

204



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES "ACATLAN"

"VALORACION DE LA CAPACIDAD ECONOMICA
DEL CONTRIBUYENTE EN LA IMPOSICION
DE MULTAS FISCALES"



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JULIA MURGUIA BARBOSA



281084

ACATLAN, EDO. DE MEX.

JULIO 2000



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES:

GRACIAS, PORQUE HOY CULMINO ALGO QUE NO
HABRÍA LOGRADO SIN SU APOYO Y CARIÑO.

A MIS HERMANOS:

FRANCISCO, ENRIQUE, LUCERO, MARÍA Y JORGE (q.e.p.d.).

CON ESPECIAL CARIÑO, RESPETO Y ADMIRACIÓN AL LIC.
RENÉ TOMÁS BLADINIERES CORREA-MAGALLANES,
POR SU APOYO Y ENSEÑANZA.

A RICARDO LARA GODOY, POR BRINDARME SU AMOR Y
CONFIANZA EN TODO MOMENTO.

A RICARDO LARA GODOY, POR BRINDARME SU AMOR Y
CONFIANZA EN TODO MOMENTO.

A MIS SUEGROS, SRA. LUCILA Y DON AGUSTÍN.

A LUCY, RAFA, LEONARDO Y AGUSTÍN.

A MIS AMIGOS:

VICKY GARCÍA, IVETT DE LA VEGA, JESSICA MALDONADO,
ANA ROSA ORTEGA, DORA ELIA BENITEZ, SILVIA YÁÑEZ,
FERNANDO LUARCA, SÓCRATES MEDINA, ANTONIO
BELTRÁN, JOSE LUIS RUBIO, MAURICIO BAEZA.

A TODOS MIS PROFESORES DE LA ENEP-ACATLÁN.

EN ESPECIAL AL LIC. RAFAEL IBARRA GIL.

**VALORACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL
CONTRIBUYENTE,
EN LA IMPOSICIÓN DE MULTAS FISCALES.**

ÍNDICE.

	PÁGINA.
INTRODUCCIÓN. -----	1
CAPITULO I.- SANCIONES FISCALES. -----	1
1.1 ASPECTOS GENERALES DE LA HACIENDA PÚBLICA.-----	2
1.1.1 CONCEPTO DE FISCO.-----	9
1.1.2 FACULTADES DEL FISCO PARA IMPONER SANCIONES.-----	11
1.2 ASPECTOS GENERALES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES.-----	14
1.2.1 CLASIFICACIÓN DE INFRACCIÓN.-----	20
1.2.2 CONCEPTOS DE SANCIÓN Y MULTA.-----	23
1.3 CONCEPTO DE MULTA FISCAL Y SU TRASCENDENCIA JURÍDICA.-----	26
CAPITULO II.- GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN LA DETERMINACIÓN DE LAS MULTAS FISCALES. -----	31
2.1 ARTICULO 31 FRACC. IV CONSTITUCIONAL.-----	32
2.2 GARANTÍA DE AUDIENCIA.-----	38
2.3 FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN LEGAL.-----	48
2.4 PROHIBICIÓN PARA ESTABLECER MULTAS EXCESIVAS.-----	56
CAPITULO III.- LA DETERMINACIÓN DE LA MULTA FISCAL EN EL MARCO DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL VIGENTE. -----	61
3.1 TIPOS DE INFRACCIÓN Y CAUSAS POR LAS QUE SE IMPONE.-----	62
3.2 REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER SEGÚN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-----	69
3.3 FORMAS DE EXTINCIÓN.-----	74
3.3.1 PAGO. -----	75
3.3.2 COMPENSACIÓN. -----	76
3.3.3 PRESCRIPCIÓN.-----	78
3.3.4 CADUCIDAD. -----	79
3.3.5 CONDONACIÓN. -----	80

**CAPITULO IV.- LA NECESIDAD DE INSTAURAR UN
PROCEDIMIENTO PARA LA VALORACIÓN DE LAS
CONDICIONES PARTICULARES DEL CONTRIBUYENTE,
PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS FISCALES.----- 82**

4.1 ASPECTOS QUE TOMA EN CUENTA
LA AUTORIDAD FISCAL PARA IMPONER MULTAS.----- 83

4.2 ELEMENTOS DE CONSTITUCIONALIDAD Y LEGALIDAD
QUE SE DEBEN TOMAR EN CUENTA PARA LA IMPOSICIÓN
DE MULTAS FISCALES.----- 87
 4.2.1 VALORACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA.----- 90

4.3 PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS FISCALES.----- 95

4.4 CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE SE PRODUCEN
AL ESTABLECER MULTAS EN CANTIDADES ENTRE UNA
MÍNIMA Y UNA MÁXIMA, POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.----- 97

4.5. LA NECESIDAD JURÍDICA, DE INCORPORAR
AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,
UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE PERMITA
LA VALORACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA. ----- 102

CONCLUSIONES. ----- 104

BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN.

Las multas fiscales que se imponen en el marco del Código Fiscal de la Federación Vigente, son sanciones que se establecen como castigo por incumplir las diversas obligaciones de carácter fiscal que existen, y ellas están reguladas en el Código Tributario señalado, estableciéndose, en la mayoría de los casos parámetros entre un mínimo y un máximo permitido en la ley, dentro de la cual la autoridad fiscal podrá determinar el monto de dicha multa; sin embargo es muy importante señalar que los montos mínimos establecidos, en algunos casos pudieran resultar excesivos, que es precisamente el planteamiento del problema de la presente tesis.

Como es sabido las multas de este tipo son emitidas por los órganos del Gobierno que tiene funciones de autoridad fiscal, pero tales actos deben cumplir con todos y cada uno de los requisitos que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y los mismos que se establezcan en las leyes reglamentarias aplicables.

El tema “Valoración de la capacidad económica del contribuyente, en la imposición de multas fiscales”, versa principalmente en la necesidad jurídica de crear un procedimiento legal adecuado que permita a la autoridad fiscal federal valorar la capacidad económica de los contribuyentes; pues de no ser así, la imposición de tales multas, en algunos casos puede resultar ser desproporcional e inequitativa, e incluso excesiva, contrariando con ello los artículos 31 fracción IV y 22 primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La importancia de crear este procedimiento creo que es de gran importancia, ya que si bien es cierto que nuestra Constitución Federal prohíbe las multas excesivas, también lo es que en materia de multas fiscales federales no existe ninguna forma de valorar la capacidad económica de los contribuyentes, dejando al arbitrio de la autoridad fiscal imponer la cantidad que ella considere, pues a pesar de que en el Código Fiscal de la Federación vigente señalan entre un mínimo y un máximo permitido, pueden llegar a ser excesivas, ya que para que sean consideradas proporcionales y equitativas, su monto deberá ir de acuerdo con la capacidad contributiva de las personas.

**CAPITULO I.- SANCIONES
FISCALES.**

CAPITULO I.- SANCIONES FISCALES.

1.1 ASPECTOS GENERALES DE LA HACIENDA PÚBLICA.

La Hacienda Pública, como organismo y como concepto en el derecho positivo Español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaria de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina, y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaria de Hacienda, agregándole posteriormente la expresión "y de Crédito Público".

Por Hacienda Pública se entiende el conjunto sistemático de bienes, haberes, impuestos, rentas, etc., correspondientes al Estado para satisfacer las necesidades de la Nación, así pues se tiene que la Hacienda Pública es toda la riqueza que debe tener el Estado, todo ello para la realización de los fines del estado los cuales son el bien común, la justicia y la seguridad jurídica.

En relación a la conceptualización del tema referido "el autor Richard Musgrave ha dicho que, al conjunto de problemas que se centran en torno al proceso ingreso-gasto del Estado se le denomina tradicionalmente hacienda pública, refiriéndose por tales problemas principalmente a la asignación de recursos, la distribución de la renta, el pleno empleo, la estabilidad del nivel de precios, y el desarrollo. Por su parte, Harold M. Groves ha puntualizado que el campo de investigación de la Hacienda Pública, es el de estudiar los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales y locales, así como que dicho estudio comprende fundamentalmente cuatro divisiones: recaudaciones públicas, gastos

públicos, deuda pública y ciertos problemas del sistema fiscal en su conjunto, por ejemplo, la administración y política fiscales”.¹

De lo anterior tenemos que Hacienda Pública es la ciencia que estudiara todo lo relativo a los ingresos que percibe el estado, y como éste distribuirá tales gastos, ya que de ello dependerá la actividad financiera del país.

La concepción de Hacienda Pública se ha dividido en dos aspectos fundamentales, los cuales son Hacienda Clásica y Hacienda Moderna, cuyas definiciones, según lo expone el autor Maurice Duverger son las siguientes:

“Hacienda Pública Clásica.- Ciencia de los medios por los que el Estado se procura y utiliza los recursos necesarios para la cobertura de los gastos públicos, mediante el reparto entre los individuos de las cargas resultantes.

Hacienda Pública Moderna.- Ciencia que estudia la actividad del estado cuando utiliza medidas especiales, llamadas medidas financieras: gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medidas monetarias, presupuestos, etc.”²

Del concepto de Hacienda Clásica se puede observar que el principio fundamental es de limitar las actividades del Estado, cuyas funciones tradicionales eran de policía, justicia, ejército y diplomacia, ya que los recursos que se le suministraban, estaban destinados a cubrir los gastos ocasionados por las funciones de administración que se encomendaban; así pues, como lo expresa el citado autor Duverger “Lo esencial era que la Hacienda Pública ejerciera la menor influencia posible sobre las haciendas privadas y la actividad de los particulares, lo cual se conseguía en la medida en que los gastos públicos eran reducidos y se encontraban exactamente equilibrados con los ingresos.”³

¹ FAYA VIESCA Jacinto. Finanzas Públicas. 2ª Ed. Porrúa, México 1986. P. 1

² DUVERGER Maurice. Hacienda Pública. 9ª Ed. Bosch Casa Editorial, S.A. Barcelona 1980. p. 4 y 7.

³ Ibidem p.1.

Es así que según la concepción de la Hacienda Clásica, el Estado únicamente se allegaba de los recursos para cubrir los gastos públicos, pero dichos gastos consistían en funciones de administración, reservando el campo de lo económico a los particulares.

Así pues la ciencia de la cobertura de los gastos públicos, según Gastón Jezé se resume en la máxima siguiente "Hay gastos públicos; es preciso cubrirlos"; como puede observarse, la máxima planteada revela al Estado como un ente puramente administrativo, el cual debe cubrir gastos erogados por sus propias funciones, sin que de manera alguna tenga una intervención directa con la economía o las finanzas, pues como ya quedo asentado, en la concepción clásica de la Hacienda Pública el campo de la actividad financiera se reserva a los particulares.

Por otro lado, en lo que respecta a la Hacienda Pública Moderna el autor Duverger nos dice lo siguiente: "Para este Estado moderno, la Hacienda pública no es solamente un medio de asegurar la cobertura de sus gastos de administración, sino también, y sobre todo, un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para organizar el conjunto de la nación. Las medidas financieras constituyen así una forma de intervencionismo especial."⁴

De lo anterior se desprende, que la concepción de la Hacienda moderna; a diferencia de la Hacienda clásica, juega ya un papel muy importante en la vida económica y social de un país, pues se atribuye funciones de dirigir la actividad financiera, e incluso de tener una injerencia directa en tales actividades. Esta evidente evolución de la Hacienda pública es solamente una consecuencia y el reflejo de la evolución del Estado.

⁴ *Ibidem* p.2.

Es así que el multicitado autor Duverger, tiene razón cuando menciona que los hacendistas clásicos y los modernos utilizan a menudo los mismos medios; pero no los utilizan para los mismos fines, y esto se entiende perfectamente al observar que en la Hacienda moderna, y de acuerdo con la evolución del Estado, tiene como fin dirigir la actividad económica, y como ya se ha señalado en la hacienda clásica sus fines eran exclusivamente administrativos, pues la actividad financiera se reservaba a las haciendas particulares.

En relación a lo anterior, el autor Faya Viesca a dicho lo siguiente: "Tanto en los países occidentales como en los socialistas el presupuesto público es la parte central de la Hacienda Pública. Este representa una previsión y comparación de los ingresos y gastos futuros, pero no constituye un balance en el sentido comercial ni un proyecto financiero de tipo facultativo; fundamentalmente es un programa formal determinante para orientar y dirigir la actividad económica del sector público y de los particulares, de acuerdo con el grado de intervención del Estado en la economía nacional. El presupuesto es un documento de Estado de carácter obligatorio, por lo que las autoridades encargadas de su ejecución necesitan apearse estrictamente a lo que en él se establece."⁵

Con la anterior cita se deduce, que el presupuesto público del Estado moderno es un elemento claro de la injerencia que tiene el estado en la vida económica del País, ya que con ello fijará las bases económicas y financieras sobre las cuales se dirigirá el Estado, e incluso los propios particulares.

Así pues, como se ha venido mencionando, la concepción de la Hacienda Pública Moderna fue una necesidad ante la propia evolución del Estado, e incluso de

⁵ FAYA VIESCA Jacinto. Op. Cit. p.5.

la misma sociedad, pues este cambio se dio en un contexto liberal cuya filosofía se basaba en una política hacendaria orientada a satisfacer las necesidades indispensables para la conservación del Estado, sin que éste en ningún momento pudiera intervenir en la vida económica del País; esto evidentemente propició abusos, ya que se crearon grandes monopolios, dando riqueza a unos cuantos y una evidente desigualdad social; es así que ante la exigencia de la sociedad de controlar tal situación, se hizo necesaria la intervención del Estado. Al respecto el autor Faya Viesca dice: "Este paso sustancial de un sistema de participación a un sistema de control alteró definitivamente el rumbo de la Hacienda Pública y modificó esencialmente los fines del Estado."⁶

Así las cosas, las nuevas necesidades que debía cubrir el Estado, principalmente en el campo económico y financiero, originó el fortalecimiento de la Hacienda Pública, y una participación constante y primordial en dichos aspectos.

De lo anterior, se puede deducir que la Hacienda Pública es parte de la administración de un Estado, responsable de la elaboración y gestión del presupuesto nacional, es decir, de la determinación del volumen y del tipo de gasto público y de la fijación y recaudación de los impuestos y demás formas de ingresos. La moderna teoría de la hacienda, en contraposición con las teorías clásicas, concede gran importancia a los efectos del gasto sobre la economía nacional, preocupándose no tanto de su importe global como de su composición. El gasto público ya no es considerado como una necesidad que debe ser limitada al máximo, sino como un medio de la política económica para influir decisivamente en la marcha de la economía. Los cambios experimentados en la teoría de la hacienda pública, tiene su causa directa en las transformaciones de la concepción del papel del Estado, considerado cada vez más como el regulador activo del ciclo de la actividad

⁶ Ibidem p.21.

financiera y no como un simple observador de los diversos intereses privados, tal como pretendían los economistas clásicos.

Por otro lado, ante la importancia del concepto de gasto público en el tema expuesto, se tiene que según la definición del autor Margain Manautou es el siguiente: “Por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto.”⁷

Así pues, tenemos que la hacienda pública es el conjunto de bienes propiedad del Estado, los cuáles serán utilizados para perseguir y cumplir con los fines para los cuales fue creado.

El Estado tiene su origen en una necesidad de naturaleza humana de existencia-coexistencia, pues el hombre desde el inicio de su vida se dio cuenta de la importancia de asociarse con otros hombres para poder sobrevivir, creándose así las formas de comunidad y sociedad, desde las mas primitivas hasta las mas evolucionadas y complejas. En base a tal razonamiento el autor Atchabahian dice respecto a la hacienda pública lo siguiente: “La hacienda está inserta en la administración económica del ente, esto es, en su actividad de utilización o manejo de bienes y servicios económicos; y para concretar esa actividad se verifica una unión de cosas y tareas. La hacienda es, por consiguiente, la coordinación económica de la actividad humana y de los bienes. De esta manera, al individuo corresponde una hacienda, lo mismo que a la familia, a la empresa de producción, a la provincia y al Estado. Cuando se trata de entes colectivos, la hacienda puede ser

⁷ MARGAIN Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª Ed. Porrúa, México 1997. P. 123.

definida como la coordinación económica activa de personas y de bienes, para satisfacer necesidades propias.”⁸

Es así como se explica la creación del Estado y la necesidad de que sea éste ente el encargado de la hacienda pública, pues es el Estado el que debe procurar el bienestar a la sociedad, ya sea social, económico, político, etc. De ello se desprende el concepto de hacienda pública según el autor aludido: “Se puede caracterizar a la hacienda pública como la coordinación económica activa de personas y de bienes económicos, establecida por los habitantes afincados en un territorio, con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo o común que los individuos no podrían satisfacer aisladamente.”⁹

Así mismo el Estado requiere de los medios económicos necesarios para cumplir con los fines para los cuales fue creado, según el autor mencionado existen dos formas para obtener estos ingresos, una directa u originaria y otra derivada: la vía directa consiste en el usufructo de sus propios bienes, es decir, en la explotación de los bienes que le pertenecen; y la derivada es la que resulta de su poder coactivo sobre los individuos, y se manifiesta en la posibilidad de exigir contribuciones obligatorias a la población, ya sea en cargas o prestaciones personales, ya sea en dinero o en especie, esto es, que el Estado ejercita sus facultades tributarias para exigir a la sociedad que contribuya con el gasto público, para que pueda llevarse a cabo la función pública.

⁸ ATCHABAHIAN Adolfo. Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública. 1ª Edición. Ed. Depalma. Buenos Aires 1996. p.24.

⁹ Ibidem.

1.1.1 CONCEPTO DE FISCO.

El origen de la palabra fisco se encuentra en el vocablo latino *fiscus* (cestilla de mimbre en que se recogían los tributos), la cual era utilizada por los romanos cuando se referían al tesoro del soberano (rey o emperador) en contraposición al erario, que era el tesoro del Estado. Tiempo después, cuando los príncipes tenían disposición del tesoro público, el vocablo fisco comprendió también el tesoro del Estado.

Flores Zavála señala lo siguiente: “Recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la hacienda pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.”¹⁰

Así pues tenemos que la palabra fisco se ha utilizado en dos sentidos, por un lado se refiere para designar al Estado como titular de las finanzas públicas, es decir, de los ingresos y de los gastos públicos sistematizados en el presupuesto con el objeto de realizar las funciones propias del Estado; y por otro lado se utiliza para referirse en forma particular al Estado, y a las autoridades hacendarias al recaudar los ingresos públicos, en particular los fiscales.

Respecto a la utilización de la palabra fisco, en el sentido de referirse a las autoridades que se encargan de la recaudación de los ingresos fiscales el tratadista Martínez López lo define como “el conjunto de organismos centralizados de la Secretaría de Hacienda, encargados de determinar la existencia de los créditos

¹⁰ FLORES Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa. México 1984. p.20

fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlo y cobrarlo en su caso, constituyen el fisco.”¹¹

El concepto anterior nos da la idea que al referirnos al fisco, nos referimos a aquellas autoridades que tiene la capacidad tributaria de liquidar los créditos fiscales y en un momento dado exigir el pago de los mismos, siendo esta autoridad por excelencia la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, sin embargo, no solo dicha Secretaria forma el fisco, sino también diversas autoridades ejecutoras que tengan facultades para dictar una resolución definitiva en la vía administrativa en los casos en que sea de su competencia, asimismo también deben tener la facultad de exigir su pago cuando no es cubierto oportunamente.

Asimismo debe tomarse en cuenta, ya que es de suma importancia, que el fisco solo puede hacer lo que la ley le autoriza, esto es debido a que si bien es cierto que las autoridades que forman parte del fisco tienen competencia tributaria para recaudar los créditos fiscales y exigir su cobro mediante el procedimiento económico-coactivo, también lo es que la potestad tributaria la tiene el Congreso Federal y los Estatales, pues es facultad únicamente del poder legislativo ya sea federal o local, determinar los impuestos y demás ingresos, que se recaudaran en el ejercicio fiscal, lo cual quedará debidamente asentado en la ley de ingresos, así como será este Poder el cual asentará las bases de su cobro, es decir, fijará las normas sobre las cuales se determinan y cobran los créditos fiscales.

De lo anterior se desprende que el fisco tiene facultad de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado y que son de interés público, pues tienen por fin que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos.

¹¹ SÁNCHEZ León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidos. México 1994. 9ª Edición. p.50.

1.1.2 FACULTADES DEL FISCO PARA IMPONER SANCIONES.

De acuerdo al concepto de fisco estudiado en el apartado anterior, tenemos que si por fisco se entiende a aquella autoridad facultada a recaudar los ingresos del Estado, e inclusive liquidarlos y hacer efectivo su cobro en caso de que no sean pagados oportunamente, ello conforme a lo que se establezca en las leyes fiscales que para tal efecto dicte el Poder Legislativo, que como ya se ha mencionado es el único poder que tiene la potestad tributaria; es necesario hacer mención que una de las características esenciales del derecho fiscal-penal 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 pues, tenemos que la Administración Pública tiene la potestad sancionadora, la cual es un medio que se utiliza cuando los sujetos infringen las obligaciones establecidas en las leyes administrativas.

Este medio del cual hablamos, se traduce en sanciones que aplica la Administración Pública, cuando algún individuo no cumple con las obligaciones previstas en las normas jurídicas, cuya competencia y cuidado ha sido previamente encomendado a la Administración. Para otros autores la potestad sancionadora deriva del carácter ejecutorio del acto administrativo, el cual se explica como aquel acto realizado por la administración pública en su calidad de sujeto de derecho público; y que constituye uno de los medios de ejercer la facultad ejecutiva reconocida a la propia autoridad.

En este punto el autor Rodríguez Mejía nos dice que: “La actividad creciente del Estado ha hecho nacer la necesidad de medios coercitivos lo suficientemente eficaces para realizar los principios en que funda el poder público la realización de sus fines y el servicio normal de los gastos públicos. Los mandatos imperativos del poder público deben estar acompañados de un régimen de sanciones diferentes a las de derecho penal. En fin, cualquiera que sea la pureza constitucional de la acción del fisco de aplicar multas por violación a las leyes de esta materia, la misma es reforzamiento de la facultad tributaria principal de cobrar las contribuciones.”¹³

De lo anterior tenemos que la facultad del fisco para imponer sanciones, se da en función de que sean las autoridades fiscales las encargadas de cobrar las contribuciones; pero así mismo son éstas las encargadas de que se de cumplimiento a las leyes fiscales, para lo cual se les da la facultad de imponer sanciones cuando se incumplan tales disposiciones, aunque claro, tales infracciones se tienen previamente establecidas en el título IV del Código Fiscal de la Federación.

Así pues, el Código Tributario en el Título III manifiesta cuales son las facultades de las autoridades fiscales, señalando en el artículo 40 fracción II del mencionado Código, que cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán imponer la multa que corresponda en los términos del aludido Código Fiscal de la Federación.

Asimismo es necesario señalar que, en cuanto a la facultad sancionadora de la autoridad administrativa tiene, básicamente, los mismos límites que el Poder Judicial en la imposición de las sanciones, ya que estas deben estar debidamente fundadas y motivadas, ello de acuerdo con el artículo 38 fracción III y 75 del Código Fiscal de

¹³ RODRÍGUEZ Mejía Gregorio. Teoría General de las Contribuciones. Ed. Porrúa. México 1994. p.60

la Federación vigente, así como respetar las garantías individuales establecidas en nuestra constitución; sin embargo este aspecto tan importante que debe revestir todo acto de autoridad por mandato constitucional será analizado mas ampliamente en los subsecuentes capítulos.

1.2 ASPECTOS GENERALES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES.

Para hablar de las infracciones y sanciones establecidas en cualquier rama del derecho, tenemos primeramente que hablar de la coercibilidad como elemento esencial de la norma jurídica; tal elemento significa la facultad que tiene la autoridad para hacer valer el derecho en los casos en que éste no se cumpla o no sea respetado en forma voluntaria.

El Derecho Tributario es el conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar; así pues, para cumplir con la finalidad de tales obligaciones existen las sanciones, cuya finalidad es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales encargadas al Estado.

En el mismo orden de ideas y en relación con las sanciones, el autor Margain Manautou señala: "Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular."¹⁴

¹⁴ MARGAIN Manautou Emilio. Op. Cit. p.305

Así pues, se observa que la sanción e infracción es un medio coactivo para hacer cumplir la norma jurídica que no ha sido respetada, pues como ya se ha mencionado, tal medio ha sido creado como una forma de castigar a aquella persona que no cumpla con las obligaciones que le han sido impuestas.

Por otro lado, es necesario hacer una distinción entre el derecho penal tributario y el derecho penal común, en este punto la autora Lomelí Cerezo señala lo siguiente: “Desde la primera década de este siglo, ha venido discutiéndose si existe el Derecho Penal Administrativo como una nueva rama del Derecho que, desgajada del tronco del Derecho Penal común, forma una disciplina jurídica autónoma con principios y materia propios, siendo su objeto la represión de las contravenciones, faltas o infracciones que no constituyen delitos.”¹⁵

El derecho penal administrativo se ha definido como el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la Administración una pena determinada, o como el conjunto de normas que garantizan bajo amenaza de una pena dirigida contra los particulares, el cumplimiento de un deber particular con respecto a la Administración.

Al respecto el autor Emilio Margain señala que las diferencias o particularismos propios del Derecho Penal Tributario sólo lo apartan del Derecho Penal común en algunos aspectos; pero ambos parten de la misma base común. Las principales diferencias que se observan son:

1ª El Derecho Penal Tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el Derecho Penal común sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa o determina conforme al Derecho Privado.

¹⁵ LOMELÍ Cerezo Margarita. Op. Cit. p.113.

2º El Derecho Penal Tributario sanciona no sólo hechos delictivos; en cambio, el Derecho Penal común sólo sanciona hechos delictuosos.

3º El Derecho Penal Tributario sanciona tanto a personas físicas como a las personas morales; en cambio, el Derecho Penal común sólo a las personas físicas.

4º El Derecho Penal Tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; en cambio para el Derecho Penal común el incapaz no es responsable.

5º El Derecho Penal Tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control; en cambio, el Derecho Penal común sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos.

6º En el Derecho Penal Tributario, en tratándose del delito, el dolo se presume, salvo prueba plena en contrario; en cambio para el Derecho Penal común, el dolo no se presume.

7º El Derecho Penal Tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio, el Derecho Penal común tiende, principalmente, al castigo corporal y, secundariamente, a la reparación del daño.

De acuerdo a lo anterior se desprende que en verdad existe una diferencia entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común, aún cuando en ambas materias lo que se castiga es un acto o hecho contrario a la ley; el autor Goldschmidt menciona lo siguiente: “La conducta antiadministrativa es la omisión de prestar ayuda a la Administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal. Su peculiaridad es la omisión de algo que favorece un fin. La distinción entre ambos ilícitos consiste en que en un caso (conducta antiadministrativa) se trata de una mera oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad

administrativa del Estado, y en el otro (delito criminal), hay un menoscabo de bienes jurídicos que gozan, por sí mismos, de la protección jurídico penal.”¹⁶

Así pues tenemos, que es objeto del Derecho Administrativo Sancionador la clase de infracción denominada “contravención”, designada en materia tributaria “contravención fiscal”, y que tiene como pena típica la pecuniaria, y por lo mismo, de naturaleza eminentemente reparadora, manifestada en las multas que tienen una doble función: disciplinaria y la económica reintegradora.

Por otro lado, es muy importante hacer notar que en materia de penas administrativas es aplicable la doctrina general penal. De tal manera, que en materia de sanciones administrativas debe regir el principio general de que “*no hay pena sin ley*”, así como que las penas no pueden ser aplicadas por mayoría de razón.

Es así que se debe considerar que tanto las sanciones penales como las administrativas, son de tipo represivo o punitivo y que la diferencia principal entre ellas no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento: las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la Administración, siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas.

El Derecho Penal Fiscal o Tributario se entiende como el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el fisco.

¹⁶ *Ibidem.* p. 119.

Margarita Lomelí Cerezo en su libro “Derecho Fiscal Represivo”, nos menciona que existen opiniones doctrinarias opuestas sobre la naturaleza del Derecho Penal Tributario o Fiscal; tales opiniones se clasifican en dos grupos; existen primeramente aquellas que sostienen su independencia frente al Derecho Penal general, ya sea que consideren que el Derecho Penal Fiscal pertenece al Derecho Administrativo o al Tributario o bien que constituye un cuerpo autónomo; y por otro lado están los que juzgan que tienen la misma naturaleza y no pueden distinguirse esencialmente del Derecho Penal común.

Entre el primer grupo de opiniones, tenemos al penalista italiano Giuseppe Maggionre, el cual sostiene que el Derecho Penal Fiscal o de Hacienda es una rama del Derecho Administrativo, aún cuando señala que el principio *nullum crimen sine lege* es aplicable para los delitos de hacienda. Señala que sus penas son en general pecuniarias (multas fijas o proporcionales o contenidas entre un mínimo y un máximo), a veces restrictivas de la libertad personal y que esas sanciones pecuniarias no son tan solo reacciones, pues se convierten en ventajas económicas del Estado, por lo cual a menudo se confunde la pena con el resarcimiento del daño.

En el mismo grupo de opiniones está la de Dino Jarach, el cual señala que las sanciones tributarias y administrativas no pertenecen al Derecho Penal, sino que se han separado del conjunto de normas represivas que contienen el orden jurídico, para constituir una disciplina propia con autonomía estructural; y que el Derecho Tributario Penal y Derecho Administrativo Penal no son cuerpos independientes sino que respectivamente forman parte del Derecho Tributario y el Derecho Administrativo; sin embargo menciona que existe una conveniencia de aplicar los principios del derecho penal criminal que han sido fruto de la ciencia y de la

conciencia, tales como los de *nullum crimen et nulla poena sine lege, nulla poena sine iudicio*.

En el segundo grupo de opiniones tenemos al profesor español Fernando Sáinz de Bujanda el cual sostiene que todo régimen fiscal cuyo sistema de sanciones se produzca al margen de la doctrina jurídico-penal y de los principios generales sobre ilicitud civil o administrativa ha de ser forzosamente irracional y arbitrario, pues corresponde a los penalistas extender al campo tributario, con las acomodaciones pertinentes, la doctrina de la antijuricidad, de la culpabilidad y de los restantes elementos del delito.

En el mismo sentido opina el tratadista Rafael Bielsa, el cual habla de la unidad del Derecho Penal explicándolo de la siguiente manera: “En nuestra opinión el Derecho Penal es uno; él se funda en principios generales que son comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos; la norma represiva tiene por base la sanción; aplicada la sanción a infractores de normas fiscales, ella no deja de formar parte del Derecho Penal general en el sentido de derecho común.”

De todo lo anteriormente mencionado tenemos que, independientemente de las opiniones doctrinarias expuestas, lo cierto es que el Derecho Penal Tributario es aplicado por las autoridades fiscales correspondientes, ello debido a que las infracciones que se produzcan en la materia del Derecho Fiscal, se encuentran debidamente penalizadas en el Código Fiscal de la Federación, así como también se establece en dicho cuerpo legal la competencia de tales autoridades administrativas para imponer la sanción respectiva.

1.2.1 CLASIFICACIÓN DE INFRACCIÓN.

Para hablar de infracción, debemos primeramente de señalar que es toda aquella transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado; o bien de una norma lógica, moral o doctrinal.

López Velarde define a la infracción fiscal “como todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.”¹⁷

El tratadista Margain Manautou, nos menciona que para entrar al estudio de las sanciones que ha adoptado el Derecho Tributario, es conveniente clasificar las transgresiones o infracciones que originan su imposición, ello con el fin de lograr un mayor entendimiento.

Así pues, y de acuerdo a la clasificación del mencionado tratadista, tenemos que las infracciones se dividen de la siguiente manera:

a) **Infracciones de omisión o de contravención.**- La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Esta se da cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario; es decir, es un simple descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones, sin que exista dolo o mala fe de su parte.

- **Infracciones de comisión o intencionales.**- Son aquellas que se cometen con pleno conocimiento e intención por parte del contribuyente, es decir, en este tipo de infracciones se causan con el fin de causar perjuicio a los intereses de la

¹⁷ MARGAIN Manautou. Op. Cit. p.308.

Hacienda Pública. Ej. Alterar la contabilidad, exhibir documentos falsos, no declarar los ingresos reales, etc.

b) **Infracciones instantáneas.**- Son las que se consumen y agotan en el momento en que se cometen. Ej. No presentar declaración dentro del término señalado; no retener un impuesto en el momento que la ley señala, etc.

- **Infracciones continuas o de hábito.**- Son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios. Ej. Llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad, llevar doble juego de libros de contabilidad, no estar inscrito como contribuyente habitual, etc.

c) **Infracciones simples.**- Son las que con un solo acto u omisión se viola una sola disposición.

- **Infracciones complejas.**- Son las que con un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se les fija una sanción. Ej. La falta de presentación, por parte de una sociedad, de la declaración para el pago del impuesto sobre la renta que origina a su vez la omisión del pago del impuesto al valor agregado.

d) **Infracciones leves.**- Son los actos u omisiones del particular que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

- **Infracciones graves.**- Son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

e) **Infracciones administrativas.**- Son las que califica la autoridad hacendaria.

- **Infracciones penales.**- Son las que califica la autoridad judicial.

Así pues tenemos que en materia tributaria las infracciones que se cometen en contra de las diversas disposiciones fiscales darán origen a sanciones fiscales, las cuales se encuentran previstas en el Código Fiscal de la Federación, es decir, cuando se haya incumplido con una norma de carácter fiscal estaremos en presencia de una infracción cometida en esta rama del derecho.

El autor García Domínguez Miguel Ángel, nos dice que en cuanto a la clasificación de infracción fiscal, ésta se divide en dos tipos: **sustantivas y formales**, explicando cada una de la siguiente manera:

“La infracción fiscal es de daño cuando se incumple una obligación sustantiva, porque al no pagarse los impuestos se menoscaban la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección jurídica; estas infracciones producen daño o lesión inmediato y directo a los bienes jurídicos que la ley fiscal penal protege y ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia civil.

La infracción fiscal es de peligro cuando se incumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar, la omisión de prestar ayuda a la administración estatal, pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas cuando se crea la posibilidad de que el Estado no reciba cabal y puntualmente el pago de los impuestos; estas infracciones no lesionan los bienes jurídicos tutelados, sino que solo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño, constituyendo un riesgo o peligro esencialmente contingente para dichos bienes. Las normas que las establecen tutelan de modo indirecto dichos bienes.”¹⁸

Como podemos observar en la clasificación anterior, la división de infracción fiscal se da en función del perjuicio que se ocasione al Estado y por ende a la

sociedad en general, ya sea que exista un daño inminente al fisco, o bien que exista un peligro de que tal daño pudiese ocurrir, de cualquier manera el incumplimiento a las obligaciones fiscales están previstas como infracciones, aunque existen algunos que por su mayor gravedad se encuentran tipificados como delitos, en cuyo caso una misma conducta puede ser considerada como infracción fiscal y como delito, y por tal motivo es sancionada por la autoridad judicial, sin perjuicio de que la autoridad administrativa imponga la sanción económica que corresponda, siendo tales procedimientos completamente autónomos.

1.2.2 CONCEPTOS DE SANCIÓN Y MULTA.

La multa es una de las formas que existen de sancionar, es decir, cuando existe una obligación impuesta por la ley, debe entenderse que dicha obligación trae aparejada una sanción para el caso de que se incumpla tal deber.

Así pues tenemos, que todo orden jurídico debe tener como finalidad de que los mandatos que contengan, efectivamente se realicen, por lo que es lógico entender la existencia de una sanción o pena para el caso de que tales obligaciones se incumplan. Al respecto el autor De la Garza anota lo siguiente: "No hay que confundir sanción con pena. Aquella es un género, que comprende a la pena. La sanción *stricto sensu*, es la que tiene finalidad reparatoria. La pena es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo. La infracción tributaria es cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración."¹⁹

¹⁸ GARCÍA Domínguez Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1982. p.35.

¹⁹ DE LA GARZA Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A.. México 1994. p.895.

Es así que debemos tener muy claro que la sanción es un género que comprende una diversidad de formas que el Estado implanta para hacer que las personas cumplan con las obligaciones que se establecen en las normas jurídicas, así pues, la sanción es una consecuencia jurídica que se produce en el caso de que se haga lo que la ley prohíba, o bien, que se deje de hacer lo que la ley ordena.

En este punto el tratadista Merkl a señalado lo siguiente: "Frente a toda transgresión corresponde al Derecho hacer valer las condiciones para su imperio y a los intereses para los cuales existe... Toda consecuencia jurídica está destinada, a su vez, a servir a ciertos intereses especiales, a aquellos contra los que la transgresión se dirige, actuando respecto de ellos, en un sentido opuesto al de la transgresión. La diversidad de consecuencias jurídicas corresponde a una diversidad en estos intereses especiales y una diversidad en las condiciones, respectivamente, bajo las cuales aquellas consecuencias pueden afirmarse frente a una actividad adversa."²⁰

La diversidad de sanciones es muy amplia, ello en virtud de que existen también varias consecuencias jurídicas que se producen ya sea por actos de hacer, no hacer o dejar de hacer lo que las normas establecen; así pues, tenemos que el incumplimiento de una norma a otra puede producir consecuencias diferentes y ello irá de acuerdo a la gravedad del acto, pues es lógico que si se incumple con una norma que establece la obligación de pagar tributos, su sanción será más estricta, que si se incumple con no proporcionar un documento a la autoridad hacendaria, ello por la razón de que el daño causado al fisco produce consecuencias mas graves al Estado y a la sociedad, pues evidentemente el Estado debe percibir dichos impuestos para cumplir con los fines propios del Estado.

²⁰ LOMELÍ Cerezo Margarita. Op. Cit. p.12.

Así pues la sanción se ha establecido en el Derecho como una forma de castigar el incumplimiento de sus disposiciones legales, y como ya se ha mencionado sus efectos pueden ser muy diferentes y variados, por ejemplo una sanción puede ser la *nulidad de actos*, es decir, en este tipo de sanción se busca destruir actos producidos en contra de ciertas disposiciones legales; *el cumplimiento forzoso de una obligación* también es una forma de sancionar; *la indemnización* es una forma de sanción que persigue restablecer el orden jurídico, volviendo las cosas dentro de lo posible al estado que tenían; *la pena*, que tiende a evitar, a reprimir la repetición de hechos ilícitos mediante la intimidación y ejemplaridad.

De ello se desprende que la multa es una forma de sancionar por actos o hechos que transgredan las disposiciones legales contenidas en un ordenamiento jurídico determinado.

El concepto de multa de acuerdo con el autor De la Garza es el siguiente: "La multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción."²¹

De acuerdo al concepto del tratadista Francisco De la Garza, tenemos que la multa es una forma adicional de castigar al infractor, pues como él mismo menciona dicha multa constituye un *plus*, es decir, un castigo más, ello debido a que la indemnización al fisco ya se encuentra comprendida en los intereses moratorios, siendo estos los recargos; y por lo tanto la multa únicamente sirve como una forma de intimidar a las personas, con el objeto de que tales conductas no se vuelvan a realizar.

²¹ DE LA GARZA Sergio Fco. Op. Cit. p.953.

La multa es pues, una pena pecuniaria que se impone por una falta, exceso o delito, o por contravenir a las diversas disposiciones jurídicas; siendo en este caso la multa una de las formas de castigar, comprendidas dentro de la diversidad de formas que existen para sancionar.

1.3 CONCEPTO DE MULTA FISCAL Y SU TRASCENDENCIA JURÍDICA.

El concepto de multa fiscal es un tema muy específico, pues se refiere básicamente a las sanciones que son aplicadas por la autoridad fiscal, es decir, se derivan de los incumplimientos a las obligaciones impuestas en las leyes tributarias; en este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en la contradicción de tesis No. 100/95 lo siguiente:

Instancia: Segunda Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: V, marzo de 1997.

Tesis: 2a. XVII/97 Pag. 489 Materia: Administrativa.

MULTAS NO FISCALES, SON TODAS LAS ESTABLECIDAS POR LA COMISIÓN DE INFRACCIONES NO RELACIONADAS CON LA MATERIA TRIBUTARIA.- De conformidad con el artículo 21, párrafo noveno, última parte, del Código Fiscal de la Federación, no causarán recargos las multas no fiscales. Sin desconocer que todas las multas se catalogan dentro de los cobros fiscales, en razón de que se sigue el Procedimiento

Administrativo de Ejecución (antes llamado económico-coactivo) para hacerlas efectivas, la naturaleza jurídica del crédito varía según la materia del ordenamiento legal que establece las infracciones, las sanciones y la autoridad que las aplica (multas fiscales, administrativas, judiciales, penales, etcétera); por ello, **únicamente podrá entenderse por multas fiscales las sanciones económicas establecidas por la comisión de infracciones relacionadas con la materia tributaria** y, en consecuencia, serán no fiscales todas las demás.

PRECEDENTES.

Contradicción de tesis 100/95. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 24 de enero de 1997. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Juan José Franco Luna.

De lo anterior tenemos que la multa fiscal es aquella sanción relacionada con la materia tributaria, y por exclusión, toda aquella multa que no se relacione con esta materia será no fiscal.

Así pues, la multa fiscal es una sanción pecuniaria consistente en una disminución del patrimonio de aquel que incumpla con una obligación en materia fiscal; en este sentido el tratadista Pesaggo expresa que “Las penas pecuniarias son

de dos clases: convierten al Estado en propietario de una cosa que pertenecía al condenado, o le atribuyen el carácter de acreedor por una suma de dinero.”²²

El citado tratadista nos menciona que existen tres especies de multas, las civiles, las penales y las fiscales, donde las fiscales son el castigo a metálico impuesto por las autoridades económicas, tanto a los defraudadores de las contribuciones, impuestos y rentas que constituyen el haber del Tesoro, como a los contravectores de los preceptos reglamentarios que regulan su exacción; y estas multas fiscales se distinguen de las demás en el sentido de que su finalidad es constituir al mismo tiempo un castigo al defraudador, así como constituir un premio para el descubridor de los derechos defraudados, con lo que el Tesoro paga servicios importantes sin distraer para ello un céntimo de las arcas.

Por otro lado el autor Bielsa menciona que la aplicación de las multas fiscales es la consecuencia jurídica del incumplimiento del pago de los impuestos; a lo que en lo personal agregaría, y a todo aquel incumplimiento de las leyes tributarias, que si bien es cierto la obligación principal es el pago de los impuestos, ello acarrea también obligaciones de tipo formal como la presentación de declaraciones, guardar la contabilidad cinco años, etc.; que en caso de no ser observadas traerá como consecuencia una infracción que se traducirá en una multa fiscal.

Es así que el objeto de la multa de carácter fiscal, es básicamente disciplinario, sin embargo hay en ella una especie de reintegración de dinero que el fisco debe percibir normal y legalmente, es decir viene a ser una indemnización, ello por la razón de que si el fisco no recauda los impuestos necesarios para cubrir las necesidades sociales, ello no solo perjudica a la Hacienda Pública, sino también a la sociedad que es la que recibe los beneficios de tales impuestos.

²² PESAGGNO Hernán Abel. Derecho Penal Impositivo y Procedimiento para su Aplicación. Ed. La Ley. Buenos Aires 1946. p.27

Por otro lado es muy importante señalar que para que la autoridad hacendaria imponga multas fiscales, debe seguir ciertos lineamientos legales y constitucionales, pues evidentemente no se puede imponer arbitrariamente tales sanciones. Así pues, la autoridad debe tomar en cuenta varios aspectos para determinar una multa, en apoyo a lo anterior se transcribe el siguiente criterio adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Parte: 169-174 Sexta Parte. Pag. 126.

MULTA, FUNDAMENTOS DE LA, POR LA AUTORIDAD FISCAL.- Siempre que la autoridad fiscal imponga una multa, deberá fundar su resolución en elementos de convicción bastantes para declarar la existencia y gravedad de la infracción que origine la sanción, tomando en cuenta su importancia, las condiciones económicas del infractor y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación cuanto para infringir en cualquier otra forma las disposiciones legales o reglamentarias. TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES.

Amparo en revisión 430/82. Ma. Dolores Cruz Torres. 21 de febrero de 1983. Mayoría de votos. Ponente: Raúl Murillo Delgado.

Toda resolución que imponga una multa fiscal debe contener los requisitos legales, es decir debe fundar y motivar su resolución, ello de acuerdo a lo establecido en el artículo 16 Constitucional y reconocido en el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, no hacerlo así dejaría en estado de indefensión al contribuyente multado, pues si bien es cierto que es una facultad de la autoridad fiscal imponer multas ante el incumplimiento de las disposiciones tributarias, también lo es que dicha facultad se limita a seguir el procedimiento previamente establecido para tal efecto, pues es obligación de todas las autoridades respetar las garantías individuales consagradas en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La importancia de respetar los procedimientos legales para la imposición de multas fiscales, así como los derechos constitucionales, se dan en razón de la trascendencia jurídica que tiene la determinación de dichas multas, pues con ello se disminuye el patrimonio de una persona ya sea moral o física.

**CAPITULO II.- GARANTÍAS
CONSTITUCIONALES EN LA
DETERMINACIÓN DE LAS MULTAS
FISCALES.**

CAPÍTULO II.- GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN LA DETERMINACIÓN DE LAS MULTAS FISCALES.

2.1 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dice textualmente que *son obligaciones de los mexicanos: fracción IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

La proporcionalidad, según informe por la Suprema Corte de Justicia, el cual es citado por Sergio Francisco De la Garza; “consiste en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas; por otro lado la equidad es 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 concierne a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad.”²³

En lo que respecto a la interpretación doctrinaria de los conceptos de proporcionalidad y equidad, existen algunos tratadistas como Flores Zavala y Servando Garza, que opinan que se trata de términos redundantes, pues ambos

conceptos tienen como único fin explicar que el impuesto debe ser justo; sin embargo hay otros autores que manifiestan que se trata de expresiones distintas, si bien complementarias; al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado lo contrario en la siguiente tesis jurisprudencial:

Instancia: Tercera Sala.

Fuente: Apéndice de 1995.

Parte: Tomo I, Parte SCJN.

Tesis: 274, pag. 255

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.-

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

PRECEDENTES.

Octava Época: Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos. Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 3813/89. Etc. NOTA: Tesis

²³ DE LA GARZA Sergio Fco. Op Cit. p.275 y 276.

3a./J.4./91, Gaceta número 38, pag. 15; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Febrero, pag. 60.

La proporcionalidad y equidad son conceptos que, como ya hemos visto, aún cuando ambos son complementarios, debido a que los dos versan sobre la justicia de las contribuciones; también lo es que tienen naturaleza distinta, ya que mientras la proporcionalidad se basa en que dichas contribuciones deben ir de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes, la equidad versa sobre el trato igual que se debe dar a las personas previstas en las leyes.

En apoyo a lo anterior se transcribe la siguiente Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la cual se dan a conocer los conceptos de ambos principios:

Instancia: Pleno.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Parte: 199-204 Primera Parte, pag. 144.

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 y 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.

PRECEDENTES.

Volúmenes 199-204, pag. 57. Amparo en revisión 2598/85.
 Alberto Manuel Ortega Venzor. 2 de noviembre de 1985.
 Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitron.
 Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de
 noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Luis
 Fernández Doblado. etc.

Con la anterior jurisprudencia nuestro máximo tribunal a dado una definición de los principios estudiados de proporcionalidad y equidad, ahora bien, la proporcionalidad como ya hemos visto viene aparejado con la capacidad económica del contribuyente, es decir, que para que se respete este principio, es necesario que los impuestos se determinen de tal forma que se consideren las condiciones particulares de los obligados, ello con el fin de que el sacrificio sea igual para todos; esto dará como resultado que cada obligado contribuya a los gastos públicos, en la medida de sus posibilidades, respetándose con ello la garantía en estudio.

El argentino Héctor Villegas considera que en la época moderna el término de capacidad contributiva a llegado a ser un concepto fundamental en la distribución de la carga tributaria, entendiéndose por ello “la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.”²⁴

Así pues, la capacidad contributiva o capacidad económica de los contribuyentes, se resume en la aptitud que tengan las personas obligadas en las leyes tributarias, a soportar las cargas fiscales, es decir, que las circunstancias particulares de los sujetos le permitan contribuir a los gastos públicos de acuerdo con sus ingresos, sin que la carga resulte excesiva a sus posibilidades personales.

²⁴ FAYA VIESCA Jacinto. Op. Cit. p. 88.

Por otro lado, el principio de equidad coincide con el de igualdad, es decir, que de acuerdo a nuestra constitución todos los hombres y mujeres son iguales ante la ley; así pues, en materia tributaria el principio de equidad se traduce en que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin ningún privilegio o favor. Es así que los obligados de un tributo deben recibir un trato idéntico, variando únicamente las tarifas, las cuales se aplican de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, pues como ya hemos visto, también debe respetarse el principio de proporcionalidad; de ahí que es importante señalar que el principio de equidad tiene como base tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Ahora bien, es necesario mencionar que todo lo anteriormente estudiado es también aplicable a las multas fiscales, lo anterior en virtud de que el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, establece que las sanciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, en este sentido las sanciones fiscales, que pueden consistir en multas, están sujetas a los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción IV Constitucional, es decir a la proporcionalidad y equidad que toda contribución debe contener.

La multa fiscal, aún cuando tiene como finalidad principal garantizar el fiel cumplimiento de las disposiciones fiscales, es necesario que para su imposición sean respetadas las garantías establecidas en nuestra constitución. Al respecto el autor Faya Viesca menciona lo siguiente: “Independientemente de que las sanciones fiscales carezcan de importancia en el orden presupuestario y de que no tengan como finalidad ser fuente de recursos para el Estado, es indudable que originan ingresos, y

por este solo hecho, deben considerarse en el gran capítulo de los recursos públicos estatales.”²⁵

En este sentido una correcta aplicación de la proporcionalidad y equidad en las multas fiscales, sería que para determinar el monto de una multa deben ser valoradas todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, lo anterior con el fin de respetar el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues de no ser así se trataría a todos por igual, de manera invariable e inflexible, lo cual puede llegar a propiciar excesos autoritarios y tratamientos desproporcionales a los particulares.

Como ya hemos visto, el principio de proporcionalidad trae aparejado el concepto de capacidad económica, el cual debe ser valorado en la imposición de las multas fiscales, ya que deben tomarse en cuenta las condiciones del causante, entre las que debe considerarse su capacidad económica, y si la autoridad fiscal únicamente se limita a expresar que por la magnitud de las operaciones que realiza su situación económica es buena, no se cumple con este requisito, pues es necesario que se expresen todos los elementos de juicio que la llevaron a tal conclusión.

2.2 GARANTÍA DE AUDIENCIA.

La garantía de audiencia se encuentra consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 de nuestra Constitución el cual establece que: “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las

²⁵ *Ibíd.* p. 91.

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

La garantía en estudio establece la necesidad de que a cualquier acto de privación, le debe preceder un proceso donde el afectado pueda ser oído conforme a la ley, y pueda rendir sus probanzas, es decir, primero que exista el juicio y luego la privación.

La garantía de audiencia establece el derecho a ser oído, sin embargo es de resaltar que también tutela un valor jurídico fundamental de seguridad jurídica, ello debido a que garantiza, que a toda privación, debe proceder un juicio dentro del cual se conceda la facultad de defensa que pueda impedir el despojo.

Así pues, dicha garantía otorga a toda persona que pueda llegar a ser privada de sus derechos o posesiones por un acto de autoridad, a que previamente se le dé la oportunidad de defenderse en juicio, de alegar y de probar, ante tribunales independientes, imparciales y establecidos con anterioridad en la ley, es decir, este derecho elevado a garantía constitucional consagra básicamente la oportunidad de ser oído y vencido en juicio para que se pueda privar de sus derechos o posesiones; derecho que debe respetar toda autoridad.

La jurista Lomelí Cerezo menciona que “la Suprema Corte ha dado mayor solidez a esta garantía, declarando que aunque la ley del acto no establezca en manera alguna requisitos ni formalidades previamente a la emisión del acuerdo reclamado, de todas suertes queda la autoridad gubernativa obligada a observar las formalidades necesarias para respetar la garantía de previa audiencia que consagra el artículo 14 Constitucional.”²⁶

²⁶ LOMELÍ Cerezo Margarita. Op. Cit. p. 56.

La tratadista anteriormente citada, señala que las formalidades esenciales a que se refiere la garantía de audiencia ha sido precisada por nuestra doctrina constitucional concretándolas a cuatro:

1.- Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada, y que se le dé oportunidad de presentar sus defensas.

2.- Que se organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre y quien sostenga la contraria pueda también comprobar su veracidad.

3.- Que cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados para presentar alegaciones; y

4.- Que el procedimiento concluya con una resolución que decida las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse.

En relación a lo anterior, el tratadista Bassols, exponía que la interpretación adecuada de la garantía de audiencia era considerar que la pérdida de propiedades o derechos nunca derivasen de actos arbitrarios de funcionarios públicos, sino de procedimientos establecidos en leyes abstractas y generales; cumpliendo con las formalidades del procedimiento que debían mediar a una privación.

Así pues, la garantía de audiencia, de acuerdo con la opinión de Rabasa, está inspirada en la doctrina anglosajona del *debido proceso legal*, que debía prevalecer para la protección de la vida, la libertad y los derechos de los hombres, en contra de actos arbitrarios por parte del poder público.

La garantía de audiencia, fue inicialmente concebida como una garantía de carácter penal, y posteriormente se extendió al campo civil y administrativo; en materia fiscal la Garantía de Audiencia, como regla general, no es previa, es decir, ésta garantía según ha manifestado la Suprema Corte, se cumple al darle a los contribuyentes la oportunidad de impugnar las resoluciones de la autoridad administrativa, mediante los medios legales de defensa, esto es, ya sea con la presentación del Recurso Administrativo ante la propia autoridad fiscal, o interponer Juicio de Nulidad ante un Tribunal Contencioso Administrativo, en donde se manifiesten los agravios ocasionados con tal determinación.

Decimos que tal garantía de audiencia, por regla general no es previa en materia fiscal, por la razón de que existen excepciones, pues al darle a la autoridad fiscal, la facultad de comprobación de las obligaciones en esta materia, como por ejemplo en las visitas domiciliarias, cabe mencionar, que aquí si se debe respetar en forma previa dicha garantía, la cual es expresamente reconocida por el artículo 46, fracción IV, 2o. Párrafo del Código Fiscal de la Federación, al establecer que entre las actas parciales y el acta final, deberá transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal; siendo este lapso de tiempo precisamente, cuando se le da al contribuyente el derecho de ser oído de una manera previa a la determinación de cualquier infracción o liquidación administrativa.

En relación a la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, el autor Carrasco Iriarte nos dice que: "En todos esos procedimientos, al mismo tiempo que se impone al ciudadano la obligación de comprobar ante las autoridades el cumplimiento de sus obligaciones y facilitarles las tareas de constatación de este cumplimiento, se le brinda también la oportunidad de ser oído por las autoridades

administrativas para informar, explicar, aclarar todas las circunstancias referidas a la forma y términos en que han cumplido sus obligaciones fiscales.”²⁷

Como ya hemos mencionado, la Garantía de Audiencia no es previa en materia fiscal; este criterio ha sido sustentado por la Suprema Corte en diversos criterios jurisprudenciales. A continuación se transcribe el siguiente criterio:

Instancia: Pleno.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Parte: 44 Primera Parte. Pag. 29.

GARANTÍA DE AUDIENCIA PREVIA, EXCEPCIONES

A LA, EN MATERIA FISCAL.- No puede exigirse el establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación con la fijación de un impuesto, toda vez que esa fijación, para cumplir con los fines de la tributación, debe ser establecida unilateralmente por el Estado, e inmediatamente ejecutiva, ya que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados, para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, lo que paralizaría los servicios correspondientes, y, por el contrario, cuando se trata de contribuciones, la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la fijación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y el cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto, una vez que ha sido determinado por las autoridades fiscales, para

²⁷ CARRASCO Iriarte Hugo. Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria. Ed. Themis. México 1987. p. 185.

que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos. Si bien es verdad que el Poder Legislativo está obligado, según el artículo 14 constitucional, a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse, también es cierto que la propia Corte ha establecido excepciones a ese criterio, entre las que se encuentran las leyes fiscales federales, respecto de las cuales debe observarse el régimen establecido por el Código Fiscal de la Federación. En efecto, como el Fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos unilaterales, que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de los elementos económicos necesarios para subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa, al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas.

PRECEDENTES.

Amparo en revisión 7056/63. Trinidad Díaz González. 1º de agosto de 1972. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Sexta Época. Primera Parte: Volumen CV, pag. 85. Amparo en Revisión 1568/65. Lucía Margarita Mantilla de Krauze. 29 de marzo de 1966. Unanimidad de 16 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos. Volumen XCVII, pag. 28. Amparo en revisión 6390/63. Rafael Añorve Valverde y coags. 27 de julio de 1965. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Manuel Yañez Ruiz. Volumen LVI, pag. 136. Amparo en revisión 4506/54. Carmen Rábago de Alvarez. Sucesión. 28 de febrero de 1962. Mayoría de 11 votos. Ponente: José Castro Estrada. Disidentes: Tena Ramírez. Mendoza González, Azuela y Matos Escobedo.

De lo anterior tenemos, que el razonamiento que da sustento al criterio expuesto, se basa principalmente, en la idea de que al ser los impuestos una parte importante de los ingresos que percibe el Estado, el no tenerlos rápidamente paralizaría los servicios públicos que debe prestar dicho Estado; creando un perjuicio no solo a las instituciones del gobierno, sino a la propia ciudadanía; que en todo caso, es la beneficiaria directa de tales servicios.

Así pues, en este sentido la garantía de Audiencia, en materia hacendaria, se da en forma posterior, es decir; cuando ya existe una determinación por parte de la autoridad fiscal, es el momento en que los contribuyentes pueden impugnar tales resoluciones, de acuerdo a lo establecido en los artículos 116 y 120 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Ahora bien, como ya hemos mencionado, para que sea respetada la garantía de audiencia se debe seguir las formalidades esenciales del procedimiento, las cuales se resumen; de acuerdo con la doctrina, en cuatro etapas. En este sentido, y refiriéndose a la imposición de sanciones, la tratadista Lomelí Cerezo expresa que: *“En relación a este punto surge la cuestión de cuando debe realizarse ese procedimiento respecto de la imposición de sanciones, o dicho de otro modo: ¿La garantía de audiencia se cumple sólo si previamente a la imposición de la sanción se sigue el procedimiento en que se oigan las defensas del presunto infractor y se reciban esas pruebas, o bien puede llenarse ese requisito constitucional estableciendo un procedimiento administrativo, o contencioso-administrativo, en que se controvierta la legalidad de la sanción, después de que ésta ha sido impuesta, dando hasta entonces al sancionado la oportunidad de ser oído y vencido.”*²⁸

Al parecer, en este punto el poder judicial ha establecido en algunos criterios jurisprudenciales, que en efecto, la garantía de audiencia se respeta en forma posterior, es decir, una vez que ésta ha sido impuesta, se le da oportunidad al infractor de controvertir la legalidad de la misma, sin embargo, también es cierto, que en visitas domiciliarias por ejemplo, la garantía de audiencia se cumple dentro de este mismo procedimiento, pues antes de cerrar el procedimiento se le debe dar al visitado la oportunidad de alegar o probar lo que a su derecho convenga. Las siguientes tesis jurisprudenciales dan apoyo a lo anterior:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Parte: XV-II Febrero

Tesis: I.4o.A.828 A Pag. 412

²⁸ LOMELÍ Cerezo Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Ed. Cia. Editorial Continental, S.A. 1ª Edición, Octubre, 1961. p. 100.

MULTAS. GARANTÍA DE AUDIENCIA.- En el caso de imposición de multas por parte de autoridad administrativa, basta con que el particular tenga la posibilidad de controvertir dicha sanción a través de los medios de defensa conducentes para tener por satisfecha la garantía de audiencia consignada en el artículo 14 Constitucional, y no es necesario por tanto, que dicha garantía se le dé al particular previa a la imposición de la multa. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES.

Amparo directo 2044/94. Teléfonos de México, S.A. de C.V. 11 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Luis Enrique Ramos Bustillos.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Parte: 145-150 Sexta Parte. Pag. 172

MULTAS. GARANTÍA DE AUDIENCIA.- Cuando se impone una multa administrativa al afectado, para que no le resulte violada la garantía de audiencia, las autoridades deben acreditar que le dieron intervención cabal en la visita domiciliaria y en el procedimiento administrativo en el que se declaró la comisión de la infracción, dándole conocimiento pleno de todos los elementos de cargo y oportunidad plena de probar y alegar lo que a su derecho conviniese, antes de cerrar el procedimiento, a más de haber satisfecho todas las formalidades constitucionales y legales de las visitas domiciliarias, pues de lo contrario se le dejaría en estado de

indefensión con violación del debido proceso legal consagrado como garantía en el artículo 14 constitucional. Aunque una vez cerrada la instrucción, ya no hay ninguna notificación pendiente hasta al resolución final relativa, que resuelva sobre la comisión de la infracción y, en su caso, individualice e imponga la sanción correspondiente. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES.

Amparo en revisión 1074/80. Caritina Gutiérrez García. 29 de abril de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Existen países como España, Italia y Argentina, en donde la garantía de audiencia es previa, es decir, antes de imponer alguna sanción se abre un expediente, en donde se da la oportunidad de oír al infractor antes de sancionarlo, y en donde se sigan los requisitos esenciales del procedimiento, sin embargo en nuestro derecho positivo solo en algunos casos se oye al presunto infractor en forma previa a la imposición de la sanción, pues como ya se ha señalado, existe el criterio de que la garantía de audiencia se respeta al darle la oportunidad al sancionado de impugnar la legalidad de la sanción mediante el recurso administrativo, o en su caso, con el Juicio de Nulidad ante un Tribunal administrativo.

2.3 FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN LEGAL.

La fundamentación y motivación legal, es una garantía constitucional que se encuentra establecida en el primer párrafo del artículo 16 de nuestra constitución, la

cual establece que: *“Nadie puede ser molestado en 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.”*

La fundamentación y motivación exigida por dicho artículo de nuestra constitución, se refiere a una obligación de toda autoridad de fundar y motivar todos sus actos, es decir, de expresar los motivos y razones que tomó en cuenta la autoridad para emitir el acto de molestia.

El jurista Ovalle Favela, en referencia al artículo 16 de nuestra carta magna señala lo siguiente: “La diversidad de los orígenes del artículo 16 y sus modificaciones le dan un contenido poco homogéneo y dificultan su examen general. Sin embargo, es posible afirmar que los derechos fundamentales que establece se dirigen a asegurar la legalidad de los actos de autoridad (primer párrafo); a proteger la libertad individual (párrafos primero a séptimo); y a garantizar la inviolabilidad del domicilio (párrafos primero, octavo, noveno y decimoprimer) y de la correspondencia (décimo).”²⁹

Así pues el primer párrafo del mencionado artículo, recoge el principio de legalidad que todo acto de autoridad debe contener, entendiéndose por legalidad todo aquello que debe estar conforme a la ley y prescrito por ella; dicho principio es aplicable a cualquier acto de autoridad que afecte o infrinja alguna molestia a los particulares.

Las condiciones que el artículo 16 impone a los actos de autoridad de molestia son tres:

- 1.- Que se exprese por escrito.

2.- Que provenga de autoridad competente, y

3.- Que en el documento escrito en el que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento.

La legalidad de todo acto de autoridad, exige que en el mismo se exprese tanto el fundamento legal en que la autoridad se apoya para emitir tal acto, así como los razonamientos lógico jurídicos que ésta tuvo para emitir tal acto, es decir, la razón por la cual la autoridad considera que el particular se encuentra en la hipótesis normativa que aplica.

Por lo que se refiere a que el mandamiento de autoridad debe constar por escrito, cabe mencionar que es un requisito esencial, pues ello dará certeza sobre la existencia del acto, además de es la única manera de que el afectado pueda conocer exactamente la autoridad que lo emite, su contenido y consecuencias jurídicas de éste.

Así pues, como ya se ha dicho, los requisitos que debe satisfacer todo acto de autoridad son muy importantes, pues con ello se cumplirá el principio de legalidad consagrado por nuestra constitución, dicha importancia, de acuerdo con la opinión de Ovalle Favela radica en lo siguiente: *"La motivación de los actos de autoridad es una exigencia esencial para tratar de establecer sobre bases objetivas la racionalidad y la legalidad de aquéllos; para procurar eliminar, en la medida de lo posible, la subjetividad y la arbitrariedad de las decisiones de autoridad; para permitir a los afectados impugnar los razonamientos de éstas y al órgano que debe resolver la impugnación, determinar si son o no fundados los motivos de inconformidad."*²⁹

²⁹ "Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones." Tomo III H. Cámara de Diputados LV Legislatura. Ed. Grupo Editorial Miguel Ángel Porrúa. México 1994. p. 163-164.

³⁰ *Ibidem*, p. 173.

Toda autoridad, en un Estado de Derecho como lo es en nuestro caso, se encuentra limitada a la propia ley, es decir, únicamente está facultada a actuar sobre los lineamientos que tanto la Constitución, como sus leyes reglamentarias previamente lo establecen, de ahí la obligación de fundar y motivar sus actos, pues es la única manera de que los gobernados tengan la seguridad jurídica de que el acto de molestia emitido por una autoridad se encuentra conforme a derecho, y no es producto de un acto arbitrario de un funcionario público; José María Lozano decía: *La Constitución quiere que se funde y motive la causa del procedimiento, esto es, que se exprese el motivo de hecho que lo autoriza y el derecho con que se procede.*

Los requisitos de fundamentación y motivación, han sido definidos por nuestro mas alto tribunal, en la siguiente tesis jurisprudencial:

Época: Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Parte : Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 73 Página: 52

FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista

adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

PRECEDENTES.

Séptima Época: Amparo en revisión 8280/67. Augusto Vallejo Olivo. 24 de junio de 1968. Cinco votos. Amparo en revisión 3713/69. Elías Chahin. 20 de febrero de 1970. Cinco votos. Amparo en revisión 4115/68. Emeterio Rodríguez Romero y coags. 26 de abril de 1971. Cinco votos. Amparo en revisión 2478/75. María del Socorro Castrejón C. y otros. 31 de marzo de 1977. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 5724/76. Ramiro Tarango R. y otros. 28 de abril de 1977. Cinco votos.

De lo anterior tenemos que, la fundamentación y motivación, son requisitos de carácter constitucional que debe reunir todo acto de autoridad. En materia administrativa la fundamentación se cumple insertando en el mismo acto de molestia lo siguiente:

a) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y

b) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

La motivación consiste en el razonamiento con el que se llegó a la conclusión de que el acto se ajusta exactamente a lo estipulado en los preceptos legales. En relación a estos requisitos la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha

sostenido lo siguiente: “Para cumplir lo preceptuado por el artículo 16 de la Constitución Federal, que exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento, deben satisfacerse dos clase de requisitos, unos de forma y otros de fondo. El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron a su emisión. Para integrar el segundo elemento, *es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados, sean bastantes para provocar el acto de autoridad.*”³¹

En materia fiscal, la fundamentación y motivación son reconocidos en el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación; en dicho artículo se mencionan los requisitos que deben cumplir los actos administrativos, ello en cumplimiento con la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 Constitucional. Por otro lado, en el artículo 238 del Código mencionado, se señalan las causas por las cuales una resolución administrativa es ilegal, entre las que se encuentran, precisamente, la falta de fundamentación y motivación del acto de autoridad.

La garantía de fundamentación y motivación es un requisito que debe contener todo acto de autoridad que provoque una molestia al particular, quedando comprendida dentro de dicho rubro las multas de carácter fiscal, es decir, las sanciones emitidas por la autoridad hacendaria deben forzosamente estar debidamente fundadas y motivadas, garantía que se encuentra reconocida en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, pues de no ser así, dicha sanción será ilegal.

³¹ Ibidem. p. 178.

Los requisitos de fundar y motivar los actos de autoridad, que determinen una multa fiscal, se deben cumplir conforme a lo que dispone el multicitado artículo 16 constitucional y todos los artículos relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación, como lo son el artículo 75. La motivación de la multa fiscal requiere, como en todo acto, que los hechos que la motivaron se hayan verificado por la autoridad que emite el acto, en este sentido, la tratadista Lomelí Cerezo señala que, “el Dr. Gabino Fraga enseña que el motivo del acto es el antecedente que lo provoca, por lo que un acto administrativo estará legalmente motivado cuando se ha comprobado la existencia objetiva de los antecedentes previstos por la ley y ellos son suficientes para provocar el acto realizado...”³²

Así pues, en materia de multas fiscales, una correcta motivación del acto, es comprobar que el sancionado ha incurrido en una falta prevista en las leyes fiscales, y que en virtud de ello se ha hecho acreedor a la multa impuesta, y que además dicha conducta se encuentra en la hipótesis normativa prevista en ley.

Por lo que toca a la cuantía de dichas multas, es necesario mencionar que, también en respeto de la garantía en estudio, se debe de fundar y motivar el monto; en relación a ello la autora Lomelí Cerezo señala lo siguiente: “Otro aspecto de la garantía de motivación de las sanciones por infracciones a las leyes fiscales y administrativas en general se presenta cuando la ley fija un máximo y un mínimo. Dicho aspecto es el relativo a la proporción que debe existir entre la sanción, la gravedad o levedad de la infracción y las condiciones particulares del infractor.”³³

Así pues, una correcta motivación de las sanciones fiscales, constituye; además de señalar las razones por las cuales se considera que el sancionado incurrió en una infracción a las leyes fiscales, en virtud de la cual se hace acreedor a la

³² LOMELÍ Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo p. 72.

multa; expresar los supuestos de hecho que existen en el caso y los elementos del juicio para determinar la cuantía de la multa, ya que si bien es cierto, que la autoridad hacendaria tiene la facultad discrecional de imponer el monto que considere adecuado dentro del mínimo y máximo permitido por la ley, también lo es que dicho monto debe razonarse. En relación a la correcta cuantificación de las multas conviene mencionar la jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del primer circuito:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : I Segunda Parte-2

Tesis: I. 2o. A. J/6. Página: 836

MULTAS. ARBITRIO DE LAS AUTORIDADES PARA IMPONERLAS ENTRE EL MÍNIMO Y EL MÁXIMO PERMITIDO POR LA LEY. DEBE RAZONARSE.-

Las autoridades administrativas pueden cuantificar las multas que correspondan a infracciones cometidas y, al hacerlo, gozan de plena autonomía para fijar el monto que su amplio arbitrio estime justo dentro de los límites señalados en la ley; empero, al determinar la sanción, deben expresar pormenorizadamente los motivos que tengan para fijar la cuantía de multa, para lo cual hay que atender a las peculiaridades del caso y a los hechos generadores de la infracción, y especificar cómo influyeron en su ánimo para detener dicho arbitrio en cierto punto entre el mínimo y el máximo en que oscila la multa permitida en la ley. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO

³³ *Ibidem.* p. 74.

EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER
CIRCUITO.

PRECEDENTES

Amparo en revisión 1662/86. Selma Meyer de Baza. 29 de mayo de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Flores Carmona.

Amparo directo 772/87. Distribuidora Paseo, S. A. 30 de septiembre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

Amparo directo 1236/87. Triturados Basálticos y Derivados, S. A. 26 de noviembre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco Paniagua Amézquita.

Amparo directo 1372/87. Tornillos Spasser, S. A. 24 de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo 172/88. Coco Colima, S. A. 26 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

NOTA: Aparece publicada en la Gaceta 7, Julio de 1988, página 22.

De lo anterior tenemos que, en relación a las multas fiscales, un aspecto importante de fundamentación y motivación de los actos administrativos que las imponen, lo constituye la valoración de las circunstancias especiales del caso para determinar la cuantía de la sanción, pues el no hacerlo trae como consecuencia que el acto determinativo resulte ilegal de conformidad con el artículo 16 constitucional, al no fundar y motivar debidamente el acto de molestia.

2.4 PROHIBICIÓN PARA ESTABLECER MULTAS EXCESIVAS.

El primer párrafo del artículo 22 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que: "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, *la multa excesiva*, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales."

Antes de entrar al estudio de este tema, debemos definir que se entiende por excesivo; así pues tenemos que tal palabra comprende todo aquello que excede y sale de la regla, es decir, lo que en cualquier línea sobrepasa los límites de lo ordinario o de lo lícito.

La multa excesiva, es por tanto, aquella sanción desproporcional a la capacidad económica del infractor, es decir, cuando su monto excede de la capacidad de pago del obligado. Dado que en nuestra carta magna no existe ningún concepto de lo que debe entenderse por multa excesiva, la Suprema Corte de Justicia ha dado el siguiente concepto:

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Parte I, Julio de 1995, Tesis P/JJ. 9/95 Página: 5

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 en relación a

la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, 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.

PRECEDENTES.

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

De lo anterior tenemos, que para que una multa no resulte excesiva, debe valorarse la capacidad económica del infractor, y las circunstancias especiales del caso, es decir, si existe reincidencia, la gravedad de la infracción, etc.

En este aspecto debemos de tomar muy en cuenta, que “La multa tiene como propósitos, como los describe la Doctora Margarita Lomelí Cerezo, ... 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.”³⁴

Así pues, de acuerdo con el fin de la multa, se entiende perfectamente que si su fin es solo represivo, jamás debe ir en desacuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pues su espíritu es de intimidar a que se incumplan las leyes fiscales, pero nunca la de arruinar el patrimonio de las personas.

La prohibición de la multa excesiva, establecida en nuestra carta magna, está íntimamente relacionada con la proporcionalidad y equidad que debe existir al imponer los tributos; ahora bien, si bien es cierto que la multa fiscal no es precisamente un impuesto, también lo es que de acuerdo con el artículo 2º, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, las sanciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas; así pues, al adquirir naturaleza de contribuciones, las multas fiscales deberán ser proporcionales y equitativas.

La Doctora Lomelí Cerezo menciona que el primer problema que se presenta en relación al artículo 22 constitucional es: ¿Que debe entenderse por multa excesiva y quién debe hacer la calificación?.³⁵ En este punto cabe mencionar que aún cuando no existe un criterio constitucional para determinar cuando una multa resulta ser excesiva, debe atenderse a las tesis jurisprudenciales de fundamentación y motivación expuestas en el punto 2.3 del presente capítulo, es decir, al hacer la calificación de la multa deben tomarse en cuenta dos factores principales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor.

Por las razones expuestas es de suma importancia, que al determinar la cuantía de las multas, se valoren los requisitos mencionados, el no hacerlo trae como

³⁴ CARRASCO Iriarte Hugo. Op. Cit. p. 41.

consecuencia que la multa pueda llegar a ser excesiva, y por lo tanto inconstitucional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante criterio jurisprudencial, estableció que las leyes fiscales que impusieran multas fijas resultaban ser inconstitucionales, precisamente por no contener las reglas adecuadas para determinar su monto, siendo la siguiente:

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Parte : II, Julio de 1995. Tesis: P./J. 10/95. Página: 19

MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.- Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

PRECEDENTES.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz

³⁵ LOMELÍ Cerezo Margarita. Op. Cit. p. 86.

Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede: y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

Así pues tenemos, que una multa puede llegar a ser excesiva para unos, y leve para otros; razón por la cual es indispensable que se valore la capacidad económica del infractor, pues el no hacerlo, como ya hemos mencionado, traería como consecuencia que la multa llegue a ser excesiva.

En el Código Fiscal de la Federación vigente, se ha tratado de enmendar el problema estableciendo un mínimo y un máximo en cuanto a la imposición de multas, sin embargo, desde mi punto de vista, esto no resuelve el problema, ello debido a que, aún cuando la autoridad hacendaria imponga el mínimo, puede llegar a ser excesiva dicha sanción, pues evidentemente ello dependerá de la capacidad económica de cada contribuyente.

Este tema lo veremos más a fondo en el capítulo IV del presente trabajo, pues según mi opinión, lo que en realidad se requiere es un procedimiento establecido en ley, que permita a las autoridades valorar las condiciones particulares del contribuyente, entre las que se encuentran, precisamente, la capacidad económica del infractor.

**CAPITULO III.- LA
DETERMINACIÓN DE LA MULTA
FISCAL EN EL MARCO DEL
CÓDIGO FISCAL FEDERAL
VIGENTE.**

CAPÍTULO III.- LA DETERMINACIÓN DE LA MULTA FISCAL EN EL MARCO DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL VIGENTE.

3.1 TIPOS DE INFRACCIÓN Y CAUSAS POR LAS QUE SE IMPONE.

Como ya hemos visto en el primer capítulo del presente trabajo, la sanción, y más específicamente la multa, es impuesta por las autoridades fiscales cuando se han incumplido con las obligaciones previstas en la ley; en este aspecto los autores Ponce Castillo y Ponce Gómez nos mencionan lo siguiente: "Por un principio de seguridad jurídica, es necesario que la conducta que trae como consecuencia la infracción esté previamente tipificada en la ley como ilegal y tenga prevista una sanción."³⁶

De lo anterior se desprende que, tal y como lo señalan los autores citados, toda infracción, así como la sanción que le corresponde, deberá estar previamente establecida en la ley aplicable, ello en acato al principio de seguridad jurídica mencionado, sin embargo se hace necesario resaltar que de acuerdo con el principio general de derecho "*nullum pena sine lege*", no puede existir una pena; que en este caso se traduciría a la imposición de una multa, si no se encuentra establecida en la ley.

Así pues tenemos que, infractor es la persona física o moral responsable de la comisión de alguna infracción prevista en la ley, y la consecuencia de tal conducta será indudablemente la imposición de la sanción prevista para dicha infracción, sin embargo se hace necesario señalar que dicha sanción debe ir de acuerdo a la infracción cometida, en este sentido podemos mencionar que, la conducta del

PONCE Gómez Feo. y PONCE Castillo Rodolfo. Derecho Fiscal. Ed. Banca y Comercio S.A. de C.V. México D.F. 1995. pag. 161.

infractor deberá ser precisamente la que la ley sancione, y por tal motivo se deberá aplicar la sanción que corresponda a dicha infracción, la cual, como ya hemos mencionado, estará previamente establecida en ley.

El Título IV, Capítulo I del Código Fiscal de la Federación hace una clasificación de infracciones, estableciendo las multas que le corresponden a cada infracción, y, la sanción será de acuerdo a la conducta realizada por el infractor, tales infracciones son clasificadas de la siguiente manera:

- Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes. (Art. 79 C.F.F.).
- Infracciones relacionadas con el pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones, etc. (Art. 81 C.F.F.)
- Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad. (Art. 83 C.F.F.)
- Infracciones en que pueden incurrir las Instituciones de Crédito. (Art. 84-A C.F.F.)
- Infracciones de los usuarios de los servicios, y de los cuentahabientes de Instituciones de Crédito. (Art. 84-D C.F.F.)
- Infracciones de Factoraje Financiero. (Art. 84-E C.F.F.)
- Infracciones relacionadas con las facultades de comprobación. (Art. 85 C.F.F.)
- Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar bebidas alcohólicas. (Art. 86-A C.F.F.)
- Infracciones por solicitar pago en plazos con garantías insuficientes. (Art. 86-C. C.F.F.)
- Infracciones a fabricantes o envasadores de bebidas alcohólicas o tabacos. (Art. 86-E C.F.F.)
- Infracciones en que pueden incurrir funcionarios o empleados públicos. (Art. 87

C.F.F.)

- Infracciones de terceros. (Art. 89 C.F.F.)
- Infracciones diversas. (Art. 91 C.F.F.)
- Infracciones relativas al dictamen. (Art. 91-A C.F.F.)

Así pues tenemos que, el Código Fiscal de la Federación hace una distinción de las diversas conductas que serán sancionadas, es decir, a quien se sitúe en la hipótesis normativa establecida en dicho ordenamiento, se hará acreedor a la multa establecida, sin embargo, como ya se ha señalado, tal sanción deberá tener correspondencia con la infracción cometida; o dicho con otras palabras, la sanción deberá corresponder exactamente a la conducta tipificada como infracción.

La infracción tributaria, se da en un contexto de obligaciones fiscales, es decir, las normas jurídicas imponen obligaciones; en este caso específicamente al ámbito fiscal, las cuales deben ser observadas por los contribuyentes, pues en caso de no cumplirlas se van a traducir en la imposición de alguna sanción; en relación a ello el autor Porras y López nos dice: “El sujeto de derecho que viola o no observa el cumplimiento de la norma, se hace acreedor a una sanción; luego una de las consecuencias de esa violación es precisamente la sanción. La sanción en sí se ha definido diciendo que es el castigo que la autoridad impone para quien viola una ley, haciendo lo que ella prohíbe o no haciendo lo que ella ordena.”³⁷

Así pues, la infracción tributaria es la conducta que realiza una persona física o moral, que traerá como consecuencia la imposición de una sanción. La tratadista Angela Radovic nos menciona los elementos de la infracción tributaria, los cuales son tres a saber:

1.- Material (Conducta). La infracción tributaria consistirá en hacer lo prohibido quebrantando una norma tributaria prohibida o en dejar de hacer lo que la ley obliga, es decir, no ejecutando un acto positivo que se tiene el deber jurídico de efectuar. Todo lo anterior supone la existencia previa de una norma de conducta descrita por la ley, sea en el sentido de exigir una conducta o de prohibirla.

2.- Subjetivo (Responsabilidad real o presunta). En materia tributaria rige el principio de la responsabilidad objetiva. Basta la mera conducta contraria a la ley, sin que sea necesario imputar negligencia o mala fe a la actuación del contribuyente, para que se configure una infracción tributaria, salvo que ésta infracción sea constitutiva de delito, en cuyo caso se requiere el dolo.

3.- Coercitivo. Existencia de las medidas desmotivadoras destinadas a refrenar una conducta contravencional (sanciones e indemnizaciones). El elemento coercitivo tiene por objeto desmotivar una actitud contravencional que pudiera resultar favorable al infractor y por otra parte inducir a la ejecución de la conducta deseable.”³⁸

Como podemos ver, de acuerdo a los elementos de la infracción tributaria antes expuestos, tenemos que el elemento material consiste en la conducta propiamente dicha, y podemos decir que, es cuando el contribuyente realiza el acto prohibido u omite la obligación establecida en la ley. Posteriormente vendrá el elemento coercitivo, que se traducirá, básicamente en la sanción, cuyo fin es inhibir para que se produzcan las violaciones a la ley.

³⁷PORRAS Y López Armando. Derecho Fiscal. Textos Universitarios, México 1967. Pag. 125.

³⁸RADOVIC Schoepen. Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos. Ed. Jurídica de Chile. Octubre 1994. Pag. 53.

Respecto al elemento subjetivo, la tratadista citada nos menciona que, en caso de que la infracción sea constitutiva de delito, se debe atender este elemento, traducido al sentimiento del infractor, es decir, si existió en su actuación alguna agravante como dolo, mala fe, etc., sin embargo esto únicamente se analizará en caso de delito, pues en materia de infracciones tributarias, que no traiga consigo alguna conducta constitutiva de delito, regirá, como ya se ha dicho, la responsabilidad objetiva, esto es, el simple hecho de realizar una conducta sancionada por las leyes tributarias.

Ya se ha mencionado que, las infracciones tributarias se dan en un contexto de obligaciones fiscales, sin embargo es importante señalar que dichas obligaciones derivan de la relación jurídico-tributaria, la cual es definida por el Licenciado Luis Humberto Delgadillo como “un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”³⁹

El citado autor menciona que, los conceptos de obligación y relación jurídica-tributaria por ser conceptos fundamentales en nuestra materia, es preciso mencionar las diferencias que existen entre sí; así pues tenemos que la relación tributaria se da cuando la norma jurídica relaciona el presupuesto con la consecuencia, o dicho con otras palabras, cuando la conducta del sujeto se adecua al supuesto o hipótesis normativa señalado en la ley, a este respecto y tratando de fortalecer lo anterior se cita el siguiente ejemplo expuesto por el mencionado tratadista:

“Puede la norma, por ejemplo, prever la naturaleza de “contribuyente” en todo sujeto que sea propietario o poseedor de bienes inmuebles, y mientras una persona no adquiera o posea un bien inmueble, es decir, mientras no realice el supuesto

señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas.....es decir, no habrá relación jurídica tributaria.”³⁹

Por otro lado, tenemos que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, de donde se desprende que la diferencia entre la obligación y la relación tributaria, versa en que mientras la relación jurídica-tributaria comprende el vínculo entre varios sujetos, en donde se comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, la obligación tributaria comprende, valga la redundancia, solo a las obligaciones.

De lo anterior se desprende que, las infracciones se derivan de un incumplimiento a las leyes fiscales, esto es, de no haber observado la obligación en ella contemplada, lo que traerá como consecuencia la imposición de una sanción, en relación a ello el autor Sánchez Miranda menciona que: Como consecuencia de la relación tributaria nacen para los sujetos pasivos una serie de obligaciones fiscales. Al no cumplir con estas obligaciones, se incurre, por parte de los contribuyentes, en una serie de infracciones a las disposiciones fiscales lo que trae como consecuencia el origen de las sanciones económicas.”⁴⁰

Así pues tenemos que el nacimiento de la sanción, y en el caso específico de la multa, se da a partir de la relación tributaria, de donde deriva una serie de obligaciones, que al no ser observadas por el sujeto pasivo, caerá en una infracción a las leyes fiscales, la cual será sancionada por las mismas, generándose así la imposición de la multa fiscal.

En este sentido tenemos que, “la infracción la podemos explicar diciendo que es la acción u omisión, intencional o culposa, que puede ser cometida por el sujeto

³⁹ DELGADILLO Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Pag. 2ª Edición, 1986. Pag. 85.

⁴⁰ *Ibidem*.

pasivo de la relación tributaria, por una autoridad, un fedatario o un tercero y que está sancionada administrativamente, por regla general mediante una pena pecuniaria.”⁴²

En el mismo orden de ideas, cabe destacar que el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación establece que “Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.” Como ya se ha apuntado anteriormente las infracciones pueden consistir en un acto u omisión, que entrañe el desacato a una obligación en materia tributaria.

Por otro lado, el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación señala, en materia de multas, que no se impondrán éstas cuando el cumplimiento de la obligación sea de forma espontánea o exista caso fortuito, es decir, aún cuando un contribuyente no cumpla en los plazos establecidos cualquier deber de carácter fiscal, la autoridad tributaria se abstendrá de la imposición de multas, siempre y cuando el cumplimiento sea de la manera señalada; en este aspecto dicho artículo establece en que situaciones se entenderá que el cumplimiento no es espontáneo, tales casos son:

I.- Cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

II.- Cuando la omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

⁴¹ SÁNCHEZ Miranda Amulfo. Fiscal I. Ed. ECAFSA. 3ª Edición. México, D.F. 1999. Pag. 291.

⁴² SÁNCHEZ León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 9ª Edición. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1994. Pag. 307.

III.- Cuando la omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los Estados Financieros de dicho contribuyente, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

3.2 REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER SEGÚN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación, hace referencia a los requisitos que debe satisfacer una multa fiscal, la cual como ya se ha señalado anteriormente tiene una doble función: la disciplinaria y la económica reintegradora.

De acuerdo con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, “las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta...”

La aplicación estricta se refiere precisamente a que las leyes que impongan cargas a los particulares, o en este caso en específico las multas o sanciones, deben de aplicarse de manera estricta, esto es, no puede existir interpretación de otro tipo, y debe adecuarse la conducta del infractor exactamente a la hipótesis normativa que se prevenga.

Al respecto el autor Sánchez León ha manifestado lo siguiente: “La aplicación estricta tiene por objeto abolir la analogía y sostener el principio del artículo 14 Constitucional: *Nullum crimen sine lege*. Las normas relativas a

infracciones deben pues ser interpretadas con criterio restrictivo y conforme a su sentido gramatical, no siendo admisible la interpretación extensiva ni la analogía.”⁴³

El capítulo I del Título IV del Código Fiscal de la Federación vigente, establece el procedimiento para la aplicación de multas por infracción a las disposiciones fiscales, y en ellas se contienen los requisitos que la multa debe contener.

El artículo 71 del Código invocado señala lo siguiente: “Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.”

Un requisito muy importante para la emisión de cualquier acto de autoridad, el cual se encuentra previsto en el artículo 16 Constitucional, y reconocido en el Código Fiscal de la Federación en materia de multas, es precisamente el de fundamentación y motivación. Al respecto el artículo 75 del Código Tributario menciona que: “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 de fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente.....”

De lo anterior tenemos que el precepto citado únicamente recoge una obligación que por mandato constitucional, deben observar todas las autoridades. Sin embargo, y a pesar de que es el único requisito que se encuentra expresamente reconocido por nuestro código tributario, el Poder Judicial ha sostenido lo siguiente:

⁴³ *Ibidem*, pag. 308.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: IX, Marzo de 1999. Tesis: VIII. 1o.24 A Pag. 1422.

Materia: Administrativa Tesis Aislada.

MULTAS FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER PARA SU DEBIDA MOTIVACIÓN.- La

única forma de evitar que las sanciones puedan ser irrazonables, desproporcionadas y, por tanto, excesivas e inconstitucionales, es necesario que se tomen en cuenta los siguientes requisitos: a) **La gravedad de la infracción cometida**, b) **El monto del negocio**, y c) **La capacidad económica del particular**. Lo anterior significa que una multa fiscal por más leve que se considere, debe contener las razones y motivos que la justifiquen, para que de esta manera no se deje en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al particular y quede fehacientemente acreditado por la autoridad que la multa decretada no es excesiva, pues tal obligación deviene directa y taxativamente del artículo 22 constitucional; mismo que en relación con el artículo 16 de nuestra Carta Fundamental, en el que se exige que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado sin excepción alguna, conduce a establecer que todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica del gobernado, debe contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta como se dispuso con

antelación la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción: de ahí que al no existir esos requisitos, obvio es que la imposición aun de la infracción mínima, sin estar debidamente fundada y motivada, resulta violatoria de sus garantías individuales.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

PRECEDENTES.

Revisión fiscal 86/98. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Administrador Local Jurídico de Ingresos de Durango. 13 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: René Silva de los Santos. Secretario: Miguel Rafael Mendiola Rocha.

De acuerdo a lo señalado, un requisito que se debe observar en la imposición de multas fiscales, es tomar en cuenta la gravedad de la infracción cometida, requisito que no se encuentra expresamente estipulado y regulado por nuestro Código Fiscal de la Federación, sin embargo, en este aspecto y de acuerdo con la tesis aislada anteriormente transcrita, lo ha catalogado como un requisito de las multas fiscales.

Lo anterior tiene como finalidad la individualización de la sanción, pues debe valorarse la gravedad que produjo determinada infracción, ya que puede ser considerada grave o no, pues sería totalmente inequitativo imponer determinada

cantidad de multa por la no presentación de un documento, que por la omisión de pagar un determinado impuesto.

Así pues, la gravedad de la infracción debe tener correspondencia con la multa que se impone, pues de no ser así dicha sanción sería inequitativa y violatoria del artículo 16 Constitucional.

Otro de los requisitos mencionados es el de el monto del negocio, requisito que no está expresamente regulado, ni se hace una referencia a que se debe entender por el monto del negocio, así como el de valorar la capacidad económica del particular, requisitos que, como ya se ha apuntado, tienen como fin individualizar el monto de la sanción.

En este sentido tenemos que, aún cuando el Código Fiscal de la Federación reconoce expresamente que se deben fundar y motivar las resoluciones que impongan multas a los particulares, no se dan los mecanismos que se deben seguir para que dichas sanciones no resulten violatorias del artículo 22 constitucional, es decir, resulten excesivas. En este punto el autor anteriormente citado señala que: “En el capítulo de las infracciones, lamentablemente desaparecen las reglas que para la aplicación de las multas establecía el artículo 37 del Código anterior, de modo que en el actual, ya no se toman en cuenta para la individualización: la importancia de la infracción, las condiciones económicas del contribuyente, la conveniencia de destruir prácticas establecidas, etc. Reglas con las que se lograba la particularización de las sanciones y se actuaba con justicia en ese aspecto.”⁴⁴

De lo anterior debemos concluir, que no obstante que el Código Fiscal de la Federación vigente, no reconoce expresamente, ni señala un procedimiento para la imposición de multas fiscales, en donde se reúnan los requisitos suficientes con el

fin de que las sanciones impuestas no resulten violatorias de garantías individuales, deben por mandato constitucional, tomar en cuenta los requisitos apuntados anteriormente, pues de lo contrario se violentaría gravemente nuestra carta Magna en contra de los gobernados; pues como señala el autor Sánchez León Gregorio el hecho de tomar en cuenta las formalidades señaladas, debe ser en el sentido de individualizar exhaustiva y correctamente la sanción administrativa, teniendo en cuenta las condiciones particulares del infractor y la importancia de la infracción, ello con el objeto de no aplicar una multa excesiva, y por lo tanto vulnerar los preceptos constitucionales en estudio.

3.3 FORMAS DE EXTINCIÓN.

Las obligaciones tributarias se extinguen de diferentes formas, las cuales están previstas en la legislación fiscal aplicable al caso. En este sentido el tratadista Luis Humberto Delgadillo menciona que: "Las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin."⁴⁵

Al respecto el autor citado nos explica que la obligación culmina, tratándose de obligaciones formales, con la realización de la conducta establecida en la hipótesis normativa, es decir, con la realización del mandato, como podría ser, por ejemplo, la presentación de una declaración; pero que tratándose de obligaciones sustantivas, la extinción puede presentar diversas formas. Por otro lado el jurista Emilio Margain Manautou, respecto a la extinción de la obligación tributaria nos dice que ésta se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se originaron, o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.

⁴⁴ *Ibidem.* pag. 314.

⁴⁵ DELGADILLO Gutiérrez Luis Humberto. Op. Cit. México 1996. 3º Edición. Pag. 127.

Existen diversas formas para extinguir las obligaciones en general, sin embargo, solo haremos mención de las formas más comunes en la legislación fiscal, pues como lo ha dicho el autor Humberto Delgadillo, con la extinción de las obligaciones se busca dar una certeza jurídica del término de las obligaciones fiscales.

3.3.1 PAGO.

Esta forma de extinguir la obligación fiscal, se encuentra regulada por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional.

Es el pago la forma de extinguir las obligaciones por excelencia, ya que con ello se satisface a plenitud la pretensión del sujeto activo de la relación tributaria. El Código Civil para el Distrito Federal en materia común, y para toda la República en Materia Federal, dispone en su artículo 2062 que, pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

Ahora bien, cabe destacar que para que se tenga la obligación de pagar, debe existir una obligación debida, es decir, debe estar determinada la obligación que se debe pagar, la cual, en materia de multas la determinan las autoridades fiscales. Respecto a este tema el tratadista Giuliani Fonrouge, el cual es citado por el autor Sergio Francisco de la Garza menciona: "La naturaleza jurídica del pago constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades."⁴⁶

⁴⁶ DE LA GARZA Sergio Fco. Op Cit. pag. 596.

Existen diversas formas de pago, algunas de ellas son:

- Pago liso y llano.- Es aquél que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza. Este pago puede tener dos modalidades: Pago de lo debido (entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.) y Pago de lo indebido (consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda.)
- Pago en garantía.- Aquél mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria.
- Pago bajo protesta.- Aquél que el contribuyente hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá.
- Pago provisional.- Es aquél que se entera a cuenta del pago definitivo.
- Pago definitivo.- Deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco.

En materia de multas la autora Lomelí Cerezo señala que “La causa mas frecuente de extinción de la responsabilidad por infracciones fiscales es el cumplimiento de la sanción impuesta, o sea, el pago de la cantidad en dinero que ha sido determinada como multa.”⁴⁷

47 LOMELÍ Cerezo Margarita. Op. Cit. Pag.224.

3.3.2 COMPENSACIÓN.

Figura jurídica regulada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, en él se dispone que: “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios...”

El Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal dispone en su artículo 2185 que la compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho, cuyo efecto es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, es decir que no es necesaria previa declaración de nadie, ni del acreedor ni de ninguna autoridad, siendo suficiente que existan las dos deudas para que se produzca; sin embargo para que proceda la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles.

Para que la compensación pueda producirse en materia tributaria, y conforme a lo establecido por nuestro Código Tributario, deben existir estos dos supuestos:

- a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración.
- b) Que el crédito en favor del particular, y el pago que se vaya a realizar, sean respecto de una misma contribución.

Las multas fiscales podrán extinguirse conforme a la compensación, pues el artículo que prevé dicha figura expresamente señala que los accesorios están sujetos a esta forma terminar con la obligación, siendo el último párrafo del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, el que le da naturaleza de accesorios de las contribuciones a las sanciones.

3.3.3 PRESCRIPCIÓN.

Esta figura se encuentra consagrada en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, en el se establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

Este término se iniciará a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos; sin embargo es de mencionarse que este término se puede interrumpir con cada gestión de cobro que el acreedor notifique a haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Al respecto en el propio artículo se señala que se considera gestión de cobro a cualquier actuación de la autoridad dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

La prescripción es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo, es decir, se extingue la acción del fisco para hacer efectivo un crédito fiscal ya determinado y que no ha sido cobrado en el término anteriormente referido.

Es esta una forma de dar certeza jurídica a los gobernados, así como una limitante a la autoridad fiscal para que ejerza sus facultades de cobro en cierto tiempo, pues de lo contrario una autoridad fiscal podría, en el momento que así lo disponga, hacer efectivo un adeudo, lo cual acarrearía serios problemas a la sociedad, pues se ocasionarían actos arbitrarios por parte de las autoridades.

3.3.4 CADUCIDAD.

Esta figura se encuentra regulada por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se menciona que: “Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años...”

La caducidad será estudiada como una forma de evitar que nazca una obligación, es decir, en estricto sentido no se trata propiamente de una forma de extinción, pues formalmente no ha nacido la obligación fiscal, sin embargo, mediante esta figura la autoridad no podrá determinar y hacer exigible la obligación fiscal.

La caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones.

A diferencia de la prescripción, en esta figura estamos ante la inexistencia de un crédito fiscal, es decir, aún no ha sido determinado, y es ésta una forma de evitar su nacimiento. El plazo establecido en el Código Fiscal de la Federación, opera a partir de la fecha en que se dio el supuesto de la obligación o de la infracción, salvo en el caso de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, así como respecto a los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, y en 3 años en los casos de responsabilidad solidaria asumida por tercero, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

ESTO TESIS NO DEBE
SER DE LA BIBLIOTECA

De acuerdo con el artículo en estudio, el plazo establecido para la caducidad de facultades se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio de nulidad, o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal, en cuyos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

3.3.5 CONDONACIÓN.

Establecida en el Título III, que se refiere a las Facultades de las Autoridades Fiscales, el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, regula la figura de la Condonación, la cual consiste en el perdón de la deuda. Al respecto el artículo 74 del Código invocado menciona que 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.

Asimismo señala que, la solicitud que se haga para la condonación de multas en los términos de dicho precepto, no constituirá instancia, y las resoluciones que dicte la secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa establecidos en el Código Tributario.

La finalidad de dicha figura jurídica, es suavizar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad; y para que opere se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a) La debe otorgar el Ejecutivo Federal.
- b) Debe ser general.
- c) La multa debe haber quedado firme, es decir, que no haya ningún medio de defensa en contra de ella.

Así pues tenemos que la condonación es una forma de extinguir una obligación fiscal, sin embargo, al ser esta una facultad discrecional por parte de la autoridad, como ya se ha señalado, la solicitud al respecto no crea una instancia, es decir, la resolución que le recaiga no está sujeta a algún medio de defensa.

**CAPITULO IV.- LA NECESIDAD DE
INSTAURAR UN PROCEDIMIENTO
PARA LA VALORACIÓN DE LAS
CONDICIONES PARTICULARES
DEL CONTRIBUYENTE, PARA LA
IMPOSICIÓN DE MULTAS
FISCALES.**

CAPÍTULO IV.- LA NECESIDAD DE INSTAURAR UN PROCEDIMIENTO PARA LA VALORACIÓN DE LAS CONDICIONES PARTICULARES DEL CONTRIBUYENTE, PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS FISCALES.

4.1 ASPECTOS QUE TOMA EN CUENTA LA AUTORIDAD FISCAL PARA IMPONER MULTAS.

En el capítulo anterior se estudio los tipos de infracción, requisitos a satisfacer de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, y las formas de extinción.

Ahora bien, en este punto abordaremos los aspectos que la autoridad debe tomar en cuenta al emitir las multas fiscales, sin embargo, es necesario resaltar, que como ya se ha señalado a lo largo del presente trabajo, la sanción es una forma de castigar a quien cometa alguna infracción a las disposiciones fiscales, por lo que para que una multa pueda ser determinada, es necesario que la conducta del infractor se adecue a la hipótesis normativa que prevea la infracción, es decir, que se realice lo que la ley prohíba, o bien, que se deje de hacer lo que la misma ordena.

En este sentido el Licenciado Luis Martínez López señala que: "Las multas no pueden ser consideradas lícitamente como un recurso del Estado y en consecuencia no es de admitirse, que su mayor aplicación pueda ser un medio justo de acrecentar sus ingresos."⁴⁸

⁴⁸ MARTÍNEZ López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. ECAFSA. México 1988. Pag. 83.

Así pues, en la aplicación de las multas fiscales debe existir un fundamento preciso que prevea que la conducta del contribuyente traerá como consecuencia una infracción a las disposiciones fiscales, y por tal motivo se hará acreedor a la imposición de una sanción.

El tratadista Emilio Margain Manautou señala que, el Código Fiscal de la Federación, en el título IV, capítulo I, hace referencia a una serie de reglas que se tomarán en cuenta para la imposición de multas fiscales, las cuales, de manera genérica se resumen en las siguientes:

PRIMERA.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

SEGUNDA.- Las autoridades fiscales, al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, deberán de fundar y motivar su resolución.

TERCERA.- Se considera como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente.

CUARTA.- Cuando por un acto u 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.

En relación a lo anterior, el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación señala los casos de reincidencia, y conforme a los cuales las multas fiscales serán incrementadas. Menciona que la reincidencia se da cuando:

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

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

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

La reincidencia es una circunstancia que deberá tener en cuenta la autoridad al graduar la sanción.

El precepto invocado, también hace mención de los supuestos que se considerarán como agravantes en la comisión de infracciones, tales supuestos son:

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 al 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, ello sin perjuicio de que tales documentos carezcan de valor probatorio.
- g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este código.

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

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

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

En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte una nueva resolución; esto con excepción de aquellos preceptos en que se incluye sus propias reglas de disminución de multas.

De lo anterior tenemos que al dársele a la autoridad fiscal la facultad discrecional de determinar la cuantía de las multas, debe necesariamente tomar en cuenta todos los elementos del caso particular, y razonar debidamente la imposición de ésta, el autor Margain Manautou al respecto menciona: “..el Tribunal Fiscal ha sostenido, sobre la imposición de multas discrecionales, que es de explorado derecho que las sanciones fiscales deben ser adecuadas a la gravedad de la infracción cometida y a las condiciones económicas del infractor, por lo que si la infracción fue originada simplemente por la ignorancia del interesado, es de considerarse que el contribuyente no tuvo el propósito doloso de infringir las disposiciones fiscales, ni existe en su caso la actitud de rebeldía a que se refieren las autoridades en sus contestaciones (juicio 683/53).”⁴⁹

4.2 ELEMENTOS DE CONSTITUCIONALIDAD Y LEGALIDAD QUE SE DEBEN TOMAR EN CUENTA PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS FISCALES.

El principio de constitucionalidad se refiere, básicamente, a la subordinación de las leyes, decretos, ordenanzas o resoluciones que dictan los organismos administrativos, a las normas de la Constitución de un país en un momento dado; es decir, que ninguna ley, código, resolución, etc., podrá ir en contra de nuestra Carta Magna, ya que en ella se consagran los principios básicos sobre los cuales se regirá la sociedad. Por otro lado, el principio de legalidad es aquel que establece que las autoridades no tienen mas facultades que las que las leyes le otorgan, y que sus actos sólo son válidos cuando se fundan en una norma legal y se ejecutan de acuerdo con lo que ella prescribe, esto es, la autoridad sólo puede realizar lo que la ley le permite, y los particulares solo están obligados a hacer, no hacer o dejar de hacer lo que la ley les ordena.

⁴⁹ MARGAIN Manautou Emilio. Op. Cit. pag. 313.

Todo acto de autoridad debe cumplir con el principio de legalidad, y que obviamente, tal acto no contravenga las disposiciones contenidas en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las resoluciones que impongan multas fiscales, como todo acto de autoridad, debe estar debidamente fundado y motivado y cumplir con los requisitos que establece el artículo 16 de nuestra Carta Magna, esto es, emanar de una autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Así pues, tal precepto constitucional exige que la autoridad que emita una resolución sea competente, esto es, que tenga facultades expresamente conferidas en ley para emitirla, lo cual es un requisito de legalidad que debe cumplirse para que el acto sea jurídicamente válido.

El artículo 238, fracción I del Código Fiscal de la Federación, expresamente señala que una resolución administrativa es ilegal por incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución. Al respecto el autor Sergio Francisco de la Garza menciona que: “Los actos administrativos deben emanar de la autoridad a quien la ley otorgue competencia por razón de la materia y de los funcionarios que en ellos intervengan, así como del lugar.”⁵⁰

El Código Fiscal de la Federación reconoce expresamente algunos de los principios establecidos en nuestra Constitución Federal, pues en el artículo 38 del código invocado se establecen los requisitos que un acto de autoridad debe cumplir, los cuales al ser requisitos de legalidad deben constar en el texto de la resolución que determine una sanción de carácter fiscal, ya que evidentemente cuando se impone una multa estamos en presencia de un acto de autoridad. Tal precepto señala lo siguiente:

⁵⁰ DE LA GARZA Sergio Fco. Op. Cit. pag. 692.

Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

De lo anterior tenemos, que el precepto invocado, es única y exclusivamente el reconocimiento de que los actos administrativos, al ser actos emanados de una autoridad, deben cumplir con los requisitos que se establecen en nuestra Carta Suprema.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal menciona como una de las obligaciones de los mexicanos la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este precepto se establece el principio de proporcionalidad y equidad, el cual ya ha sido estudiado anteriormente, sin embargo es necesario referir que en materia de multas, aún cuando no es propiamente una contribución, participa de ellas, pues el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, señala que las sanciones son accesorios de las contribuciones y por lo tanto participan de la naturaleza de éstas.

En relación a lo anterior podemos decir, que un requisito importante expresamente señalado en la Constitución, lo es que exista una debida proporcionalidad y equidad en la imposición de multas fiscales, lo cual esta vinculado con el artículo 22 constitucional que prohíbe la imposición de multas excesivas, ya que para evitar que la sanción impuesta resulte excesiva se deberá atender al principio de proporcionalidad y equidad.

En el mismo orden de ideas, y haciendo referencia a la imposición de multas fiscales, el principio de legalidad exige que la conducta realizada por el infractor se encuentre previamente establecida como tal, y que para dicha infracción exista una sanción, es decir, que la conducta de la persona se adecue exactamente a lo que la ley establece como infracción, aplicando la sanción prevista para dicha conducta, pues como ya se ha apuntado anteriormente, la autoridad fiscal no podrá en un momento dado, sancionar una conducta que no este considerada por la ley como una infracción.

4.2.1 VALORACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA.

La capacidad económica, atendiendo al concepto que da el Licenciado Juan Palomar de Miguel en su "Diccionario Para Juristas", es la aptitud o suficiencia que tiene cualquier persona para responder de sus obligaciones de tipo económico.

Al hablar de la valoración de la capacidad económica, nos encontramos ante el enfoque en el problema de la proporcionalidad y equidad en la estructura impositiva conforme al cual la distribución de la carga fiscal debe hacerse de acuerdo con la habilidad para pagar de cada contribuyente, entendiendo por ésta el bienestar económico o nivel de vida de cada causante.

La equidad exige que la estructura fiscal reduzca la desigualdad del ingreso, ello con el fin de lograr que las personas con la misma capacidad económica paguen la misma cantidad de impuesto, y las que tienen mayor habilidad paguen más que los que tienen menos recursos: de este modo la estructura impositiva produce por sí misma el efecto de atenuar la desigualdad en la distribución del ingreso y riqueza.

La valoración de la capacidad económica en la imposición de multas fiscales, es un tema que aún cuando no se encuentra expresamente regulado, ni en nuestra Constitución Federal, ni en las leyes secundarias que de ella emanan, ha sido considerado como un elemento a considerar en la imposición de sanciones de carácter fiscal. Al respecto la tratadista Lomelí Cerezo nos dice: "No hay, pues, un criterio constitucional para determinar cuándo una multa impuesta por infracción a las leyes fiscales, es excesiva. Pero de acuerdo con las elaboraciones jurisprudenciales debe hacerse tal calificación tomando como base dos factores principales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor."⁵¹

La capacidad económica es un elemento que se ha considerado como parte de la debida fundamentación y motivación que se debe expresar en la resolución que determine una multa fiscal, ello para poder estar en aptitud de individualizar la sanción, y que esta no resulte excesiva; pues no debe perderse de vista que el carácter de las sanciones fiscales es de tipo represivo, es decir, aflictivo o intimidatorio, por lo que de ninguna manera podrá decirse que las multas puedan formar parte del ingreso del Estado.

⁵¹ LOMELÍ Cerezo Margarita. Op. Cit. pag. 86 - 87.

En relación a lo anterior, y a pesar de que la valoración de la capacidad económica, como ya se ha mencionado, es un elemento que debe tomarse en cuenta al emitir una resolución que imponga una multa fiscal, por estar estrechamente vinculada con las garantías individuales consagradas en los artículos 22 y 31 fracción IV Constitucional que se refieren a la prohibición de imponer multas excesivas, así como a la valoración de la proporcionalidad y equidad en las contribuciones; la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en la tesis jurisprudencial aprobada en sesión de 1º de Junio de 1999 sostuvo lo siguiente:

MONTO DE UNA SANCIÓN.- SU MOTIVACIÓN CUANDO SE IMPONE EL MÍNIMO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1994.-

Dicho precepto establece la posibilidad de aplicar una multa dentro de los límites mínimo 70% y máximo 100% de las contribuciones omitidas, por lo que si la autoridad, una vez comprobada la infracción, impone el monto mínimo, no está obligada a razonar la capacidad económica del infractor y los perjuicios ocasionados a la colectividad, ya que en este supuesto, jurídicamente no puede imponer un monto menor, salvo que se actualice alguna atenuante en los términos previstos por el artículo 77, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso corresponde al actor demostrar esta circunstancia. En cuanto a la gravedad y la reincidencia, en principio, la autoridad no está obligada a tomar en consideración dichas cuestiones, salvo que se actualice alguna de las agravantes previstas en el artículo 75, fracciones I, II, III y IV, del Código mencionado, en cuyo caso corresponde a la

autoridad justificar esta circunstancia, toda vez que da lugar al incremento de la sanción, en los términos del artículo 77, fracción I, ya citado, por lo que si la autoridad administrativa procede en los términos mencionados, su resolución es legal.

PRECEDENTES.

Juicio No. 836/98-06-02-2/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 25 de mayo de 1999, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Angel Luna Martínez.

(lo subrayado es nuestro)

Contrario a lo anterior, el Tribunal Colegiado de Circuito emitió el criterio que a continuación se transcribe, y con el cual estamos totalmente de acuerdo:

Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: IX, Marzo 1999. Tesis: VIII 1o.25 A Pag. 1421

Materia: Administrativa Tesis Aislada.

MULTAS FISCALES. AUN SIENDO LA MÍNIMA, NO ES ABSOLUTA NI IRRESTRICTA LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA IMPONERLAS.- Sostener el criterio de que cuando se aplique el porcentaje mínimo de una multa, no deban especificarse las razones de su proporcionalidad y justicia, especialmente en el caso de que el monto sea de un 70%, sería tanto como pretender encubrir y justificar la aparente constitucionalidad de una multa de una

magnitud significativa, para cuya imposición no se atiende al elemento subjetivo del actor, corriendo el riesgo de ser excesiva y desproporcional a las circunstancias del particular en el caso concreto, pues el hecho de que el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, no reproduzca los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación que exige el artículo 16, no significa que la autoridad no debe observar ese mandato constitucional y solamente atender a la ley secundaria, porque ante todo y por encima de cualquier ley se encuentra el principio de supremacía constitucional previsto en el artículo 133 de nuestra Carta Magna, lo que implica que la autoridad sancionadora por imperativo jerárquico debe, al imponer una multa, tomar en consideración tanto el elemento objetivo como el subjetivo del infractor, pues basta la existencia de esos mandatos para que la obligación subsista para cualquier autoridad, y así salvaguardar las garantías individuales previstas en los artículos 16 y 22, párrafos primeros, de nuestra Carta Fundamental. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

PRECEDENTES.

Revisión fiscal 86/98. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Administrador Local Jurídico de Ingresos de Durango. 13 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: René Silva de los Santos. Secretario: Miguel Rafael Mendiola Rocha. Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis número 26/99, pendiente de resolverse en la Segunda Sala.

De acuerdo a los criterios transcritos anteriormente tenemos que si bien es cierto que en el Código Fiscal de la Federación se da un mínimo y máximo permitido por la ley, y mediante el cual la autoridad sancionadora tendrá la facultad discrecional de imponer la cuantía que ella considere, también lo es que el mínimo señalado en ley, en muchos casos reales y concretos no será precisamente una multa mínima, es decir, si la intención del legislador al imponer las multas es castigar al infractor y disuadir a los causantes de cometer infracciones, es claro que esa finalidad no se alcanza correctamente si por infracciones semejantes se imponen multas semejantes a causantes con una notoria diferencia en su capacidad económica, pues la sanción resultaría más onerosa para el infractor económicamente débil, provocando con ello un tratamiento igual a causantes desiguales.

4.3 PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS FISCALES.

El autor Luis Martínez López al hablar sobre las multas impuestas conforme al Código Fiscal de la Federación nos menciona: “El sistema adoptado en éste es absurdo, porque la enumeración de infracciones y penas es desordenada y sin una guía para la aplicación de los innumerables preceptos. No se encuentra explicación de la separación de infracciones y multas, que origina confusiones e impide la aplicación exacta de la disposición en que la sanción pueda fundarse.”⁵²

En relación a lo anterior, y al hablar de un procedimiento para la imposición de multas fiscales tenemos que no existe pues un método previsto en ley en que la autoridad se apoye para emitir las sanciones fiscales, sin embargo, aunque en forma desordenada, nuestro Código Tributario señala algunas reglas sobre las cuales podrá apoyarse en la emisión de las resoluciones que impongan dichas multas, tales como

⁵² MARTÍNEZ López Luis. Op. Cit. pag. 109.

el momento en que sean cumplidas las obligaciones omitidas, la reincidencia o gravedad de la infracción, así como en que circunstancias el monto de la multa se aumentará o disminuirá, entre otros aspectos.

Ahora bien, para que la autoridad fiscal imponga una multa, primeramente deberá darse el hecho generador de la misma, es decir, que el contribuyente haya cometido alguna infracción a las disposiciones fiscales y que esta se encuentre establecida como tal, así como que exista previamente una sanción expresamente señalada para la infracción cometida, pues ello es un principio de legalidad que debe observar todo acto de autoridad. Lo anterior es llamado en el derecho penal como tipicidad, esto es, que la conducta del infractor se adecue exactamente a lo que la ley prevé como infracción, y que en virtud de ello se aplica la multa señalada para tal proceder.

Lo anterior revela que en la imposición de multas se requiere necesariamente de un fundamento preciso, es decir, de un precepto legal que establezca que determinada conducta es considerada infracción y que en virtud de ello se aplica la sanción que le corresponda.

Así pues, una vez que se ha cometido la infracción a las disposiciones fiscales la autoridad deberá emitir una resolución debidamente fundada y motivada por medio de la cual se imponga la sanción correspondiente a la infracción cometida; en dicha resolución se deberá expresar con toda precisión la conducta que se sanciona, los fundamentos legales en los que la autoridad se apoya para emitir tal acto, así como todos los razonamientos legales que tuvo en cuenta la autoridad fiscal para la emisión de la sanción.

En este orden de ideas es preciso mencionar, que una vez que se ha emitido una resolución en la que se imponga una multa fiscal, ésta, de acuerdo con el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, tendrá el carácter de crédito fiscal y para su cobro le serán aplicables las reglas que señala el propio código tributario, esto es, se deberá notificar al interesado el acto determinativo del crédito el cual deberá pagarse o garantizarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, ello acorde con lo estipulado en el artículo 65 del mencionado Código Fiscal.

Toda resolución administrativa que imponga una multa fiscal, por ser una resolución definitiva dictada por autoridades fiscales, de acuerdo con lo establecido en los artículos 116 y 117 del Código Fiscal de la Federación invocado procede en su contra los medios de defensa señalados en el propio código, esto es, el Recurso de Revocación, o en su caso, el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

4.4 CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE SE PRODUCEN AL ESTABLECER MULTAS EN CANTIDADES ENTRE UNA MÍNIMA Y UNA MÁXIMA, POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

A lo largo del presente trabajo hemos hablado de los requisitos y características que contienen las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación, así como los elementos que debe valorar la autoridad que impone tales sanciones; en este sentido tenemos que las multas que establece el Título IV, Capítulo I del Código Tributario mencionado va desde una cantidad mínima a una máxima permitida en la ley, es decir, se otorga una facultad discrecional a la autoridad fiscal que impone la multa.

La facultad discrecional tiene lugar cuando la ley deja a la administración un poder o margen de libre apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, o en que momento debe obrar, o en fin, que contenido va a dar a su actuación; la facultad discrecional se da cuando la ley emplea términos permisivos o facultativos, y siempre que exista un marco legal que razonablemente debe respetarse, es decir, un interés legítimo que no debe transgredirse y una finalidad que debe mantenerse.

Esta facultad discrecional que tiene la autoridad fiscal en la imposición de multas fiscales permite que se haga una apreciación de los elementos que concurren en un caso determinado, o puede hacer equitativa la aplicación de la ley por la estimación que se haga de cada caso individual.

En materia de multas fiscales precisamente se da a la autoridad esta facultad discrecional, pues dentro del Código Fiscal de la Federación se determina un monto mínimo a un máximo que puede aplicar la autoridad, dependiendo claro está de cada caso en particular, y siempre que la autoridad funde y motive las razones jurídicas por las cuales determine tal monto.

El Código Tributario Federal, al imponer los topes de un mínimo a un máximo, desde mi punto de vista, de ninguna manera permite la adecuada valoración de las circunstancias de cada caso en particular, pues en muchos de los preceptos que imponen tales sanciones el monto mínimo, en algunos casos puede en verdad resultar excesivo, y lo cual la autoridad impositora puede argüir no estar en aptitud de imponer un monto mínimo al establecido.

Esto, desde mi perspectiva causa un grave problema, ya que en el caso que planteo no se atendería a las circunstancias particulares del caso, ni se lograría una debida valoración de la capacidad económica del contribuyente, provocando la emisión de multas, que en muchos casos pueden resultar ser excesivas.

Respecto a esta problemática que planteo, el autor Gregorio Sánchez León ha señalado lo siguiente: “No obstante que en el Código Fiscal vigente, se omitieron las reglas para la individualización de las multas, lo que trae por consecuencia la injusticia en la imposición de las sanciones fiscales, se deben tomar en consideración, las condiciones personales del infractor, puesto que el artículo 21 Constitucional hace referencia a las condiciones personales del infractor, cuando se refiere a la consistente en sí el infractor es trabajador asalariado o no, para establecer el límite máximo de la sanción. Por otra parte, el numeral 22 de la propia Constitución, exige tener en cuenta la importancia de la infracción, para no llegar a imponer una multa excesiva. En conclusión, el espíritu del Constituyente, expresado en los artículos 14, 16, 21 y 22 constitucionales, debe ser en el sentido de individualizar exhaustiva y correctamente la sanción administrativa, teniendo siempre en cuenta las condiciones personales del infractor y la importancia de la infracción, para no aplicar una multa excesiva, ya que si no se individualiza en esos términos, se vulneran los citados preceptos constitucionales.”⁵³

De lo anterior tenemos, que tal y como el autor citado lo menciona, los montos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, al imponer un mínimo señalado, puede provocar en muchos casos la injusticia en la imposición de las multas, e incluso la inconstitucionalidad de las mismas, ya que en todo caso transgrediría el artículo 22 constitucional que expresamente prohíbe las multas excesivas.

⁵³ SÁNCHEZ León Gregorio. Op. Cit. pag. 314 - 315.

atentar en contra de lo dispuesto en el artículo 22 Constitucional que prohíbe la imposición de multas excesivas porque aun la multa mínima pudiera ser excesiva para un contribuyente atento a su situación particular. Por consiguiente, aun en los casos de imposición de multas mínimas, la autoridad sancionadora debe desplegar el arbitrio que la ley le concede individualizándola, y tomando en cuenta los dos elementos anteriores, para así cumplir con el diverso mandamiento del artículo 16 constitucional fundando y motivando su decisión según el caso particular. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

PRECEDENTES.

Revisión fiscal 86/98. Secretaria de Hacienda y Crédito Público, Administrador Local Jurídico de Ingresos de Durango. 13 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: René Silva de los Santos. Secretario: Miguel Rafael Mendiola Rocha. Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis número 26/99, pendiente de resolverse en la Segunda Sala.

Así, como se ha apuntado, el Código Fiscal de la Federación no establece reglas para la aplicación de las sanciones fiscales, por lo que en la actualidad ya no se toma en cuenta para la individualización de las mismas la importancia de la infracción, las condiciones económicas del contribuyente, la conveniencia de destruir prácticas establecidas, etc., elementos con los cuales se permite la individualización de las mismas y permite la justicia en la imposición de dichas multas.

Al establecerse multas entre una mínima y una máxima permitida en la ley, como de hecho se establecen en el Código Fiscal de la Federación, trae como consecuencia que éstas sean desproporcionales e inequitativas, e incluso que en algunos casos transgredan el artículo 22 Constitucional, pues los montos mínimos establecidos, para muchos contribuyentes pueden ser excesivos y para otros no, lo cual además de la evidente injusticia en la determinación de tales multas fiscales, provoca un tratamiento igual a contribuyentes desiguales.

4.5 LA NECESIDAD JURÍDICA DE INCORPORAR AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE PERMITA LA VALORACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA.

Como hemos señalado, el Código Fiscal de la Federación no contiene un procedimiento para la imposición de las multas fiscales previstas en el mismo, lo cual provoca que la autoridad fiscal no tome en cuenta todos los elementos necesarios para la individualización de las sanciones, provocando con ello que las mismas resulten excesivas.

Nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV expresamente señala que los mexicanos deberán contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es decir, dicha garantía constitucional consagra la justicia en las contribuciones, y aún cuando las multas fiscales no son propiamente contribuciones, el artículo 2º in fine del Código Fiscal de la Federación les da la condición de accesorios y por lo tanto participan de la naturaleza de éstas.

En este sentido una adecuada proporcionalidad y equidad en la imposición de las sanciones, es precisamente el hecho de valorar la capacidad económica de los contribuyentes, pues solamente así se obtendrá justicia en la determinación de las multas fiscales.

El fiscalista Sánchez León Gregorio nos menciona que a diferencia del Código Fiscal de la Federación, casi todos los ordenamientos jurídicos administrativos contienen reglas para la individualización de las sanciones administrativas, citando el artículo 264 del Reglamento General de Seguridad e Higiene en el Trabajo y el artículo 54 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, los cuales contiene los elementos que se considerarán para la cuantificación de las sanciones, entre los cuales se valora precisamente las condiciones económicas del infractor.

Así pues, en nuestro Código Tributario Federal al no tener un procedimiento administrativo que permita la valoración de la capacidad económica de los contribuyentes en la imposición de las multas fiscales, provoca que en muchos casos se impongan multas excesivas, ya que como se ha señalado anteriormente la multa mínima puede resultar excesiva, provocando violación y transgresión directa a nuestra Carta Magna, que ante todo y por encima de cualquier ordenamiento legal debe ser respetada.

De lo anterior se concluye que en verdad existe una necesidad jurídica de incluir en nuestro Código Fiscal un procedimiento en el cual la autoridad que imponga la multa pueda apoyarse y tenga la obligación de valorar las condiciones particulares de los contribuyentes al imponer las sanciones fiscales, pues solo de esa manera se evitaría que las multas resulten ser excesivas.

CONCLUSIONES.

1.- Siendo algunos de los fines del Estado el bien común, la justicia, y la seguridad social, la hacienda pública es aquella institución por la cual el Estado se allegará de los recursos económicos necesarios para la realización de sus fines, siendo ésta de vital importancia, ya que mediante ella se distribuirá el gasto público, y se deberá de realizar la justa distribución de la riqueza.

2.- En la concepción clásica de la hacienda pública, el Estado únicamente recaudaba los recursos necesarios para cubrir sus gastos por administración, pues éste era un ente puramente administrativo que no tenía ninguna injerencia en las actividades financieras del país, sin embargo, en la hacienda pública moderna dicha concepción cambia, ya que el Estado se atribuye funciones de dirigir la actividad financiera del país.

3.- El Estado tiene diversas formas de obtener ingresos, entre las que se encuentran, la directa u originaria que consiste en la explotación de bienes de su propiedad; y la derivada, la cual resulta del ejercicio de su poder coactivo sobre los particulares, y la cual se manifiesta en la imposición de contribuciones.

4.- El Estado es la sociedad jurídicamente organizada para hacer posible en convivencia pacífica la realización de la totalidad de los fines humanos. Dentro de ésta organización el Estado debe entre muchas otras funciones implementar un adecuado manejo, y administración de lo que se conoce como hacienda pública, entendiéndose por ésta el conjunto de toda la riqueza propiedad de aquél. De lo anterior se deduce que la hacienda pública juega un papel fundamental dentro de la organización social de las personas, ya que ésta es la parte de la administración de un Estado, responsable de la elaboración y gestión del presupuesto nacional, es decir, de la determinación del volumen y del tipo de gasto público y de la fijación y recaudación de los impuestos y demás formas de ingresos.

5.- El Estado con el objeto de allegarse de recursos para la hacienda pública, crea dentro de su estructura un organismo capaz de exigir las prestaciones existentes a su favor. Es así como el Estado crea lo que se conoce como fisco, ente capaz de recaudar con sustento y base en la ley todos los ingresos destinados a la hacienda pública.

6.- El artículo 31 fracción IV Constitucional obliga a todos los mexicanos a contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, otorgándole al Estado la facultad de cobrar coactivamente las prestaciones a las cuales tenga derecho e implementando sanciones para el caso de que sean incumplidas las diversas leyes fiscales en las que se consignent tales obligaciones.

7.- La sanción es una consecuencia jurídica que se produce por el incumplimiento a las disposiciones legales, cuyo fin es el de sancionar las violaciones cometidas.

8.- La multas de carácter fiscal derivan de incumplimientos a las leyes fiscales, sin embargo, para que se configure dicha sanción, debe necesariamente, adecuarse la conducta de la persona física o moral a la hipótesis prevista en la ley que regula la materia.

9.- La Autoridad fiscal al imponer una multa, debe, por mandato constitucional, fundar y motivar sus resoluciones, es decir, debe señalar todos los preceptos aplicables para la emisión del acto, así como expresar los razonamientos lógico-jurídicos que tomo en cuenta para tal determinación.

10.- Aún cuando el Código Fiscal de la Federación vigente no señala la valoración de la capacidad económica del contribuyente como requisito en la imposición de multas fiscales, existen tesis jurisprudenciales que consideran que se debe de tomar en cuenta tal elemento, ello en base al argumento de que toda multa debe individualizarse para que la misma resulte fundada y motivada, y no ser excesiva y por ende violatoria de los artículos 16 y 22 Constitucionales.

11.- El Código Fiscal de la Federación vigente, otorga a la autoridad fiscal un margen para la determinación del monto de la multa, el cual va desde un mínimo a un máximo permitido, es decir, ejerce una facultad discrecional la cual irá de acuerdo con diversos elementos a valorar, por ejemplo la reincidencia, agravantes, condiciones económicas del infractor, capacidad contributiva, etc.

12.- La valoración de la capacidad económica de los contribuyentes en la imposición de multas fiscales, se refiere a la aptitud que tiene una persona de enfrentar sus obligaciones económicas para con el Estado. De lo anterior se deduce que el Estado entiende que existen diferencias entre los ciudadanos con respecto a la capacidad económica para contribuir con el gasto público, por lo cual se hace necesario crear un mecanismo que valore las condiciones particulares de los infractores al momento de determinar las sanciones por el incumplimiento de alguna obligación.

BIBLIOGRAFÍA.

LEGISLACIÓN CONSULTADA:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

OBRAS CONSULTADAS:

ATCHABAHIAN, Adolfo. "Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en al Hacienda Pública" Ed. Depalma, 1ª Edición. Buenos Aires 1996.

CARRASCO, Iriarte Hugo. "Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria" Ed. Themis, México 1987.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano" Ed. Porrúa, México 1994.

DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario" Ed. Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega Editores, México 1996. 3ª Edición.

DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO. México a través de sus Constituciones. Tomo III. H. Cámara de Diputados LV Legislatura. Ed. Grupo Editorial Miguel Ángel Porrúa. México 1994.

DUVERGER, Maurice. "Hacienda Pública" Ed. Bosch Casa Editorial, S.A., Barcelona 1980, 9ª Edición.

FAYA, Viesca Jacinto. "Finanzas Públicas" Ed. Porrúa, 2ª Edición. México 1986.

FLORES, Zavála Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas" Ed. Porrúa, México 1984.

GARCÍA, Domínguez Miguel Angel. "Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal - Penal" Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1982.

LOMELÍ, Cerezo Margarita. "Derecho Fiscal Represivo" Ed. Porrúa, 2ª Edición. México 1997.

LOMELÍ, Cerezo Margarita. "El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal". Ed. Compañía Editorial Continental, S.A. 1ª Edición. Octubre 1961.

MARGAIN, Manautou Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano" Ed. Porrúa, 13ª Edición. México 1997.

MARTÍNEZ, López Luis. "Derecho Fiscal Mexicano" Ed. ECAFSA, México 1988.

PESAGGNO, Hernán Abel. "Derecho Penal Impositivo y Procedimiento para su Aplicación" Ed. La Ley, Buenos Aires 1946.

PONCE, Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo. "Derecho Fiscal" Ed. Banca y Comercio, S.A. de C.V. México 1995.

PORRAS, Y López Armando. "Derecho Fiscal" Textos Universitarios. México 1967.

RADOVIC, Schoepen. "Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos" Ed. Jurídica de Chile. Octubre 1994.

RODRÍGUEZ, Mejía Gregorio. "Teoría General de las Contribuciones" Ed. Porrúa. México 1994.

SÁNCHEZ, León Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano" Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1994.

SÁNCHEZ, Miranda Arnulfo. "Fiscal I" Ed. ECAFSA, 3ª Edición México 1999.