano de la

Administración fiscal." ²⁴

Como lo hemos citado, la imposición de una sanción de carácter pecuniario tiene que seguir un procedimiento y cumplir con ciertas exigencias, sin embargo, para que la conducta, que implica el incumplimiento de la norma jurídica, se adecue a la infracción fiscal, se requiere de ciertos aspectos que a continuación analizaremos.

Como anteriormente mencionamos, dentro del régimen tributario tenemos que las leyes correspondientes como todas las demás, son principalmente de carácter general y obligatorias, por lo que nace un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal y el Estado.

Esa relación jurídica genera ciertas obligaciones para los particulares, así que las mismas deben estar contempladas en el ordenamiento legal respectivo, por lo que si se viola los preceptos establecidos, o bien la conducta se adecua a la hipótesis normativa estaremos en presencia de un ilícito fiscal, es decir, que la conducta o situación del sujeto obligado coincida o encuadre perfectamente con el supuesto normativo.

Como podemos observar para que se dé el ilícito fiscal es

²⁴ García Domínguez, Miguel Ángel. Ob. Cit. Página 73.

necesario que se presente determinada conducta (ya sea mediante acto u omisión) que este contemplada en los supuestos normativos, por lo que es conveniente aclarar o definir que debe existir dicha conducta en un precepto legal, para que se pueda sancionar, de lo contrario no habría ilícito, independientemente de la obligación fiscal o tributaria.

No obstante lo anterior, es conveniente que desglosemos desde el principio esta situación respecto a la obligación tributaria para entender o no confundir la aparición del ilícito fiscal. Por lo que es necesario señalar que " el hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y el hecho generador, por su parte es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general..."²⁵

En virtud de lo anterior, podemos concluir que para que se presente el ilícito fiscal y posteriormente se apliquen las sanciones correspondientes, es necesario que se presente el siguiente mecanismo:

²⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Ob. Cit. Página 101

a) Necesariamente debe existir un supuesto, una hipótesis o una situación jurídica o de hecho prevista en la ley, además, una vez establecida debidamente esta disposición legal, implica ciertas obligaciones a los particulares.

b) El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6°, primer párrafo, que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Por lo que si dichas contribuciones se causan por las situaciones previstas en la ley, y el particular no cumple con su obligación fiscal, se da una conducta ilícita.

c) Asimismo, dicha conducta ilícita debe estar contemplada en la ley, por lo que al adecuarse al hecho imponible, se ajusta al precepto legal respectivo (puede aparecer como infracción). Dicha adecuación es conocida como hecho generador.

Como hemos visto en el presente capítulo, los conceptos que consideramos de mayor importancia para la elaboración y planteamiento de nuestra investigación son los que nos dan la pauta para conocer la situación que se le presenta al Estado para sancionar a los sujetos que incumplen con las obligaciones establecidas en el ordenamiento jurídico que regula el régimen tributario en México. Por tanto, en el capítulo IV del presente trabajo, haremos el planteamiento que nos hace

determinar que la imposición de las citadas sanciones, en algunos casos como la multa establecida en porcentajes fijos, resulta contrario a lo establecido en la Constitución Federal de nuestro país.

CAPITULO III.- MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LAS MULTAS FISCALES

a) MARCO JURÍDICO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO MEXICANO

Para el debido funcionamiento de un Estado es necesario que exista una Constitución ya que ésta es el "orden jurídico que constituye al Estado, determinando su estructura política, sus funciones características, los poderes encargados de cumplirlas, los derechos y obligaciones de los ciudadanos y el sistema de garantías necesarias para el mantenimiento de la legalidad." ²⁶

Con base en lo anterior, en cuanto al régimen tributario establecido en el Estado de Derecho de nuestro país, la forma en que el marco jurídico faculta y limita a cada uno de los poderes es determinante, ya que de esta forma se define la actividad que realiza cada uno. Así tenemos que el Legislativo da los lineamientos bajo los cuales el Ejecutivo debe actuar en materia tributaria y dicta las normas conforme a las cuales el contribuyente debe cumplir con su obligación tributaria, en tanto que el Poder Judicial deberá velar que el sistema jurídico establecido por el Legislativo sea ejercitado por el Ejecutivo con relación al cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

²⁶ De Pina, Rafael. Ob. Cit. Página 184.

Dichos Poderes ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él.

Ahora bien, cabe aclarar que si el tema principal de nuestro trabajo es lo relativo a las multas fiscales causadas por omitir el pago de las contribuciones señaladas en las distintas leyes fiscales, consideramos pertinente hacer una referencia en cuanto al marco constitucional que gira en torno al régimen tributario.

En la Constitución se establece que el Poder Legislativo es el único que tiene potestad tributaria y el que determina que contribuciones debe cubrir el contribuyente y la forma de hacerlo, por tanto, siguiendo una secuencia lógica, es necesario comentar que el artículo 73 fracciones VII Y XXIX-A de la Constitución, faculta al Congreso de la Unión para la creación de contribuciones, mismas que se requieren para cubrir el gasto público, por lo que consideramos pertinente transcribir la parte conducente:

" Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

...

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

...

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

- 1° *Sobre el comercio exterior.,*
- 2° *Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos IV y V del artículo 27.,*
- 3° *Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguros.,*
- 4° *Sobre servicios públicos concesionados y explotados directamente por la Federación., y*
- 5° *Especiales sobre :*
 - a) *energía eléctrica.,*
 - b) *producción y consumo de tabacos labrados.,*
 - c) *gasolina y otros productos derivados del petróleo.,*
 - d) *cerillos y fósforos.,*
 - e) *aguamiel y sus productos de fermentación.,*
 - f) *explotación forestal., y*
 - g) *producción y consumo de cerveza.*

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley secundaria determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."

Como se observa, exclusivamente es el Congreso de la Unión el creador de contribuciones mediante la expedición de leyes que las originen, con lo que se establece el principio constitucional de que toda contribución debe estar contenida en una Ley expedida por el Poder Legislativo.

No obstante lo anterior, la potestad tributaria se encuentra distribuida entre la Federación y los Estados de la República, ya que partiendo de lo dispuesto por el artículo 40 de la Constitución Política, la República Mexicana esta compuesta por Estados libres y soberanos; dicho artículo lo transcribimos a continuación:

" Art.40 Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental."

Por lo tanto, " los Estados pueden organizar libremente sus haciendas públicas, salvo las limitaciones que la propia Constitución establece; los Estados carecen de facultades para establecer aquellas contribuciones que son exclusivas de la Federación (comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza)." ²⁷

²⁷ De la Garza, Sergio. Ob. Cit. Página 78.

Además de la exclusividad de la Federación en algunas materias, existen otras expresamente prohibidas a los Estados, como los casos de emisión de moneda, de recursos financieros, de los tributos para cuyo pago se utilizan timbres o estampillas y de los tributos o procedimientos alcabalatorios, de acuerdo con el artículo 111 constitucional que en sus fracciones III a VII establece:

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

...

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado;

...

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

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII. expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

..."

Los Estados pueden expedir sus leyes de ingresos y aprobar sus presupuestos de egresos, (pero tomando en cuenta las limitaciones que establece el artículo transcrito), a través de sus respectivas legislaturas, llevando a cabo sus funciones administrativas en materia fiscal a través de las tesorerías estatales.

Asimismo, conforme a la fracción II del artículo 115 constitucional, se establece que " los municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que le señalen las legislaturas de los Estados..." , con lo que se dejó en manos de los Congresos Estatales la facultad de asignar las contribuciones que debe recaudar el municipio.

" Con el propósito de solucionar los problemas en materia de potestad y competencia tributarias entre la Federación, Estados y Municipios, y a fin de fortalecer el Pacto Federal, se han realizado tres convenciones nacionales fiscales y gran número de reuniones nacionales de funcionarios fiscales estatales y federales, siempre procurando la coordinación de la Federación y las entidades federativas en materia fiscal." ²⁸

La actividad mediante la cual se regulan las convenciones referidas tiene su fundamento en la Ley de Coordinación Fiscal, " con

²⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Ob. Cit. Página 53.

la que se pretende: a) coordinar el sistema fiscal de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal; b) organizar el Fondo General de Participaciones; c) fijar las participaciones a las entidades federativas; d) regular la forma de colaboración administrativa; y e) establecer organismos para el manejo de la coordinación.”²⁹

a.1) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Una vez señalado que en su Constitución política el Estado mexicano faculta al órgano legislativo para establecer las contribuciones que deben cubrir los gobernados para sufragar el gasto público, es menester destacar que en la misma Constitución existen ciertos principios tributarios y que constituyen una de las restricciones al poder del Estado, tanto en su aspecto legislativo como ejecutivo, y que hacen del Estado Mexicano un Estado de derecho.

En este orden de ideas, uno de los principios referidos de mayor importancia y trascendencia lo es el principio de legalidad en materia tributaria, mismo que se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, el cual dispone que las contribuciones que se tienen la obligación de pagar para cubrir los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio, deben estar establecidas por las leyes. Es decir, para que el Estado

²⁹ Idem. Página 53

cobre las contribuciones, éstas deben tener su apoyo estricto en una norma legal. " Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso." ³⁰ Para una mayor precisión del principio de legalidad de las contribuciones, citamos la jurisprudencia siguiente:

" LEGALIDAD, PRINCIPIO DE. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV que los mexicanos deben contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinado atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestra disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución constitucional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la constitución del estado esta encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes los que

³⁰ De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. Página 257.

determinen las cargas fiscales que deben soportar, si no fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no le queda otra cosa si no aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del estado puede realizar actos individuales que no estén previstos ni autorizados por disposición general anterior, y esta reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la impresibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."

V Epoca. Tomo LXXXI, P. 6374. Hernández Reyes, Ramón. Séptima Epoca Vol. 64, primera parte pp. 90-91 AR 6141/59, Tipografía comercial, 25-IV-74.

" El principio de legalidad significa que la Ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos

de la obligación tributaria, esto es los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa." ¹¹

Como se mencionó, en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, se establece el principio de legalidad en materia tributaria, conforme al cual las contribuciones deben estar establecidas en una ley. Asimismo, consideramos importante señalar que el artículo citado se refiere a una generalidad de sujetos, además determina que las contribuciones deben ser destinadas para los gastos públicos así de la Federación, estado o municipio en que residan los sujetos obligados y deben ser proporcionales y equitativas, por lo que la arbitrariedad en la determinación en las cargas fiscales que no cumplan con los principios citados, deben considerarse inconstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Una vez determinado el principio de legalidad de las contribuciones, a continuación veremos otro aspecto establecido en el mismo artículo 31 de la Constitución Política y que es, de igual forma, de gran importancia y trascendencia en materia tributaria. La fracción IV del artículo 31 de la Constitución establece lo siguiente:

¹¹ Idem. Página 257

* Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Es precisamente de la proporcionalidad y equidad de lo que hablaremos a continuación, toda vez que son dos principios constitucionales básicos dentro de la materia fiscal, ya que toda contribución debe cumplir con este principio.

En este orden de ideas, " La proporcionalidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular" ³²

" La equidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo..." ³³

³² Sánchez Hernández, Mayolo. " Derecho Tributario" Editorial Cardanes Editor y Distribuidor. 2a Edición. 1988. Página 136.

³³ Idem. Página 136

Con base en lo anterior, consideramos pertinente transcribir la jurisprudencia siguiente:

" IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, 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 con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado 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 sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de

un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. 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."

Séptima Epoca, Primera Parte: Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Luis Fernández Doblado.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Fausta Moreno Flores.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhautte Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Carlos de Silva Nava.

Instancia: Tribunal en Pleno. Fuente: Apéndice 1988. 8a. Epoca. Parte I. Página: 162. Clave: . Tesis: 88.

En resumen, la proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva, mismo que debe ir en proporción directa con la capacidad económica del contribuyente; y la equidad, se refiere en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria.

Respecto a estas figuras establecidas en la Constitución y que aparecen en el ámbito tributario de nuestro país, consideramos importante hacer un breve comentario en relación a la doble tributación, ya que ha sido un tema discutido por la doctrina y que se relaciona directamente con el punto que estamos tratando. Así las cosas, como hemos visto, " los impuestos se pueden clasificar en federales, estatales y municipales y con base en ello muchas veces el mismo objeto, la misma situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, puede estar afecto a tres tipos de impuestos y no haber doble tributación o imposición, porque esos gravámenes están establecidos por tres entidades públicas distintas: Federación, Estados y Municipios. Pero cuando la misma entidad, grava igual objeto con más de un impuesto, se está en presencia de una doble imposición, en virtud de que lo que se está gravando es el mismo ingreso, utilidades o rendimiento." ³⁴

" Por objeto de un tributo, debe entenderse el ingreso sobre

³⁴ Sánchez Hernández, Mayolo. Ob. Cit. 1988. Página 229.

el cual recae la contribución, es decir, la utilidad o rendimiento obtenido por el contribuyente que sirve de base para el cálculo o determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo. Así por ejemplo, el objeto del Impuesto Sobre la Renta, es la utilidad fiscal percibida por el sujeto pasivo y en el impuesto de importación, el valor de las mercancías extranjeras que se pretenden introducir legalmente al territorio nacional." ³⁵

Como se puede observar, la acumulación de dos o más tributos sobre el mismo objeto origina que el contribuyente afectado por esta situación tenga que soportar un sacrificio fiscal que excede de su capacidad económica. Por lo tanto, la doble tributación es contraria a los principios de proporcionalidad y equidad que deben observar las contribuciones.

b) MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LAS MULTAS FISCALES

Ahora bien, señalado en términos generales el régimen tributario, seguiremos con el marco legal de las multas, por lo que a continuación transcribiremos el primer párrafo del artículo 21 constitucional, ya que establece lo relativo a la facultad de imponer multas, y que dice lo siguiente:

³⁵ Idem. Página 228

" La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas;..."

Como se desprende del texto transcrito, se faculta a la autoridad administrativa para el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, sin referirse expresamente a las infracciones de las leyes administrativas, sin embargo, de acuerdo a la doctrina y la jurisprudencia, ya no se discute la constitucionalidad del poder sancionador de la Administración Pública, en el que se incluye la facultad de imponer multas por violaciones a las leyes administrativas, además de las violaciones a los reglamentos municipales y de policía. Asimismo, cabe aclarar que tanto la autoridad administrativa o judicial al imponer sanciones deben cumplir con los principios constitucionales que garantizan al infractor que la autoridad esta actuando conforme a derecho, tal y como lo establece el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, al señalar que " Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

El ejercicio de la potestad impositiva da origen a un cuerpo de normas tributarias cuya aplicación, como la de todos los ordenamientos jurídicos, puede hacerse coactivamente, cuando los sujetos obligados no cumplen en forma espontánea, sin embargo, cabe aclarar que al cumplir con lo dispuesto en la ley fiscal, debe hacerse correctamente ya que de lo contrario también se les puede sancionar, por ejemplo, un contribuyente al presentar sus declaraciones esta cumpliendo con esa obligación, pero puede que las haya presentado mal y se le podrá sancionar por cometer ese error.

De esta manera, para asegurar el acatamiento a las disposiciones fiscales, la Administración Pública, a quien corresponde aplicarlas, esta dotada de una potestad sancionadora que debe ejercer dentro del marco del orden jurídico, ya que esa potestad plantea diversas cuestiones que, en algunos casos, no han sido definitivamente resueltas en el campo de la doctrina y la jurisprudencia.

Dichas cuestiones, atendiendo al objetivo del presente trabajo, son los problemas relativos a los límites constitucionales y legales de la potestad sancionadora de la Administración Fiscal, las reglas a que debe sujetarse al imponer las sanciones y los fines que se persiguen con el castigo de las infracciones cometidas por los contribuyentes, la naturaleza y formas que pueden adoptar dichas sanciones, así como las defensas que los particulares tienen frente a ellos, entre otros.

En virtud de lo anterior, el primer párrafo del artículo 22 de la Constitución determina lo siguiente:

** 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.**

Esta disposición, consagrada como garantía individual de los particulares, delimita la facultad sancionadora de la autoridad ya que expresamente prohíbe la multa excesiva, sin embargo, por tratarse del tema principal de nuestro trabajo, el análisis respectivo a esta condicionante lo haremos en el siguiente capítulo.

Dentro del marco legal en que estamos encuadrando a las multas fiscales, encontramos que para la aplicación de las mismas, el primer párrafo del artículo quinto del Código Fiscal de la Federación determina lo siguiente:

" Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señala excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."

Las normas fiscales que determinen cargas a los particulares, incluyendo a las multas, son de aplicación estricta, es decir, la autoridad administrativa facultada sólo aplica lo señalado en la ley, sin atender a ningún otro método de interpretación, sin embargo, al imponer las sanciones respectivas, en algunos casos como con las multas en porcentajes fijos de las contribuciones omitidas entre un mínimo y un máximo, no toman en cuenta las circunstancias de la infracción, como lo es la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado, tampoco indican las razones por las que puede variar el porcentaje, simplemente aplican el más alto y si llegan a analizar alguna situación como las mencionadas, es solamente para determinar si pueden aumentar la multa impuesta.

Ahora bien, como vimos en el capítulo primero, el principal cuerpo de infracciones y multas de naturaleza fiscal se encuentra contemplado en el Código Fiscal de la Federación vigente, mismo que en el Título IV, denominado *De Las Infracciones y Delitos Fiscales*, enlista las multas que se aplican por cometer alguna de las múltiples infracciones fiscales.

c) AUTORIDAD FACULTADA PARA APLICAR Y COBRAR LAS MULTAS.

Una de las características esenciales del Derecho Fiscal es

que el órgano que aplica sus normas, que impone y ejecuta la sanción por la realización de conductas antijurídicas, es una autoridad administrativa, un órgano del Poder Ejecutivo, que actúa con independencia del Poder judicial. Así las cosas, para la aplicación y cobro de las multas fiscales la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en la fracción XI del artículo 31 establece que:

" A la Secretaria de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;"

Si bien es cierto que el texto transcrito no indica expresamente que dicha autoridad queda facultada para imponer sanciones por el incumplimiento de las normas fiscales respectivas, implícitamente, al encargarse del cobro de las contribuciones existentes en nuestro régimen tributario, así como de vigilar y asegurar las disposiciones fiscales correspondientes, también esta facultada para aplicar sanciones por incumplimiento a dichas disposiciones, de conformidad con el ordenamiento respectivo.

Asimismo, el Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la

Federación el 11 de septiembre de 1996, determina que autoridades y órganos componen a dicha Secretaría de Estado y en consecuencia, cómo se distribuye la competencia de dichas autoridades.

No obstante lo anterior, con objeto de promover la eficiencia de la administración tributaria, con fecha 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria. En dicha ley se le otorga el carácter de órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, absorbiendo las facultades de la Subsecretaría de Ingresos en materia de determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones federales.

" El objeto de este órgano desconcentrado es la realización de una de las actividades estratégicas del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público, aplicando consecuentemente la legislación fiscal y aduanera en el ámbito de su competencia." ³⁶

Con base en lo anterior, el instrumento legal que determina

³⁶ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano" Editorial Trillas. México, D.F. 1987. Página 89.

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

las facultades respecto a la imposición de sanciones, es el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, mismo que se publicó el 30 de junio de 1997. Dicho organismo tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomienda la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

Así las cosas, el artículo segundo del reglamento referido establece que para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará, entre otros, con los servidores públicos y unidades administrativas siguientes:

- Administración General de Recaudación
- Administración Especial de Recaudación
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal
- Administración Especial Auditoría Fiscal Federal
- Administración General Jurídica de Ingresos
- Administración Especial Jurídica de Ingresos

Conforme a lo establecido en diversos artículos del reglamento en cuestión, las autoridades mencionadas tienen la

atribución de imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales, en las materias de su competencia, sin embargo, por ser el punto principal de nuestro trabajo las multas derivadas de las contribuciones omitidas, solamente veremos lo relativo a las facultades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y posteriormente a la Administración Especial Auditoría Fiscal Federal, ya que éstas son las autoridades específicamente facultadas para llevar a cabo las facultades de comprobación que permiten determinar si los contribuyentes están cumpliendo correctamente con sus obligaciones fiscales. Razón por la cual, es pertinente transcribir a continuación lo que señala el artículo 30 fracción XXIII del reglamento citado:

“ Artículo 30. Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

XXIII. Imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales que rigen las materias de su competencia, así como las que procedan por la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones de seguridad social y en el entero de los descuentos correspondientes;”

Para una mayor precisión, es necesario señalar que al hablar de las materias de su competencia, conforme al mismo artículo, se refiere al hecho de ejercer las facultades de comprobación respecto al cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos,

contribuciones de mejoras y aprovechamientos.

Asimismo, el artículo 31 fracción XVI establece que la Administración Especial de Auditoría Fiscal Federal puede imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales que rigen las materias de su competencia, así como las que procedan por la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones de seguridad social y en el entero de los descuentos correspondientes. De igual forma se determina que las materias de las que se habla se refieren a las que tengan relación con las facultades de comprobación que ejerza esta autoridad.

El artículo 39 del ordenamiento en comento, establece que el Servicio de Administración Tributaria para el mejor desempeño de sus facultades, contará con Unidades Administrativas Regionales, en el número, con la circunscripción territorial y en la sede que se fije en los acuerdos del Presidente del Servicio de Administración Tributaria, asimismo, dicho artículo, señala que del Administrador Regional de Auditoría Fiscal dependerán las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal.

Con relación en lo anterior, en el artículo 41, apartado B, fracción XVI, se determina que dichas Administraciones Locales, tienen entre sus las facultades las de imponer las sanciones en los mismos términos que ya vimos.

d) PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR

El descubrimiento de las infracciones fiscales cometidas, la decisión sobre imposición de sanciones y la ejecución de éstas, dentro del Derecho Fiscal, se lleva a cabo siguiendo un procedimiento administrativo, que consta de varias etapas, y que señalamos a continuación:

En primer lugar, la autoridad administrativa esta facultada para realizar una serie de actos que le permiten comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales. Por lo cual, a continuación transcribiremos el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ya que establece los actos a los que nos referimos:

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

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

trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar acabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcione los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

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

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

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

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal o la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades, conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente."

Como podemos observar, de esta manera las autoridades fiscales actuando dentro de un marco de legalidad, tienen varias formas de comprobar que los contribuyentes cumplen o no, con sus obligaciones fiscales. Por lo cual, en el ejercicio de estas facultades de comprobación se determina, entre otras cosas, si existen diferencias, es decir, si el contribuyente omitió el pago de contribuciones y es precisamente bajo este contexto que se descubre la infracción.

En este orden de ideas, cada de las hipótesis contempladas en las fracciones del artículo transcrito se lleva a cabo mediante un procedimiento específico, (contemplado en el Código Fiscal de la Federación), es decir, para cada uno de los actos existen ciertas reglas que deben cumplir las autoridades fiscales por un lado, y los contribuyentes por otro.

No obstante lo anterior, conforme al objetivo del presente trabajo, creemos que no es necesario analizar todas las fracciones referidas, sin embargo, es importante señalar que al tener reglas específicas cada una de ellas, el descubrir la infracción para después emitir la resolución correspondiente y cobrar al infractor, puede que en algunos casos se imponga la multa al poco tiempo de haber iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, o bien, puede que pasen casi dos años para que la autoridad proceda a imponer la multa respectiva, como lo es en el caso de las visitas domiciliarias, ya que de conformidad con el artículo 46-A el plazo para concluir la visita es de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, sin embargo, si la autoridad lo considera pertinente, dicho plazo se puede ampliar por periodos iguales hasta por dos ocasiones.

Una vez que la autoridad supervisa el debido cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y se percata que el sujeto incumple con la obligación establecida en las leyes fiscales, se

considera suficiente que la autoridad constate y remita el documento en que se consignen los hechos al órgano competente para que éste, con motivo de tales hechos y con fundamento en las disposiciones legales relativas, declare que se cometió la infracción e imponga la sanción, sin embargo, debido a la importancia que tiene en el ámbito jurídico la imposición de multas, ya que éstas se aplican sin perjuicio de exigir el pago de las contribuciones respectivas, es conveniente señalar que existen ciertas reglas contempladas en la ley fiscal conforme a las cuales las autoridades competentes deben aplicar las multas correspondientes. Así, el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

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

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

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

consecuencia.

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

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

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

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe a calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

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

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

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

f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general,

documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

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

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

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

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida, salvo cuando se trate de declaraciones provisionales en las que se deba anotar "cero" en los conceptos a los que estando obligado no tenga saldo a cargo.

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le impone la sanción,

la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución."

Es de gran importancia que la autoridad tome en cuenta las consideraciones citadas, ya que no a todos los contribuyentes infractores se les puede sancionar de la misma forma, en razón a que no en todos los casos se dan las mismas circunstancias, sin embargo, el análisis respecto a esta situación lo haremos en el siguiente capítulo.

Ahora bien, después de que se impone la multa correspondiente, se manda el documento en que consta la resolución a la oficina ejecutora para que la notifique al infractor, a fin de que éste haga el pago dentro del plazo legal concedido para tal efecto, o se le exija coactivamente por medio del procedimiento administrativo de ejecución, si no hace el pago.

En resumen, las contribuciones como las multas que se originan por cometer alguna infracción fiscal, para que puedan estar conforme a derecho, deben de estar contempladas en una norma especial, no se deben enfocar a persona determinada, debe ser emitida por el Poder Legislativo ya sea Federal o Local, además, deben estar fundadas y motivadas e impuestas por la autoridad competente, y por último, deben ser proporcionales y equitativas.

CAPITULO IV. ANÁLISIS DE LA ANTICONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS EXCESIVAS CON BASE EN PORCENTAJES FIJOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE

A) LÍMITES CONSTITUCIONALES PARA LA IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS

El poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y las legislaturas locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República y de las cuales nos vamos a ocupar en el presente capítulo.

En virtud de lo anterior, en primera instancia, es necesario señalar que en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 133, se consagra el principio de supremacía constitucional, estableciendo que la propia Constitución, además de las leyes y tratados internacionales que se han creado de acuerdo a la misma, serán la ley suprema de la Nación, por lo tanto, todo el orden jurídico establecido en nuestro país debe estar conforme a los lineamientos establecidos en la Constitución.

Atendiendo a éste razonamiento, algunas de las limitaciones establecidas en la Constitución, tienen el carácter de garantías individuales, es decir de derechos públicos subjetivos que emanan de la relación entre el Estado y los gobernados.

El concepto de garantía individual ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones en favor de los gobernados dentro de un Estado de derecho, es decir, dentro de una entidad política estructurada y organizada jurídicamente, en que la actividad del Gobierno está sometida a determinadas normas que tienen como base de sustentación del orden constitucional. En este orden de ideas, la garantía individual es la "Relación jurídica de supra a subordinación entre el gobernado (sujeto activo) y el Estado y sus autoridades (sujetos pasivos)".¹⁷ Dicha relación equivale a cierta obligatoriedad del Estado con relación a los actos de autoridad, para que se lleven a cabo atendiendo a los principios de legalidad preestablecidos.

Al ser nuestra Constitución la fuente de las garantías o derechos públicos subjetivos, es lógico que están investidas de los principios esenciales que caracterizan al cuerpo normativo supremo respecto de la legislación secundaria. Como anteriormente citamos, la supremacía constitucional (consignado en el artículo 133 de la Ley Suprema), se refiere a que los preceptos establecidos en la Constitución prevalecen sobre cualquier norma o ley secundaria que se le contraponga, por lo que las autoridades deben observarlas preferentemente a cualquier disposición ordinaria.

¹⁷ Burgoa, Ignacio. "Las Garantías Individuales". Editorial Porrúa, S.A. México, 1991. Página 187.

Ahora bien, en cuanto se refiere a la materia fiscal, podemos señalar a grandes rasgos que las garantías individuales establecidas en la Constitución, son las siguientes: garantías de irretroactividad de la ley, de audiencia y de legalidad, establecidas por el artículo 14; garantías de fundamentación y motivación respecto a los actos de molestia de las autoridades, mismas que consagra el artículo 16; prohibición de aplicar *multas excesivas*, confiscación de bienes y penas trascendentales, que establece el artículo 22; el principio de "Non bis in ídem", es decir, que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, contemplado en el artículo 23 y las garantías que consagra la fracción IV del artículo 31, mismas que vimos en el capítulo anterior (la obligación de cumplir con las contribuciones está dirigida a una generalidad de sujetos, deben estar establecidas en ley, deben ser destinadas para los gastos públicos así de la Federación, estado o municipio en que residan los sujetos obligados y deben ser proporcionales y equitativas).

Dichas garantías se refieren a las reglas y limitaciones de los actos de autoridad como puede ser la determinación de contribuciones omitidas, la imposición de las sanciones respectivas que principalmente se aplican tratándose de infracciones y multas administrativas y de los procedimientos relativos. Sin embargo, cabe aclarar que tanto las multas administrativas (como lo son las de carácter fiscal) y las penales participan en alguna forma de la misma naturaleza y la misma finalidad. Razón por lo que los motivos de

justicia y protección a la dignidad de la persona humana que rigen tales garantías tienen la misma validez en ambas materias y tienden con las mismas bases a que el Estado actúe conforme a derecho.

Por lo tanto, en el aspecto que nos interesa que es el de las multas, para imponerlas o aplicarlas es necesario que se cumplan con los requisitos legales necesarios (por así llamarlos), por lo que ninguna ley secundaria puede violar o ir más haya de lo dispuesto por la Constitución.

B) MULTA EXCESIVA.- ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL

Para efectos del presente trabajo, iniciaremos con el estudio de lo establecido en el artículo 22 constitucional, mismo que a la letra establece:

** Artículo 22.- 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 como 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, ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado, por delitos previstos como la delincuencia organizada o el de aquellos respecto de los cuales este se conduzca como daño si no acredita la legítima propiedad 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 o ventaja, al incendiario, al plagiarlo, al salteador de caminos, al pirata y a los reos de delitos graves de orden militar."

Este precepto contempla la humanización de las penas, prohibiendo específicamente, la mutilación, la infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, *la multa excesiva*, la confiscación de bienes, así como otras penas inusitadas y trascendentales. Lo anterior, se determinó con miras a preservar la integridad y la dignidad que deben ser aseguradas a todo ser humano.

La disposición constitucional que nos ocupa fue adicionada mediante la reforma publicada el 28 de diciembre de 1982, en relación con la confiscación de bienes en caso de enriquecimiento ilícito de los servidores públicos. Asimismo, en reforma publicada el 3 de julio de 1996, se determinó que tampoco se considerará confiscación cuando la

autoridad judicial ordene la confiscación para aquellos sentenciados por delincuencia organizada y no acrediten la legítima propiedad de dichos bienes.

B.1) CONCEPTO

De las distintas prohibiciones que señala el artículo transcrito, podemos observar en el primer párrafo lo relativo a la imposición de *multas excesivas*. En primera instancia, diremos que dicha disposición (determinada como un derecho, como una garantía individual) no dice más al respecto, no da la definición de ellas, ni establece normas que permitan calificar a las multas como excesivas, sin embargo, nos hace pensar que limita a la autoridad, ya sea administrativa o judicial, a imponer una multa que rebase lo razonable y que sea imposible de cubrir o que afecte totalmente el patrimonio del sujeto infractor.

Con base en lo anterior, es necesario señalar que no se conoce el concepto exacto de multa excesiva a que alude el constituyente, ya que el primer párrafo del artículo transcrito es idéntico al artículo 22 de la Constitución de 1857, y la Comisión dictaminadora del Congreso Constituyente de 1917 consideró que no había necesidad de hacer ningún comentario sobre ella, tal y como se desprende del dictamen de la primera lectura llevada a cabo el 6 de

enero de 1917, por la Sala de Comisiones de la Cámara de diputados, mismo que al referirse a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 22 constitucional, hace alusión a la confiscación de bienes en cuanto a que no debe considerarse como tal, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, que se haga para satisfacer la responsabilidad civil consiguiente a la comisión de un delito, sin embargo, no se hizo comentario alguno respecto a cuando se podía considerar una multa como excesiva.

En virtud de lo anterior, creemos conveniente transcribir el párrafo del dictamen en el cual se mencionó lo relativo a la imposición de la multa excesiva, determinando lo siguiente:

" El artículo extiende la misma teoría en lo que se refiere al pago de impuestos o multas, lo cual motiva una impugnación que ha sido presentada a la Comisión. El autor de aquella opina que habrá lugar, si se admite esa adición, a que las autoridades cometan verdaderas confiscaciones disfrazándolas con el carácter de impuestos o multas. Estimamos infundada la objeción. La multa excesiva queda prohibida por el mismo artículo que comentamos, en su primera parte. Respecto a los impuestos, se decretan por medio de leyes, afectan a toda una clase o a varias clases de la sociedad, y esto excluye el temor de que sirvieran de pretexto para despojar a un particular. Acontece con frecuencia que el importe de una contribución o de una multa iguala al capital de la persona que deba pagarla, cuando aquél es muy reducido; el efecto del

cobro, en tal caso, resulta semejante a una confiscación pero no lo es realmente, y si la exacción fuere justa, no debe dejarse al interesado la ocasión de que eluda el pago a pretexto de que sufre una verdadera confiscación: este es el propósito de la disposición constitucional de que se trata."

Es precisamente en esta única parte del dictamen en la que se menciona lo relativo a la multa excesiva, ya que en la primera y segunda lectura del dictamen, así como en el debate respectivo, se enfocan básicamente al estudio y análisis de la importancia y trascendencia de que se permita o no la pena de muerte. No obstante lo anterior, aún cuando no se realizó un comentario específico, creemos que el espíritu del legislador, al prohibir la multa excesiva, fue el de proteger a los gobernados contra abusos de la autoridad al imponer sanciones económicas a su libre arbitrio o bien que rebasaran lo razonable. Además, se dio a entender que no importa si el patrimonio del particular es muy reducido o no, siendo que esto es de vital importancia ya que como veremos más adelante, lo mismo una multa puede ser excesiva para alguien que tiene un buen patrimonio o para el que no lo tiene.

Como podemos observar, no se comentó en que puede consistir el concepto de multa excesiva, sin embargo, para el efecto de apoyar el razonamiento anterior, a continuación citaremos la siguiente tesis jurisprudencial:

MULTA EXCESIVA. - En el texto constitucional respectivo, sólo 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 voto 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 multas, la segunda Sala de la Suprema Corte 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 a las condiciones específicas 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. pág. 756, tomo XLVIII. 14 de abril de 1936. 4 votos.

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

Como se puede observar, no se conoce el sentido exacto por el cual el legislador determinó que la multa excesiva quedaba expresamente prohibida, sin embargo, como se estableció en la tesis transcrita, la autoridad para imponer multas debe considerar, entre otros elementos, la capacidad económica del sujeto infractor así como la gravedad de la infracción. Por tanto, es necesario realizar un análisis para establecer un criterio que nos permita considerar cuando una sanción pecuniaria resulta excesiva.

El Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado de Selecciones del Reader's Digest y la Enciclopedia Salvat coinciden en señalar que el término gramatical de la palabra exceso es el siguiente: "exceso (del lat. *excessus*; de *excedere*, salir.) Parte que rebasa, sobra o pasa más allá de la medida o regla. Lo que sale de los límites de lo ordinario o de lo lícito. Diferencia o proporción en que una cosa

excede a otra. Abuso, delito o crimen." ¹⁸

Por lo anterior, al hablar de exceso o excesivo se establece que es algo que rebasa y sale de lo ordinario, por lo tanto al hablar de multa excesiva podemos suponer que su monto sobrepasa lo razonable.

B.1.1) CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

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, por lo que para apoyar el presente razonamiento, a continuación transcribiremos la siguiente jurisprudencia:

"MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. 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 con relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa,

¹⁸ Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado. Selecciones del Reader's Digest México. S.A. de C.V. 1972. Tomo V, Página 1418. Enciclopedia Salvat. Salvat Editores, S.A. Barcelona España. 1976. Tomo V, Página 1345.

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 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 MEXICANOS, S.A. DE C.V.. 24 de abril de 1995. Unanimidad de 11 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 9 votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Angelina Hernández Hernández.

Amparo Directo en revisión 866/94. AMADO UGARTE LOYOLA. 22 de MAYO de 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Angelina Hernández Hernández.

Amparo en revisión 900/94. JOVITA GONZALEZ SANTANA. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Angelina Hernández Hernández.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. DE C.V.. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chavez.

El Tribunal Pleno en 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 Gongora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo Y. Ortiz Mayagoitia, Humberto Roman 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. 9o. Epoca. Tomo II julio de 1995. Página 5. Clave: J/P., Tesis: 9/95.

Como podemos observar, mediante la jurisprudencia transcrita la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el órgano judicial de mayor jerarquía en nuestro país, ha establecido un criterio para llevar a cabo la calificación de una multa excesiva.

Por lo anterior, estaremos en presencia de una multa excesiva y por consiguiente anticonstitucional cuando la autoridad fiscal respectiva no tome en cuenta las características individuales del asunto.

C) VALORACIÓN DE LAS CONDICIONES PARTICULARES EN LA IMPOSICIÓN DE MULTAS FISCALES

En este orden de ideas, consideramos que las circunstancias o características que deben valorarse para la imposición de una multa, son las siguientes:

1. La cuantía de la multa en relación con la capacidad económica y contributiva del infractor;
2. La gravedad de la infracción;
3. La actitud del infractor;
4. Los medios de ejecución;
5. Las condiciones particulares del asunto;
6. La reincidencia; y
7. La necesidad de suprimir esas prácticas.

En efecto, para la imposición de una multa es necesario atender a las características particulares de cada caso, sin que las enunciadas anteriormente sean limitativas, sino que dichas condiciones deben permitir e imponer a la autoridad administrativa el deber de imponer el monto de la sanción al caso concreto. Por tanto, es importante precisar cada una de las características señaladas.

C.1) La capacidad económica en relación con la cuantía de la multa.

La condición económica del infractor es un factor de suma importancia que la autoridad debe de atender para la aplicación de las multas respectivas, situación que se desprende de las múltiples jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La capacidad económica del infractor es una de las condiciones particulares más importante para imponer una multa, toda vez que el infractor con excelentes condiciones económicas no ve seriamente afectado su patrimonio al pagar determinada multa, sin embargo, para un sujeto de medianos recursos económicos la misma multa tendrá efectos más importantes en su economía, y por último, para el infractor que tiene menos recursos le resultará una multa muy grave que probablemente no podrá pagar. Produciéndose de esta forma una desigualdad absoluta entre personas que cometieron la misma infracción.

En este orden de ideas, se ha discutido que en cuanto a las multas de carácter fiscal impuestas en porcentajes respecto al monto de las contribuciones omitidas, la capacidad económica del sujeto infractor esta directamente relacionada con su capacidad contributiva por lo que se cumple con esta condicionante. Sin embargo, creemos que dicha condición no se cumple debidamente ya que aún cuando las contribuciones omitidas sean iguales para determinados contribuyentes,

puede que éstos no tengan los mismos gastos ni las mismas necesidades.

C.2) La gravedad de la infracción.

La gravedad de la infracción es un concepto que encierra diversas circunstancias, ya que es necesario considerar los efectos que provoca el cometer determinada infracción, toda vez que podría aplicarse una multa igual a sujetos que cometieron una misma infracción pero en condiciones diferentes. Razón por la cual, debe considerarse esta circunstancia para que al imponer la multa respectiva sea conforme a derecho.

No obstante lo anterior y aún cuando el análisis respecto a la anticonstitucionalidad de las multas fiscales en porcentajes fijos lo haremos mas adelante, es importante señalar que en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación vigente se establecen determinados supuestos considerados como agravantes en la comisión de una infracción por violación a las disposiciones fiscales, sin embargo, como se desprende del artículo 77 del mismo ordenamiento, dichos supuestos sólo aumentan los porcentajes establecidos respecto a las multas correspondientes.

Por el contrario, consideramos señalar que de conformidad con el artículo 73 del Código citado, no se impondrán multas cuando se

cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos concedidos para tal efecto, salvo que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales o que haya mediado cualquier gestión (contemplada en ley) tendiente a comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Asimismo, como se comentó en el capítulo segundo, de conformidad con el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, condicionando la condonación al hecho de que se trate de multas que hayan quedado firmes, esto es, que no se hubieren impugnado, o que habiéndolo sido, se haya confirmado su validez; de esta forma, la autoridad fiscal tiene la facultad discrecional de condonar las multas referidas, atendiendo a las circunstancias del caso, como pueden ser la improcedencia de la multa, o bien, la insolvencia o solvencia del infractor, es decir, respecto al primer supuesto, podemos señalar que se trata de una multa por una infracción no cometida; para el segundo supuesto, que se toma en cuenta la capacidad económica, toda vez que sí el sujeto infractor es insolvente, previa apreciación de la autoridad, no tendrá los recursos suficientes para cubrir la multa, por lo que se le podrá condonar la misma, y por último, para el caso de multas por omisión de

contribuciones, el infractor solicita la condonación de la multa argumentando que sólo cuenta con los recursos para cubrir el monto de las contribuciones omitidas con la actualización y los recargos correspondientes, por lo que de igual forma, la autoridad apreciara las circunstancias del caso para condonar la multa, valorando el hecho de optar por un cobro expedito de la suerte principal que representa un ingreso mayor al de la multa impuesta, por lo que en este caso podemos hablar de condonación de multa por solvencia del infractor.

Por lo tanto, en el ordenamiento fiscal correspondiente se establecen los agravantes respecto a la imposición de las multas y a su vez los supuestos por los que no se imponen multas, o bien, la condonación de las mismas, sin embargo, nuestro estudio consiste en analizar la rigidez de los porcentajes mediante los cuales se sanciona la omisión de contribuciones y es precisamente en esos porcentajes en los que no se toma en cuenta la gravedad de la infracción, ya que solamente se toma en cuenta para aumentar el monto de la multa respectiva.

C.3) La actitud del infractor.

De igual forma, consideramos importante que se tome en cuenta la actitud del sujeto infractor, ya que si bien es cierto los contribuyentes están obligados a acatar debidamente las disposiciones

fiscales, puede que incurran en infracciones y que tengan la intención de pagar la multa correspondiente pero no tienen los recursos necesarios para hacerlo, por lo que esta demás la intención que tengan o los motivos que manifiesten para querer cumplir con sus obligaciones.

C.4) Los medios de ejecución.

De igual forma, el presente punto se relaciona con los que anteceden, en virtud de que como se ha mencionado en este capítulo y con apoyo en el criterio establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la autoridad fiscal para imponer las multas por violaciones a las disposiciones fiscales debe atender a distintos factores o circunstancias que sustenten la legalidad de las mismas. Por tal motivo, es importante que la autoridad valore los medios empleados para ejecutar la infracción respectiva, ya que a través de esta valoración la autoridad puede considerar la gravedad de la infracción, en el sentido de apreciar dentro del contexto en que ésta fue cometida la intención o la falta de ésta con la que el contribuyente omitió el cumplimiento de su obligación fiscal y con base en ello fijar el monto de la multa que debe imponerse.

Para analizar y valorar los medios a través de los cuales una infracción fue cometida, es necesario que se lleve a cabo un cuidadoso examen de los mismos, con la conclusión de si es o no eficaz

para demostrar la gravedad de la infracción, además de expresarse la razón que justifique la conclusión a que se llegue, es decir, el monto de la multa impuesta.

Por lo tanto, no basta que el ordenamiento respectivo establezca sólo alguno de los elementos mencionados, ya que de ser así no se daría oportunidad al infractor para demostrar si fue o no su intención causar el daño al incurrir en la conducta prohibida, su mayor o menor capacidad económica, o bien, su grado de responsabilidad en la omisión, constitutiva de la infracción; situación que de no estimarse, podría ocasionar la imposición de una multa excesiva.

C.5) Las condiciones particulares del caso.

Relacionado con los puntos anteriores y siguientes, las condiciones particulares del asunto deben ser tomadas en cuenta, ya que la autoridad fiscal ha pretendido compensar su falta de capacidad para detectar organizadamente las infracciones respectivas, estableciendo sanciones demasiado severas, pero el agravar excesivamente las sanciones ha traído como consecuencia que el cumplimiento forzado resulte mucho más gravoso para el infractor y que afecte seriamente su patrimonio. Por lo tanto, y con base en el criterio adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que una multa no sea excesiva y viole lo dispuesto por la Constitución, debe la autoridad

tener la facultad para que en cada caso, este en posibilidad de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta las circunstancias o condiciones de cada asunto en particular como las que estamos citando, para así determinar debidamente la multa que corresponda.

C.6) La Reincidencia.

La reincidencia consiste en cometer un ilícito igual o de la misma especie de nueva cuenta, por lo que para que una multa no resulte excesiva debe considerarse esta condición, ya que el hecho de que un sujeto cometa una misma infracción en dos o en más ocasiones debe contemplarse una sanción mayor y precisamente en este orden de ideas, como mencionamos anteriormente, el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación establece agravantes respecto a las infracciones fiscales dentro de los cuales encontramos la figura de la reincidencia, sin embargo, el objeto del presente trabajo es analizar que en las multas en porcentajes fijos, no permiten que la autoridad fiscal tome en cuenta esta situación.

C.7) La necesidad de suprimir esas prácticas.

Las prácticas establecidas es un término que puede resultar un poco vago, toda vez que existen figuras jurídicas ya plasmadas en ley, como la citada en el punto anterior (Reincidencia), que en un

momento dado puede conjuntarse en el concepto de la necesidad de suprimir prácticas ilícitas.

No obstante lo anterior, podemos decir que las llamadas prácticas establecidas son aquellas conductas reiteradas de determinadas personas que actúan con carácter doloso, y que tienen por objeto burlar el control fiscal para no pagar total o parcialmente sus créditos fiscales, o no cumplir con sus demás obligaciones fiscales.

Por tal motivo, como se ha mencionado, la autoridad fiscal establece sanciones demasiado severas pero el agravar excesivamente las sanciones ha traído como consecuencia que el cumplimiento forzado resulte mucho más gravoso para el infractor y por tanto, los contribuyentes recurren a todo tipo de actividades con el objeto de evadir las contribuciones a que están obligados. Razón por la cual, la autoridad fiscal para estar en posibilidad de determinar el monto de las multas respectivas, debe tomar en cuenta que al imponer multas excesivas, los contribuyentes obligados a determinadas contribuciones y que por el temor a las sanciones correspondientes en caso de incumplimiento, tratarán de llevar a cabo actividades o prácticas para no cumplir debidamente con las disposiciones fiscales.

Por lo expuesto, si bien el artículo 22 constitucional prohíbe la multa excesiva otorgando la protección constitucional a aquellas personas a las cuales una autoridad impone una multa que

rebase lo razonable, como citamos anteriormente, el propio artículo 22 no nos proporciona un concepto de excesividad, sino que para ello es necesario tomar en cuenta los elementos que hemos citado.

Por lo tanto, consideramos que la excesividad de una multa puede determinarse si se toman en cuenta los supuestos siguientes:

A) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor con relación a la gravedad del ilícito fiscal.

B) Una multa es excesiva cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable.

C) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos.

D) Para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe determinarse su monto o cuantía, tomándose en cuenta la gravedad de la infracción, la actitud del infractor, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la comisión del hecho que la motiva, los medios de ejecución de la infracción, la necesidad de suprimir esas prácticas, etc.

Por lo anterior, consideramos que en apoyo al razonamiento expuesto, es conveniente transcribir la jurisprudencia siguiente:

~ **MULTAS EXCESIVAS. (ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL).** El artículo 22 de la Constitución General constriñe a la autoridad con determinadas prohibiciones entre las que se encuentra la multa excesiva, debiéndose entender por esto, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebase el límite de lo ordinario y razonable; esté en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, como por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que esté 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 intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, más no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica. Ahora bien, la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, con contraríen la disposición constitucional, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, además para imponer las sanciones que considere justas, dentro de un mínimo y un máximo, por lo que debe concluirse que todas aquellas leyes o preceptos legales que no concedan a las autoridades esas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea mínima como las contempladas en el artículo 21 Constitucional o sus equivalentes en tratándose de personas morales, violan la garantía contenida en el artículo 22 Constitucional."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo Directo 629/95.- *FRACCIONADORA INDUSTRIAL DEL NORTE, S.A. DE C.V.* - 10 de enero de 1996. Unanimidad de Votos.- Ponente: Enrique Cerdán Lira.- Secretario: Alberto Alejandro Herrera Lugo.

Amparo Directo 856/95.- *COMBUSTIBLES DE ORIENTE, S.A. DE C.V.* - 5 de diciembre de 1995. Unanimidad de Votos.- Ponente: Juan Miguel García Salazar.- Secretario: Angel Torres Zamarrón.

Amparo Directo 691/95.- *FRANCISCO J. HINOJOSA GUTIERREZ.* - 14 de noviembre de 1995. Unanimidad de Votos.- Ponente: Juan Miguel García Salazar Secretario: Angel Torres Zamarrón.

Véase: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo II-Julio, Pleno, Tesis 9/95. Página 5.*

Instancia: *Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Novena Epoca. Tomo III-Abril de 1996. Página 418. Clave: IV.3o..Tésis: 8 A.*

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 uno en contra.

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

(Texto aprobado en sesión de 24 de agosto de 1987)

R.T.F.F. Año IX, No. 92, Agosto 1987, p.185.

Como se observa de los razonamientos referidos y del criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se deben tomar en cuenta las circunstancias especiales de cada caso, para que una multa no resulte excesiva.

d) ANTICONSTITUCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS FISCALES EN PORCENTAJES FIJOS**d.1) MULTAS FIJAS**

En el presente trabajo, nos enfocaremos solamente al análisis de las multas en porcentajes fijos contempladas en el Código Fiscal de la Federación, porque creemos que la autoridad fiscal al imponer este tipo de sanción no valora, como citamos anteriormente, las circunstancias particulares de cada caso, por lo que es clara la desproporción que existe entre la falta o ilícito cometido y los montos determinados como multa. Por tanto, si la multa está contemplada en un porcentaje fijo impide a la autoridad individualizarla en cada caso concreto.

" La introducción del sistema de multas fijas obedeció al hecho de que las autoridades fiscales, ante la necesidad de emitir diariamente infinidad de resoluciones no las fundaban y motivaban debidamente, sino que simplemente se concretaban a señalar en todos los casos, como machote, la importancia de la infracción cometida; que las condiciones del contribuyente eran buenas; la conveniencia de destruir prácticas establecidas, etc., omitiendo tomar en cuenta si se era o no reincidente; su comportamiento en el cumplimiento de las obligaciones fiscales; si el monto de la multa iba en proporción a su situación

económica, etc." ³⁹

Con tal motivo el legislador introdujo para las infracciones fiscales, este sistema de multas fijas, las cuales se van incrementando a medida que la autoridad fiscal va avanzando en la determinación de las contribuciones omitidas. Aparentemente, la autoridad ya no tiene el problema de razonar el monto de la multa que se impone, sino que basta que precise la omisión en que se incurrió y citar los preceptos que la tipifican como infracción y la multa fija que para esa infracción corresponde.

d.2) ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Por lo anterior, es de señalar que dentro del grupo de preceptos legales en los que se establecen las diversas multas por cometer las infracciones fiscales, las fracciones I y II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, contempla multas en porcentajes fijos, por lo que consideramos conveniente hacer la transcripción siguiente:

" Artículo 76.- 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

³⁹ Margain, Emilio. " Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano" Editorial Porrúa. Décima Edición. México, 1989 Pag. 321.

tratándose de contribuciones al comercio exterior y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, 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.- Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas en los demás casos.

..."

d.2.1) ARTÍCULO 76 FRACCIÓN I DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Como podemos observar, en la fracción I, aparece un porcentaje único consistente en un 50% de la contribución omitida como multa por la comisión de cualquier infracción que origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, por lo que creemos que al no tomar en cuenta las circunstancias especiales del caso, que permitan aplicar la sanción correspondiente, se abre la posibilidad de la aplicación de una multa excesiva.

El carácter excesivo de la multa señalada en el artículo 76 fracción I en comento, no se desprende del porcentaje en sí mismo considerado, sino que de establecerse un sistema rígido para la imposición de multas, sin tomar en cuenta la capacidad económica del

infractor, basta que la autoridad hacendaria descubra en el uso de sus facultades de comprobación la omisión en el pago de una contribución, para que cualquier persona, sea sancionada en la misma forma.

A mayor abundamiento, la cuantía de la multa, consistente en el 50% de la contribución omitida, no está referida a ninguna circunstancia especial o individualizada del infractor, sino a la rapidez con la que éste decide pagar la multa, ya que esta multa sólo es para el caso de que el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió. Lo que se traduce en que un infractor de la misma naturaleza, puede ser sancionado con multas diversas en su cuantía, dependiendo ese monto de la fecha en que él mismo decida pagar. La posibilidad de ser sancionado con una multa menor, depende no de la gravedad de la infracción o de las condiciones económicas del sujeto, sino de su menor o mayor temor a tener que afrontar una multa que no puede pagar.

Asimismo, consideramos conveniente señalar que las multas que contiene el precepto comentado, no son excesivas porque se estime que lo son los porcentajes del 50% o del 100%, o del 150% que antes se establecía, tal y como lo vimos en el capítulo primero del presente trabajo. No, si se comparan esos porcentajes con las cantidades que en el anterior Código Fiscal de la Federación se establecían como cuantía de las multas, que eran hasta de tres tantos de la prestación fiscal

omitida, tal parecería que el sistema adoptado por el Código Fiscal de la Federación vigente es más benigno. Sin embargo, con independencia de los porcentajes establecidos, el hecho de que en ese ordenamiento legal, conforme al cual se sancionan todas las infracciones por omisiones de contribuciones federales cometidas en el país, contenga un sistema rígido e inflexible para la imposición de multas, en el que no se obligue a la autoridad administrativa en el ejercicio de su facultad sancionadora, a individualizar el monto de la multa que imponga tomando en cuenta circunstancias como la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la actitud del infractor, reincidencia, etc., hace que el Código Fiscal de la Federación sea violatorio de la referida garantía individual contenida en el artículo 22 constitucional.

En este orden de ideas, en apoyo al razonamiento que hasta el momento estamos estableciendo, es conveniente citar la siguiente tesis jurisprudencial:

" MULTAS EXCESIVAS. EL SISTEMA QUE ESTABLECE SU IMPOSICIÓN EN PORCENTAJES FIJOS VIOLA EL ARTÍCULO 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 este 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 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.-Elias Huerta Psihas.-23 de noviembre de 1994.-Mayoría de 9 votos.-Ponente: Mariano Azuela Hiutrón.-Secretaria: Irma Rodríguez Franco

d.2.2) ARTÍCULO 76 FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Por lo que respecta a la Fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, en la cual se establece una multa del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, la ley establece parámetros mínimos y máximos para imponer la sanción que nos ocupa, con el fin de limitar a la autoridad administrativa en su actuación impidiéndole que incurra en excesos y asimismo permitirle que, dentro de los parámetros marcados por la ley, pueda cuantificar las multas que correspondan a las infracciones cometidas que conforme a su criterio considere justas, sin embargo, consideramos que el carácter excesivo de una multa, no depende de la aplicación del mínimo o máximo que fije la ley, con

relación a las circunstancias del caso, pues aún en el caso de que se aplique el mínimo la multa podría ser excesiva para una persona por el reducido valor de su patrimonio.

Lo anterior, en virtud de que aún cuando se tenga un porcentaje mínimo y máximo, subsisten las razones de inconstitucionalidad, respecto de la fracción I del artículo 76 en comento, relativa al 50%, pues no se dan las bases para razonar el por qué se pudiera señalar un porcentaje intermedio, para que las autoridades ajustaran su decisión a una disposición legal.

Es ilustrativo de lo anterior, la tesis número II.A 16 A del Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación de febrero de 1998, página 515, misma que es del tenor siguiente:

" MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. (VIGENTE HASTA EL AÑO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS) El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos proscrib[e] la imposición de las multas excesivas, entendiéndose por tales, toda sanción que este en desproporción con la gravedad de la infracción cometida, con el monto del negocio y con la capacidad económica del particular. La única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas y, por tanto, excesivas, que contraríen

dicha disposición constitucional, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad de la infracción en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo; de ello se sigue que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente riñen directamente con la garantía consagrada en la citada norma constitucional. En tal orden de ideas, sí el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el año de 1996, en que se apoyó la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la quejosa, autoriza la imposición de una multa fija, equivalente del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta violatorio de la garantía de mérito.

Amparo Directo 412/97. Antonio Pérez Arellano. 30 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Dario Carlos Contreras Reyes. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez."

d.3) MOTIVACIÓN DE LAS MULTAS

Por último, no debemos perder de vista que al imponer una multa, la autoridad debe cumplir con el requisito consagrado en el artículo 16 de nuestra Constitución, mismo que señala que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, el primero se

satisface expresándose con precisión el precepto legal aplicable al caso concreto y, en virtud del tema que nos ocupa, entraremos al estudio del segundo de los requisitos.

La motivación, requisito exigido por el artículo 16 constitucional con el cual debe cumplir todo acto de autoridad, consiste en señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan considerado para la imposición de la multa, debiendo existir una adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, que expliquen cómo y porqué se llegó a esa cuantificación, por lo tanto debe señalarse cómo y porqué la falta fue intencional, en qué consistió y con base en qué se determinó la gravedad de la falta, la capacidad económica del infractor y en si, las condiciones particulares de cada asunto que se han venido comentando. En este sentido, consideramos pertinente transcribir la siguiente jurisprudencia:

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 uno en contra.

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

(Texto aprobado en sesión de 24 de agosto de 1987)

R.T.F.F. Año IX, No. 92, Agosto 1987, p.185.

Como se puede observar, para que la imposición de una multa cumpla con los requisitos que establece la Constitución, es necesario 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, atendiendo a los razonamientos establecidos en el presente capítulo, de lo contrario, las multas en porcentajes fijos resultan anticonstitucionales.

CONCLUSIONES

1. No puede hablarse del derecho sin la figura de coercitividad, pues la esencia de ésta consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, situación que se traduce en una medida preventiva que motive al cumplimiento y acatamiento de las disposiciones jurídicas determinadas. Por tal motivo, las sanciones pecuniarias por violar el orden público aparecen desde la antigüedad.
2. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la fuente de las garantías o derechos públicos subjetivos, por lo que están investidas de los principios esenciales que caracterizan al cuerpo normativo supremo respecto de la legislación secundaria, por lo que las autoridades deben observarlas preferentemente a cualquier disposición ordinaria.
3. El Ilícito fiscal es, simple y esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en las disposiciones fiscales, ya sea dejando de hacer lo que ordenan o haciendo lo que prohíben, o bien, de no tolerar o no permitir algo tendiente a facilitar la exacción del impuesto.
4. Para la imposición de las multas fiscales, la autoridad debe respetar los principios constitucionales de motivar y fundar debidamente sus actos.

5. El artículo 22 constitucional prohíbe expresamente la multa excesiva, la confiscación de bienes, así como otras penas inusitadas y trascendentales.

6. No obstante que no se conoce el concepto de multa excesiva a que alude el legislador, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido un criterio mediante el cual se pueda determinar cuando estamos en presencia de una multa excesiva, para que la multa no sea contraria al texto constitucional. Dicho criterio, se sustenta en que una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor con relación a la gravedad del ilícito; cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable, ya que puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, por lo que la autoridad debe en cada caso, 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.

7. Por lo tanto, para que la imposición de una multa sea conforme a derecho, la autoridad fiscal debe valorar las circunstancias particulares del caso, como lo son: la cuantía de la multa en relación con la capacidad económica y contributiva del infractor; la

gravedad de la infracción; la actitud del infractor; los medios de ejecución; las condiciones particulares del asunto; la reincidencia y la necesidad de suprimir esas prácticas; condiciones sin las cuales, no es posible concebir una debida motivación del acto de autoridad.

8. Las multas fiscales en porcentajes fijos respecto a la omisión de contribuciones siguen un sistema rígido para su aplicación, ya que las multas contenidas en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación no son excesivas porque se estime que lo son los porcentajes del 50%, 70% o 100%, ya que como se observó en el primer capítulo, en el Código Fiscal de la Federación de 1938 existían multas hasta de tres tantos de las contribuciones omitidas, sino el hecho de que no se obligue a la autoridad fiscal a valorar las circunstancias especiales de cada caso, mismas que han quedado precisadas en el punto anterior, hace que el precepto en comento sea violatorio del artículo 22 constitucional.

9. La cuantía de la multa, respecto a la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, consistente en el 50% de la contribución omitida, no está referida a ninguna circunstancia especial o individualizada del infractor, sino a la rapidez con la que éste decide pagar la multa, ya que esta multa sólo es para el caso de que el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que

determine el monto de la contribución que omitió. Sin embargo, cabe señalar que si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente, aplicarán el por ciento que corresponda en los términos de la fracción II del citado artículo. Por lo anterior, para ser sancionado con una multa menor, la ley prevé no las circunstancias particulares del caso, sino la rapidez de hacer el pago de la multa.

10. Por lo que respecta a la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, en la cual se establece una multa del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, la ley establece parámetros mínimos y máximos para imponer las multas respectivas, con el fin de limitar a la autoridad administrativa en su actuación impidiéndole que incurra en excesos, sin embargo, consideramos que el carácter excesivo de una multa, no depende de la aplicación del mínimo o máximo que fije la ley, ya que el mismo precepto no señala las bases para razonar el por que se pudiera señalar un porcentaje intermedio, para que las autoridades ajustaran su decisión a una disposición legal.

11. Debería generalizarse el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, creando una conciencia fiscal y un adecuado sistema de infracciones y sanciones haciéndolas cada vez más claras, darles cada vez más y mejor difusión, todo ello tendiente a facilitar su cumplimiento.

12. La escasa capacidad de la administración para conocer con certeza y oportunidad del cumplimiento de las obligaciones fiscales se ha pretendido compensar estableciendo sanciones severas, pero el agravar excesivamente las sanciones sin que paralelamente la administración haya adquirido la necesaria capacidad de detección de las infracciones ha traído como consecuencia que el cumplimiento forzado resulte mucho más gravoso para el infractor, pero que no sea tan probable que la infracción sea detectada y la sanción aplicada.

13. Por tanto, es indispensable un adecuado equilibrio entre la capacidad de comprobación de cumplimiento de la administración fiscal y un adecuado sistema de infracciones y sanciones.

14. El sistema de infracciones y sanciones debe cimentarse en un marco jurídico bien desarrollado; debe concebirse como un aspecto importante de la planificación de la acción de la Administración; deberá, también, partirse de un pleno conocimiento de la realidad, de las características específicas de nuestro medio social y económico, para afrontarla con eficiencia y eficacia en cuanto a los resultados, para transformar paulatinamente ese incumplimiento hasta alcanzar niveles satisfactorios de control y, consecuentemente, de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero, Miguel. "Derecho Administrativo" . Editorial Porrúa, S.A. México, 1992.
- Bielsa, Rafael. "Principios de Derecho Administrativo" . 3a. De. Ediciones De Palma, Buenos Aires. 1966.
- Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal" . El régimen Federal Mexicano. Primera Edición,
- Burgoa, Ignacio. "Las Garantías Individuales" . Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.
- De la Garza, Sergio. "Derecho Financiero Mexicano" . Porrúa, S.A. México, 1979.
- De Pina, Rafael y de Pina Vara, Rafael. "Diccionario de Derecho" . Editorial Porrúa S.A., México, 1992.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario" . Editorial Limusa, S.A. de C.V. México, 1996.
- Enciclopedia Jurídica Omeba" Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires Argentina 1964.

Flores Zavala, Ernesto. " Finanzas Públicas Mexicanas" . Editorial Porrúa, S.A. México, 1993.

Fraga, Gabino. " Derecho Administrativo" . Editorial Porrúa, S.A. México, 1988.

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

García Maynez, Eduardo. " Introducción al Estudio del Derecho" . Editorial Porrúa S.A., México, 1980.

Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado. Selecciones del Reader's Digest México, S.A. de C.V. 1972. Tomo V. Enciclopedia Salvat. Salvat Editores, S.A. Barcelona España. 1976. Tomo V.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. " Diccionario Jurídico Mexicano" . Tomo I-O 2a De. Revisada y Aumentada. Editorial Porrúa, S.A. U.N.A.M. México, 1988.

Lomelí Cerezo, Margarita. " Derecho Fiscal Represivo" . Porrúa, S.A. 1979 17a. Edición.

" Nueva Enciclopedia Jurídica" . Editorial Francisco Seix, S.A. Barcelona. 1991. Dirigida por Buenaventura Pellisé Prats. Iniciada por Carlos E. Mascareñas. Tomo XVI.

Margadant S., Guillermo "Derecho Privado Romano" . Editorial Esfinge, S.A. 1988.

Margain Manatou, Emilio. "Introducción al estudio del Derecho Tributario" . Porrúa, S.A. México, 1981.

Martínez López, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano" . Editorial Ecasa S.A., Sexta Reimpresión, México, 1984.

Ovilla Mandujano, Manuel. "Teoría del Derecho" . 8a. De. México, 1990.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano" Editorial Trillas. México, D.F. 1987.

Sánchez Hernández, Mayolo. "Derecho Tributario" Editorial Cardanes Editor y Distribuidor. 2a Edición. 1988.

OTRAS FUENTES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1936 (Ley de Justicia Fiscal)

Diario Oficial de la Federación del 19 de diciembre de 1938 (Código Fiscal de la Federación de 1938)

Diario Oficial de la Federación del 19 de enero de 1967 (Código Fiscal de la Federación de 1967)

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981 (Código Fiscal de la Federación de 1981)

Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997 que modifica el Código Fiscal de la Federación (texto vigente)

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

Bufete Jurídico de Software Visual actualizado hasta el mes de agosto de 1998. Software Visual, S.A. de C.V. (Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación.)