

342



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

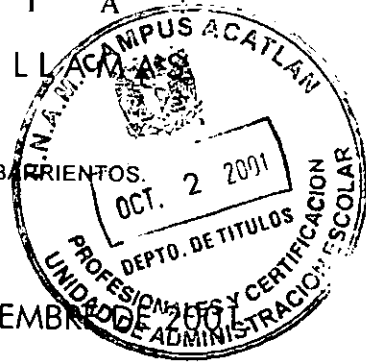
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"

29756°

"EL ANALISIS CONSTITUCIONAL DEL MONTO DE LAS MULTAS CONTENIDAS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION".

SEMINARIO - TALLER EXTRACURRICULAR QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA RENE RUELAS LL

ASESOR: LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS.



ACATLAN, EDO. DE MEX., SEPTIEMBRE





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está 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 mi Padre ASCENCIÓN RUELAS DUARTE por el apoyo incondicional para acabar mi carrera e incitarme a seguir estudiando y prepararme más día con día.

A mi Madre EVELIA LLAMAS DE LOS SANTOS por todo el amor y cariño que me tuvo en la vida de estudiante, al levantarse y desvelarse conmigo en los días de exámenes.

A mis hermanos ARMANDO Y JAIME, a su esposa ROCIO e hijo JONATHAN A. RUELAS REAL, que aunque no están conmigo, sé que les está yendo bien en dondequiera que estén. ¡SUERTE!

A todas las personas que integran el despacho de ASESORES IÑIGUEZ, por su simpatía.

CAPITULADO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	5
 CAPITULO PRIMERO	
DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES	
I.1.- Los Ingresos Tributarios.....	7
I.2.- Clasificación de las contribuciones en la Ley de Ingresos de la Federación.....	10
I.3.- Ingresos del Estado de acuerdo con la legislación mexicana.....	13
I.4.- Las obligaciones fiscales.....	14
I.5.- Las Facultades Discrecionales de la Autoridad Fiscal.....	18
I.6.- Las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal.....	20
I.7.- El acto Administrativo.....	25
I.8.- La resolución como contenido del Acto Administrativo.....	28
 CAPÍTULO SEGUNDO	
INFRACCIONES EN MATERIA FISCAL	
II.1.- Del ilícito fiscal.....	31
II.2.- Clasificación de los ilícitos fiscales.....	33
II.3.- De las sanciones fiscales.....	35
II.4.- De las infracciones Fiscales.....	38
II.5.- Del Delito Fiscal.....	45
II.6.- Diferencias y similitudes entre Infracción y Delitos Fiscales.....	47
II.7.- De las principales infracciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación.....	49
 CAPITULO TERCERO	
LAS MULTAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	
III.1.- La multa fiscal.....	61
III.1.1.-Concepto.....	62
III.1.2.- Naturaleza jurídica.....	63
III.1.3.- Multas Formales y Sustantivas.....	65
III.2.- Imposición de la multa.....	65
III.3.- Reglas para la imposición de las multas contenidas en el Código Fiscal de la Federación	67

	Pág.
III.3.1.- Aumento de las multas.....	67
III.3.2.- Disminución de las multas.....	71
III.4.- La multa excesiva según la doctrina.....	73

CAPITULO CUARTO

LIMITACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA MULTA FISCAL

IV.1.- El artículo 22 Constitucional como limitante de la multa fiscal.....	76
IV.2.- El principio de proporcionalidad y equidad consagrado en la fracción IV del Artículo 31 constitucional aplicable a las multas fiscales.....	79
IV.3.- La Garantía de Audiencia y Legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 constitucionales y las multas fiscales.....	84
IV.4.- Los principales criterios del Poder Judicial Federal respecto de la imposición de las multas fiscales.....	91
Conclusiones.....	101
Bibliografía.....	105
Legislación.....	107

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación realiza un análisis de las multas contenidas en el Código Fiscal de la Federación desde el punto de vista constitucional, ya que trata de limitar hasta donde el monto de una multa puede considerarse excesiva, esta última prohibida por la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, en el primer párrafo de su artículo 22.

Se hace el mencionado análisis, en virtud de que el citado numeral constitucional establece que se prohíben las multas excesivas, pero no las define, lo que provoca incertidumbre y confusión para el contribuyente que se le aplica una multa fiscal, porque no sabe de donde partir para establecer si es excesivo su monto, ya que si constitucionalmente no existe su definición, con la ley fiscal no se podrá determinar, porque tampoco existe su definición, dejándolo en estado de indefensión porque dependerá del criterio que tenga el juzgador para establecer si existe violación al artículo 22 constitucional.

Este trabajo está formado por cuatro capítulos, cada uno con sus respectivos apartados.

En el primer capítulo ubicamos a las multas fiscales dentro de los ingresos que percibe el Estado para poder satisfacer las necesidades de la colectividad, ya que aunque la manera de imponerlas para recaudarlas es distinta a las contribuciones, también ingresan al erario público, porque para estas últimas es obligación de los contribuyentes aportarlas, situación distinta que corren las multas, en virtud de que sólo es obligación pagarlas si existe previamente la comisión de un infracción, y solamente se aplican cuando el contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales y es ahí cuando la autoridad fiscal, ejerciendo sus facultades de comprobación crea un acto administrativo que afecta la esfera jurídica del contribuyente por dicha desobligación, ya que es obligación de la autoridad vigilar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales.

El segundo capítulo trata de las infracciones fiscales, que son necesarias que se cometan para que se imponga una multa, porque si un contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales entonces la autoridad lo va a sancionar con el pago de una cantidad de dinero; estableciendo también cuales son las infracciones fiscales principales que establece el Código Fiscal Federal. Asimismo se tratará también a los delitos fiscales tipificados en el Código Fiscal de la Federación, señalando las similitudes y la diferenciación con las infracciones.

En el tercer capítulo se aborda el tema de las multas, estableciendo su definición, naturaleza jurídica, cual es su finalidad, cuáles son los factores que se deben de tomar en consideración para imponerla. Asimismo se señalan cuales son las circunstancias que debe tomar de referencia la autoridad fiscal para agravarlas o disminuirlas, circunstancias que están establecidas en el Código Fiscal de la Federación. Y por último se hace mención de lo que debe entenderse por multa excesiva, según los doctrinarios del

Derecho, haciendo una interpretación de lo que establece el artículo 22 de la Constitución Federal Mexicana.

En el cuarto y último capítulo se analiza el monto de las multas fiscales desde el punto de vista constitucional, analizando el artículo 22 por lo que se refiere a la multa excesiva, así como el principio de proporcionalidad y equidad que establece la cuarta fracción del artículo 31 constitucional; y las garantías de Audiencia y Legalidad que están consagradas en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna. Y por último se hace alusión de lo que debe entenderse por multa excesiva según la jurisprudencia emitida por los criterios del Poder Judicial Federal, en virtud de que el mencionado artículo 22 constitucional sólo la prohíbe, más no la define, es por ello que la jurisprudencia es importante porque permite saber al contribuyente si una multa que le impone una autoridad fiscal es excesiva, para que pueda impugnarla mediante los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación

Y por último se enuncian las conclusiones a que se llegaron en el presente trabajo pensando de alguna manera que sean útiles en la práctica profesional.

CAPITULO PRIMERO

DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES

I.1. Los Ingresos Tributarios

Los ingresos que recibe el Estado derivan de la necesidad que tiene una colectividad determinada de recibir permanentemente servicios públicos, tales como agua, energía eléctrica, alumbrado público, etc., así como seguridad e impartición de justicia, entre otros, es decir, la colectividad sabe que necesita permanentemente tales servicios, pero también sabe que los mismos no son de ninguna manera gratuitos, así es que tienen que sacrificar una parte de sus ingresos para poder obtenerlos y de esa manera el Estado se allegará de recursos económicos que empleará para el bien común de dicha colectividad.

Al respecto el maestro Arrijo Vizcaino señala *El ser humano se organiza colectivamente con el fin de implementar formas de vida, de desarrollo civilizado y de progreso técnico, que aislada e individualmente le estarían vedadas. Por eso le transfiere un cierto poder de mando al Estado, aceptándolo como organismo rector de la vida social, defensor de los intereses comunitario y generador de servicios públicos de interés general. De ahí, en la medida que satisface eficazmente esas necesidades, dicho Estado cuenta con el respaldo, respeto y consenso populares.*¹

Dependiendo del crecimiento de la población y de sus necesidades, así será la prestación de los servicios públicos que realice el Estado, es decir, en la actualidad existe un mayor número de personas, en comparación con hace diez años por ejemplo, y consecuentemente han crecido las necesidades colectivas a satisfacer, y ante ese crecimiento es ahora necesario agregar nuevas actividades para el Estado como la construcción y administración de ejes viales, carreteras y autopistas, comunicaciones vía satélite y aéreas, etcétera, que antes no existían o eran mínimas, y que han ido en aumento conforme la colectividad lo exija, de ahí la importancia de que el Estado como rector de la vida social se allegue de recursos para satisfacer dichas necesidades.

En virtud de lo anterior, el Estado necesita allegarse de recursos económicos para poder satisfacer las necesidades colectivas, ya sea mediante aportaciones de los gobernados o ejerciendo actos de soberanía.

En efecto, el Estado para cubrir los gastos públicos en ocasiones tiene que recurrir a diversas formas de recursos distintas de las aportaciones de los contribuyentes que son en ocasiones en medio de grandes apremios.

En el caso que el gobernado no quiera aportar ningún recurso, a pesar de estar obligado a ello, el Estado puede ejercer su poder tributario que se traduce como *la*

¹ Arrijo Vizcaino, Adolfo. "Derecho Fiscal". Editorial Themis. México, 1999. página.79.

*facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendada.*²

Para entender lo anterior, es necesario explicar en que consisten los ingresos; *por ingreso deberá entenderse como toda percepción que obtiene el Estado actuando ya sea como sujeto de derecho privado o de derecho público. Proviengan de la fuente que sea, todos los ingresos que perciba el Estado para cumplir con sus fines.*³

Al hablar de ingresos, es de mencionarse que los tributos son de suma importancia ya que constituyen la más importante clase de éstos, para que el Estado moderno consiga los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades, es por ello que dado su importancia se estudiarán con detenimiento.

El tributo ha sido definido por tratadistas, de muy distintas formas, como por ejemplo: Fonrouge define al tributo diciendo que es *una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho*⁴. Para Jarach *El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo*⁵.

La palabra contribución en la legislación mexicana alude al género, pero se usa también para identificar una de sus especies, denominada contribución especial o de mejoras.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación alude a la contribución como género, aunque no la define. Así se tiene que del análisis de nuestro derecho positivo, podemos desprender la existencia de varias especies, las cuales son: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Derechos, Contribuciones Especiales o de Mejoras.

Retomando nuevamente el tema de la contribución, tenemos que del análisis de las anteriores definiciones doctrinarias, podemos deducir que cuentan con las siguientes características:

I.- SON REGULADAS POR EL DERECHO PÚBLICO.- Se considera que el tributo tiene un carácter público, en virtud de que constituye parte del derecho público. Tienen este carácter, ya que estos ingresos el Estado los percibe en virtud de su soberanía, es decir, haciendo uso de su potestad de imperio, diferenciándose así de los ingresos no tributarios, los cuales son adquiridos cuando realiza actos jurídicos en calidad de particular.

² De La Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa S.A. México. 1999. página 21.

³ Margáin Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa.S.A. México, 1991. página 21.

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero". Vol. I. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1987. página 309.

⁵ Jarach.D. El hecho imponible. página 18, citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. Página 320.

2.- ES UNA PRESTACION EN DINERO O EN ESPECIE.- Son prestaciones que efectúan los contribuyentes a favor del Estado, las cuales pueden realizarse ya sea en dinero (que es lo más común) o en especie. Son prestaciones porque se considera que el contribuyente las aporta sin recibir un beneficio de manera directa o individual, aún cuando sí se beneficia por la aplicación del gasto público, entendiéndose por éste último *los que se destinan a la satisfacción atribuida al estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.*⁶

3.- ES UNA OBLIGACION EX LEGE.- El principio de la legalidad en materia tributaria se encuentra consagrado en la propia fracción IV del artículo 31 constitucional; nos referimos al principio "nullum-tributum- sine- lege", es decir, de aquí derivamos uno de los principios máximos en materia fiscal, que es el de legalidad, el cual consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria, si dicha carga tributaria no se encuentra establecida en ley.

En efecto ninguna autoridad fiscal puede obligar a un contribuyente a pagar contribución que no está expresamente establecida en la ley.

Al respecto Arrijo Vizcaino manifiesta *que los dos enunciados a los que obedece el principio de legalidad son:*

a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

*b) Por su parte los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.*⁷

4.- ES UNA RELACION PERSONAL Y OBLIGATORIA.- Esta relación se establece entre dos sujetos, por un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, es decir, el Fisco y por el otro lado el sujeto obligado a realizar dicha prestación, pecuniaria o en especie, llamado contribuyente.

Por lo que se refiere al Fisco, es decir, el acreedor, puede ser la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios en que residan los contribuyentes, entendiéndose residencia, no como el establecimiento o lugar en que el contribuyente tenga asentado sus actividades, sino como el artículo 1º de ley del Impuesto sobre la Renta la establece:

⁶ Fraga, G. "Derecho Administrativo" n.270, citado por de La Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. página 141.

⁷ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Ob. Cit. Página 267.

Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a ellos.

5.- TIENEN POR OBJETO O FINALIDAD QUE EL CONTRIBUYENTE PROPORCIONE RECURSOS PARA SUFRAGAR LOS GASTOS PÚBLICOS.- Otro principio derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es el que se refiere a que el destino de las contribuciones sea el de sufragar los gastos públicos. El gasto público se refiere a que el importe de lo recaudado por el Estado se destine a la satisfacción de las atribuciones propias del Estado con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.

I.2.- Clasificación de las contribuciones en la Ley de Ingresos de la Federación.

Como ya se mencionó con antelación, todos los ingresos, provengan de la fuente que sea, son necesarios para el gasto público, consecuentemente el Estado tiene que prever de donde obtendrá los recursos económicos para satisfacer las necesidades colectivas, es por ello que la Constitución Federal faculta al Congreso de la Unión para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto” (artículo 73, fracción VII).

A través de la Ley de Ingresos de la Federación el Gobierno Federal recaudará en un año determinado los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades públicas, ya que es una lista o catálogo de Ingresos Tributarios como son los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras, derechos, aprovechamientos, etc., así como los Ingresos no tributarios, como son los empréstitos, emisión de bonos de deuda pública, productos, etc., concretándose a señalar particularmente cada renglón de ingresos por su nombre específico.

Se llama Ley de Ingresos, porque instituye y prevé todos los ingresos de la Federación, ya se trate de Ingresos tributarios, como ingresos no tributarios. Por lo anterior, la Ley de Ingresos regula ingresos fiscales y no fiscales, o sea, todos los ingresos del Estado.

Es importante destacar, que las multas están incluidas en los ingresos que percibe el Fisco, ya que como se mencionó anteriormente, los ingresos son todos aquellos recursos que percibe el Estado, ya sea que los contribuyentes las aporten voluntariamente en cumplimiento de una ley, o ya sea que el Fisco imponga una infracción por el incumplimiento de las leyes.

En ese orden de ideas, las multas como contribuciones que son, están incluidas en la Ley de Ingresos de la Federación, específicamente dentro de los aprovechamientos.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2001, que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, el domingo 31 de diciembre del 2000, en su artículo 1º, que está incluido, en el capítulo I, De los Ingresos y el Endeudamiento Público, enumera todos los ingresos, que recaudará el Fisco mexicano para el año 2001, que incluye por supuesto a la multa, dentro de los aprovechamientos y que en este año se recaudará la cantidad de \$571.8 millones de pesos.

En la ley de Ingresos de la Federación, por lo general hacen referencia a los siguientes rubros:

Ingresos

- I.- Impuestos;
- II.- Aportaciones de Seguridad Social;
- III.- Contribuciones de Mejoras;
- IV.- Derechos
- V.- Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago;
- VI.- Accesorios;
- VII.- Productos;
- VIII.- Aprovechamientos
 - 1. - MULTAS.
- IX.- Ingresos derivados de financiamientos, y
- X.- Otros ingresos.

Es importante esta clasificación, en virtud de que permite tener un panorama general de todos los ingresos que pueden recaudarse por el Fisco mexicano, tanto tributarios como los que no lo son, y ante ese antecedente es factible adentrarnos al estudio de los primeros, contenidos en la legislación mexicana, no sin antes referirnos a algunas clasificaciones que existen en la doctrina.

En la doctrina existen diversas clasificaciones respecto de las contribuciones o tributos, pero la mayoría son semejantes, ya que se pueden ubicar en:

- a) Ordinarios que abarcan los impuestos, los derechos, la contribución de mejoras, las aportaciones de seguridad social y los aprovechamientos; y
- b) Extraordinarios que abarcan las contribuciones extraordinarias, empréstitos, devaluación de moneda, expropiación, servicios personales e ingresos destinados a partidas de reconstrucción.

Arrijo Vizcaino, clasifica los ingresos del Estado en:

<i>Ingresos Tributarios</i>	<i>a) Impuestos</i>
	<i>b) Aportaciones de Seguridad Social</i>
	<i>c) Derechos</i>
	<i>d) Contribuciones Especiales</i>
	<i>e) Tributos o contribuciones accesorias</i>
<i>Ingresos Financieros</i>	<i>a) Empréstitos</i>
	<i>b) Emisión de moneda</i>
	<i>c) Emisión de bonos de Deuda Pública</i>
	<i>d) Amortización y conversión de la Deuda Pública.</i>
	<i>e) Moratorias y renegociaciones</i>
	<i>f) Devaluaciones</i>
	<i>g) Revaluaciones</i>
	<i>h) Productos y derechos</i>
	<i>i) Expropiaciones</i>
<i>j) Decomisos</i>	
<i>k) Nacionalizaciones</i>	
<i>l) Privatizaciones⁸</i>	

Por otro lado, Carlos M. Giuliani Fonrouge manifiesta: *es casi un lugar común decir que existen tantas clasificaciones como autores. La predominante es la Tripartita (Impuestos, tasas y Contribuciones especiales).*⁹

⁸ Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Ob. Cit.* página 82.

⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Ob. Cit.* página 314.

I.3.- Ingresos del Estado de acuerdo con la legislación mexicana.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, clasifica a las contribuciones de una forma y pretende definir las de la siguiente manera:

Las contribuciones se clasifican en:

- I.- Impuestos
- II.- Aportaciones de Seguridad Social.
- III.- Contribuciones de Mejoras
- IV.- Derechos

Las que se clasifican de la siguiente manera:

I.- **IMPUESTOS.-** Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

II.- **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.-** Son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.-** Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV.- **DERECHOS.-** Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

De lo anterior se desprende, que los derechos son los pagos que deben hacerse al Fisco, llámese federal, estatal y municipal, para tener “derecho” a recibir determinados servicios públicos, tales como el suministro de agua potable, inscripciones en los Registros Públicos de la Propiedad y del Comercio, la expedición de actas de nacimiento, matrimonio, defunción.

Los APROVECHAMIENTOS se encuentran en el artículo 3º de la misma ley fiscal y los define de la siguiente forma:

Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Son PRODUCTOS las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado.

En virtud de la anterior clasificación, se llega a la conclusión de que la multa se encuentra en el artículo tercero, que hace alusión a los aprovechamientos, ya que estos últimos son definidos excluyéndose de las contribuciones, es decir, que son distintas del impuesto, de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de los derechos. Y en ese orden de ideas como las multas son sanciones, impuestas por una infracción al Código Fiscal de la Federación y como establece el segundo párrafo del citado numeral, es accesorio de los aprovechamientos y participan de su naturaleza.

I.4.- Las Obligaciones Fiscales

En virtud de que existen disposiciones fiscales que obligan a los contribuyentes a realizar una determinada conducta para con el Fisco, tienen el conocimiento de que deben de comportarse de tal o cual forma, ya que si no las obedecen, tendrán como consecuencia la aplicación de una sanción, que puede consistir desde una multa hasta la privación de la libertad.

Las disposiciones fiscales están integradas por presupuestos o por hipótesis normativas, establecidas por el legislador, con el objeto de regular la conducta del ser humano, para hacer posible la vida en sociedad.

En materia fiscal, una hipótesis normativa es llamada hecho imponible que se puede definir como *el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria, o como el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.*¹⁰

¹⁰ Sáinz de Bujanda, Fernando. "Análisis Jurídico del Hecho Imponible" página.794-842. Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. página 410.

El hecho imponible es la descripción que hace el legislador de un hecho, es la formulación hipotética genérica, es decir, para todos y no para unos cuantos, contenida en ley, de un concepto abstracto, ya que sólo es una representación mental de un determinado hecho, que se vincula con el nacimiento de la obligación jurídica.

Todas las obligaciones del Derecho Tributario tienen una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde. Y a cada hipótesis corresponde una determinada obligación, distinta de las demás.

En efecto, el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho imponible constituye el hecho definidor o configurador que identifica a cada tributo, más aún, que legitima la imposición, en cuanto que sólo por su realización puede producirse la sujeción del tributo y será lícita su exigencia.

En cuanto a la estructura del hecho imponible, la doctrina distingue dos elementos: el subjetivo y el objetivo.

El elemento subjetivo es la relación, preestablecida también por la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento (objetivo) a fin de que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público.

Por su parte, el elemento objetivo del hecho imponible (o presupuesto objetivo) es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo).

El aspecto material o cualitativo indica el hecho, acto, negocio o situación que se grava, y que en los sistemas tributarios desarrollados suele encontrarse en estrecha relación con un índice de capacidad económica, como la renta, el patrimonio o el consumo.

El aspecto espacial expresa el lugar de realización del hecho imponible, lo que será relevante en el ámbito internacional para determinar el ente público impositor, dada la vigencia del principio de territorialidad y su correlativo de residencia efectiva. También en el ámbito interno es significativo, deslindando competencias entre los entes territoriales (Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios), atendiendo normalmente el lugar de residencia de la persona en los impuestos personales, al de radicación de los bienes cuando gravan éstos y al de celebración o efectos de los actos y contratos cuando tienen éstos por objeto.

El aspecto cuantitativo indica la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible, siempre que se trate de tributos variables, cuyos presupuestos de hecho son susceptibles de realizarse en distinta medida (por ejemplo nivel de renta obtenida, valor de un bien transmitido o de un patrimonio, etcétera). Por el contrario, los

tributos fijos presentan hechos imponibles sin posibilidad de graduación, no encerrando este aspecto (por ejemplo, los derechos por el otorgamiento de una certificación).

Finalmente, el aspecto temporal manifiesta el momento de realización del hecho imponible, dando lugar a la división entre tributos instantáneos y periódicos. En los primeros, es posible identificar el instante concreto en que el hecho imponible se realiza (por ejemplo, transmisión de un bien mediante escritura pública), mientras que en los segundos el hecho se produce en forma continuada o ininterrumpida en el tiempo, con tendencia a reproducirse, por lo que no es posible aislar un instante concreto como momento de realización (por ejemplo, titularidad de un bien inmueble). En estos últimos no podría exigirse el tributo hasta que no cesara el hecho, y por ello la ley crea la ficción de fraccionar esa continuidad en períodos impositivos, entendiendo que en cada uno de ellos se realiza íntegramente el hecho imponible y surge la obligación tributaria, con autonomía e independencia respecto a las de períodos anteriores y posteriores.

Ahora bien, el hecho imponible o presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público.

A la realización concreta de un hecho previsto en la ley, en materia fiscal se conoce como hecho generador, que *es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el mundo fenoménico, que -por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de la incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria.*¹¹

Una vez que está establecida en la ley un hecho imponible o la hipótesis normativa y que exista en forma concreta la realización de la misma en el mundo fenoménico, o hecho generador, resulta evidente que la conducta del contribuyente se adecuó a la hipótesis normativa y en consecuencia tendrá que estarse a lo que la misma le ordene, dando así nacimiento a la obligación fiscal o una relación jurídica tributaria con el Fisco.

La adecuación de la conducta del contribuyente con el hecho imponible, es conocida como subsunción, que *es utilizada para referirse al fenómeno de que el hecho real configure rigurosamente a la previsión hipotética de la ley. En ese sentido el hecho generador es un hecho concreto y real que se configura en la descripción hipotética contenida en la norma jurídica.*¹²

Como ya se mencionó, la realización de la hipótesis normativa por el contribuyente, tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación fiscal, es decir, crea un vínculo jurídico con el fisco, en el que éste último le exige al primero el cumplimiento de una prestación pecuniaria.

¹¹ Ataliba, Geraldo. *Hipotesis.n23.1. Citado por De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. página.412.*

¹² *Ibidem. página 413.*

Se puede definir la obligación fiscal como *El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.*¹³

La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de las relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.

Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos, las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de los gastos de ejecución.

Por su parte, De la Garza define la relación sustantiva principal como *aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.*¹⁴

Las relaciones jurídicas fiscales y tributarias se clasifican en:

Relaciones de naturaleza sustantiva.- Cuyo carácter común es que tienen como contenido una obligación de dar, o sea, una prestación dineraria, aunque en forma más esporádica, pueden tener como contenido prestaciones en especie.

Como ejemplo se citan las del reembolso de un tributo, las de pago de un interés moratorio, el pago de gastos de ejecución, etc.

Relaciones formales.- El contenido de estas relaciones puede ser un hacer, un no hacer o tolerar.

Las relaciones de hacer tienen como contenido un hacer, es decir, una prestación de hecho, por ejemplo, presentar una declaración.

¹³ Margáin, Manautou. "Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano" 1969. página 239. citado por Sánchez Leon, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano" Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1994. página 246.

¹⁴ De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. página 455.

Las relaciones de no hacer, su contenido es una abstención, es decir, la no realización de una determinada conducta, por ejemplo, no fabricar alcohol sin permiso.

En las relaciones de tolerar o soportar su contenido del deber es un tolerar o soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria, por ejemplo, tolerar una visita de inspección.

En conclusión, a la obligación fiscal cuyo objeto es un dar, la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. Se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal.

Como ya se mencionó, la relación jurídico fiscal existe entre dos personas que son: Sujeto Activo, Sujeto Pasivo; las cuales se analizarán a continuación:

Sujeto Activo de la relación fiscal.- El sujeto activo de la relación jurídica fiscal es el Fisco, ya sea Federal, Estatal, Municipal, el del Distrito Federal, y en el ámbito Federal los organismos descentralizados fiscales autónomos o parafiscales como es el IMSS, INFONAVIT, ISSTE, ISSFAM, que integran la administración pública paraestatal.

Sujeto Pasivo de la relación fiscal.- El sujeto pasivo, llamado también "contribuyente" en nuestras leyes tributarias federales, *es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza.*¹⁵

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1º describe al sujeto pasivo en los siguientes términos: Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados..."

Para el maestro Gregorio Sánchez León el sujeto pasivo de la relación fiscal *es la persona física o moral o cualquier agrupación que constituya una entidad económica diversa de la de sus miembros, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una contribución al fisco, por haberse colocado inicialmente o continuado por cualquier causa legítima en la situación de hecho o jurídica que genera el crédito fiscal.*¹⁶

I.5.- Las Facultades Discrecionales de la Autoridad Fiscal

Ya que la autoridad fiscal es la facultada para imponer sanciones a los contribuyentes en caso de cometer infracciones; la misma ley fiscal la faculta para

¹⁵ Jarach, D. Curso Superior. 2ª ed. página 194. citado por De la Garza, Ob. Cit. Página 492.

¹⁶ Sánchez León, Gregorio. Ob. Cit. página.240.

imponerlas utilizando su arbitrio, es decir, atendiendo las circunstancias del caso la autoridad fiscal impondrá una multa, pero siempre dentro de los parámetros que la misma ley establece.

A manera de ejemplo, podemos citar que en dos infracciones similares, cometidos por dos personas distintas, en diferente fecha y lugar, la autoridad fiscal puede imponer multas con cuantías diferentes, siendo legal y muy válido, no pudiendo alegarse arbitrariedad, ya que actuó dentro de las facultades que la propia ley establece.

Dicha facultad es llamada facultad discrecional y es definida como *una libertad jurídica (sub lege libertas: libertad pero sometida a la ley), permitida al órgano ejecutivo, por la ley, para la elección y apreciación oportuna y eficaz del momento, medio o modo de acción en el obrar administrativo, hallándose limitada en cuanto al fin o propósito que debe perseguir necesariamente y que se encuentra previsto expresa o implícitamente en la propia norma jurídica.*¹⁷

En ese orden de ideas la facultad discrecional consiste en *la facultad que tienen los órganos del Estado para determinar, su actuación o abstención y, si deciden actuar, que límite le darán a su actuación, y cual será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se le da al órgano de la administración pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que pueden apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley.*¹⁸

De la anterior definición, se desprenden los siguientes elementos:

1.- Como parte de la competencia del órgano administrativo, la ley (tanto desde el punto de vista formal, como material), debe ser siempre la que la otorgue.

2.- Sus límites son los que la propia ley señala a la autoridad.

3.- Su objeto, es que, dentro de esos límites, se pueda apreciar por parte del funcionario, una serie de circunstancias que van desde el decidir si se actúa, o no, hasta señalar el límite de esa actuación.

Las facultades discrecionales se pueden clasificar según la doctrina, fundamentalmente en tres:

a) Libres;

b) Obligatorias y

¹⁷ *Ibidem*, página 218.

¹⁸ Acosta Romero, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo" Primer curso. Editorial Porrúa S.A. México. página 843.

c) Técnicas.

La Facultad Discrecional Libre será aquella que deja al órgano administrativo el ejercicio de la voluntad, dentro de los más amplios márgenes, es decir, que no la ciñe más que en la propia prevención contenida en la ley; y que puede ejercitarse, o no, ejercitarse parcialmente, o en forma continua. Ejemplo de esta facultad, lo tenemos en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, referente a la facultad reglamentaria y el artículo 33 constitucional, referente a la expulsión de extranjeros, y el artículo 89, fracciones II, III y IV, que otorga facultades al ejecutivo para nombrar y remover libremente a los funcionarios de la administración pública, etc.

La Facultad Discrecional Obligatoria.- Aún cuando pudiera parecer una antinomia, se considera que existe facultad discrecional cuyo ejercicio es obligatorio, dentro de los límites de la ley; por ejemplo, la aplicación de multas que, dado el supuesto jurídico, debe invariablemente aplicarse la sanción dentro de los márgenes que la ley da; siguiendo ese mismo ejemplo, otro sería, que la autoridad descuenta un tanto por ciento por pagar una multa, antes de tal día; o también el condonar una multa.

La Facultad Discrecional Técnica se da cuando en la propia ley se señala que deben apreciarse determinados datos técnicos, ya sea de la realidad, o del conocimiento científico, para ejercitar dicha facultad. Por ejemplo, para determinar exenciones de impuestos, para nombrar por concurso u oposición a ciertos elementos, como las vistas aduanales, etc.

Respecto al ejercicio de las facultades discrecionales la suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en varias ejecutorias (tomo LXXXIII, p.3532), que el ejercicio de la facultad discrecional está subordinado a la regla del artículo 16 constitucional y sujeto al control judicial, cuando el juicio subjetivo del autor del acto no es razonable, sino arbitrario y caprichoso y cuando es notablemente injusto y contrario a la equidad.

Como es de observarse, la facultad discrecional es importante al estudio del presente trabajo, en virtud de influye en el monto de la multa fiscal, ya sea para aumentarla, disminuirla o perdonarla.

I.6.- Las Facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales

Como ya se mencionó anteriormente, en términos del artículo 4o. del Código Fiscal, son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo las multas, así como los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena; por otra parte, el artículo 6o. del mismo ordenamiento legal establece en su

tercer párrafo, que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, y que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria para ello, lo que implica que ciertamente la determinación de un crédito fiscal puede realizarse tanto por el particular como por la autoridad.

Verificado la realización del hecho imponible, es decir, de la hipótesis normativa establecida en ley, debe procederse a su determinación en cantidad líquida, la cual se obtiene mediante la operación matemática consistente en aplicar la tasa tributaria al hecho generador o base gravable, también en los términos dispuestos por la ley, operación que puede realizarse por el contribuyente (autodeterminación) o por la autoridad administrativa a través del ejercicio de facultades de comprobación.

En ese sentido, el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación establece en su párrafo tercero que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, así como que si las autoridades fiscales hacen la determinación, los contribuyentes deberán proporcionar la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación. El tenor literal de dicho precepto, en la parte conducente, es el siguiente:

"Artículo 6o. ... Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."

Una vez llevada a cabo la determinación por parte del contribuyente o bien, por conducto de las autoridades fiscales, surge la obligación de enterar el monto del adeudo dentro de los plazos que establece la ley.

En primer término debe señalarse que el contribuyente que ha cumplido con la obligación de autodeterminar su crédito fiscal, tiene a su favor la presunción de que ha acatado las disposiciones fiscales en los términos que le obligan, así como que su pago es válido y por tanto liberatorio de obligaciones tributarias.

En forma paralela a la autodeterminación del crédito fiscal por parte del contribuyente, se encuentra la facultad que se reserva la autoridad fiscal para revisar la declaración de aquél, así como la de comprobar que el pago del tributo se haya efectuado conforme a derecho y, en su caso, si existe error u omisión, cuantificar el monto de las diferencias resultantes a cargo del sujeto pasivo de la contribución.

En ese sentido, los artículos 41-A, 42 y 42-A del Código Fiscal de la Federación, disponen sobre el ejercicio de las referidas atribuciones por parte de las autoridades fiscales, lo siguiente:

Artículo 41-A. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la

información asentada en las declaraciones de pago provisional, del ejercicio y complementarias, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de treinta días siguientes a la presentación de las citadas declaraciones. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

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

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

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

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

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

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con el

procedimiento previsto en el artículo 49 de este código, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro.

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

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

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

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

Artículo 42-A. Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Es preciso señalar que el ejercicio de las facultades de revisión, comprobación y determinación por parte de las autoridades fiscales, es de naturaleza discrecional, en oposición a las atribuciones regladas.

Sobre las facultades discrecionales y su distinción con las de carácter reglado, se citan las siguientes opiniones doctrinarias:

Andrés Serra Rojas, expone lo siguiente:

"a) Actos que resultan de la actividad reglada de la administración. Este acto constituye la mera ejecución de la ley. En las leyes administrativas se determina en forma concreta, cómo ha de actuar la administración, cuál es la autoridad competente,

estableciendo además, cuáles son las condiciones de la actuación administrativa, en modo a no dejar margen para elegir el procedimiento a seguir según la apreciación que el agente pueda hacer de las circunstancias del caso.

"La actividad reglada de la administración o vinculación como también se denomina, suscita diversos problemas que deben ser analizados con cuidado para fijar la verdadera naturaleza del acto subordinado a la ley. Esta subordinación no es una fórmula matemática, ni la ley puede prever todas las situaciones y modos, ni los hechos sociales con categorías rígidas, esto supone una aplicación flexible en la ley, en cuyo contenido debemos encontrar siempre la posibilidad de una aplicación justa de la ley.

"b) Los actos discrecionales. Tienen lugar cuando la ley deja a la administración un poder o margen de libre apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, o en qué momento debe obrar, o en fin, qué contenido va a dar a su actuación. Cuando la ley emplea términos permisivos o facultativos se establece tácitamente la facultad discrecional.

"Hemos repetido que discrecionalidad no es arbitrariedad, siempre hay un marco legal que razonablemente debe respetarse, un interés legítimo que no debe transgredirse y una finalidad que debe mantenerse."¹⁹

Por su parte, Gabino Fraga, señala:

"Partiendo de la relación que guarda la voluntad creadora del acto con la ley, los actos administrativos se clasifican en dos categorías: el acto obligatorio, reglado o vinculado, y el acto discrecional. El primero es el acto que constituye la mera ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la norma impone a la administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho. En esta clase de actos la ley determina exactamente no sólo la autoridad competente para actuar sino también si ésta debe actuar y cómo debe actuar, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa de modo de no dejar margen a diversidad de resoluciones según la apreciación subjetiva que el agente haga de las circunstancias del caso.

"Desde el punto de vista relativo a la función que desempeña la facultad discrecional, debemos decir que, como dicha función consiste en dar flexibilidad a la ley para adaptarla a circunstancias imprevistas o para permitir que la administración haga una apreciación técnica de los elementos que concurren en un caso determinado o pueda, por último, hacer equitativa la aplicación de la ley, el dominio de dicha facultad debe extenderse a aquellos casos en los cuales exista la posibilidad de muy variadas ocurrencias; en que realmente concurren elementos cuya apreciación técnica no pueda ser regulada de antemano, o en que, por último, el principio de igualdad ante la ley quede mejor protegido por una estimación de cada caso individual."

De lo expuesto se sigue que la administración puede obrar de dos maneras, discrecional o regladamente. En la facultad reglada, la actuación de la autoridad

¹⁹ Serra Rojas, Andrés. "Derecho Administrativo". tomo I. Editorial Porrúa S.A. México. 1981. página 252.

administrativa debe ceñirse al marco legal fijado por la norma jurídica que señala la conducta específica que debe seguirse ante la actualización de la hipótesis que la disposición legal prevé.

En cambio, por virtud de la facultad discrecional, la ley le otorga a la autoridad un margen de libre apreciación para determinar la forma de su actuar, lo cual permite, como señala Gabino Fraga, que la administración haga una apreciación técnica de los elementos que concurren en un determinado caso.²⁰

I.7.- El acto Administrativo

Antes de abordar el concepto del acto administrativo, es importante recordar la definición de acto jurídico, ya que como se verá el primero es variante del segundo.

El acto jurídico se define como la manifestación de la voluntad encaminada a provocar o producir efectos en el derecho, esto es, que la exteriorización de una conducta humana trastoque el ámbito jurídico, como por ejemplo el matrimonio²¹

Ahora bien, en ese sentido el acto administrativo es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos y obligaciones; es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.²²

De dicho concepto se desprenden varias características que son:

1. - Acto Unilateral.- Lo toma el titular del órgano de la administración, o de la ejecución de esa decisión con independencia del contenido y de que, el mismo afecte al sujeto pasivo y sea bilateral o multilateral, (nombramiento de un secretario de Estado).

2. – Expresión externa de la voluntad, que también se toma unilateralmente.

3. - La decisión y la voluntad son del órgano administrativo competente, que actúa a través de su titular y el uso de la potestad pública, lo que implica que el acto está fundado en derecho.

²⁰ Fraga, Gabino. "Derecho Administrativo" Editorial Porrúa S.A. México. 1984. página 231.

²¹ Castrejon García, Gabino E. "Derecho Administrativo Mexicano I" Cardenas Editor y Distribuidor. México. 2000. página 345.

²² Acosta Romero, Miguel. Ob. Cit. página.623.

4. - El acto crea, modifica, transmite, reconoce, declara o extingue derechos y obligaciones.

5. - Es generalmente ejecutivo.

6. - Persigue el interés general.

Como cualquier acto jurídico, el acto administrativo se conforma de los siguientes elementos:

- a) Sujeto;
- b) Manifestación externa de la voluntad;
- c) Objeto y Forma.

El sujeto en el acto administrativo debe ser considerado como activo y pasivo. El sujeto activo siempre es un órgano de la administración pública, quien es el creador del acto; por lo que hace al sujeto pasivo, son todos aquellos a quienes va dirigido o quienes ejecutan el acto administrativo, y que pueden ser otros entes públicos, personas jurídicas colectivas, el individuo en lo personal.

Uno de los requisitos esenciales para que el sujeto activo pueda ser creador de actos administrativos es la competencia, es decir, la facultad para realizar determinados actos, que atribuye a los órganos de la Administración Pública el orden jurídico. La competencia siempre debe ser otorgada por un acto legislativo material, es decir, por una ley del Congreso de la Unión o reglamento del Ejecutivo Federal.

La manifestación externa de la voluntad debe ser:

- a) Espontánea y libre.
- b) De las facultades del órgano.
- c) No debe estar viciada por error, dolo violencia, etc.
- d) Debe expresarse en los términos previstos en la ley.

El Objeto en el acto administrativo puede dividirse en directo o inmediato e indirecto o mediato. El primero consiste en la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y en la materia en la que tiene competencia. El segundo consiste en realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir con los cometidos, ejercer la potestad pública que tiene encomendada.

El objeto debe tener los siguientes requisitos:

1. - Debe ser posible física y jurídicamente.
2. - Debe ser lícito.
3. - Debe ser realizado dentro de las facultades que le otorga el acto administrativo para el efecto de que pueda ser apreciada por los sujetos pasivos o percibida a través de los sentidos.

La forma constituye la manifestación material objetiva en que se plasma el acto administrativo, para el efecto de que pueda ser apreciada por los sujetos pasivos o percibida a través de los sentidos. Viene a ser la envoltura material externa en la que se aprecian no sólo los demás elementos del acto administrativo, sino también sus requisitos, circunstancias y modalidades.

En Derecho la forma tiene una importancia capital, en la gran mayoría de los casos ella permite determinar la naturaleza jurídica de un texto.

La idea de forma juega un papel esencial en derecho y es legítimo esperar que el empleo de una forma determine efectos precisos, del acto administrativo.

La forma escrita siempre constituyó un factor rígido a la vista de los administrados y no existe duda que contribuyó a delimitar considerablemente la actitud de las autoridades subordinadas sobre su materia. La adopción de una regla escrita acelera el funcionamiento de las oficinas y facilita el examen rápido de los expedientes.

La forma puede adoptar diversas variantes, la más usual es la forma escrita, señalando que es la regla general; así, tenemos que hay acuerdos, decretos, oficios, circulares, memorandos, telegramas, notificaciones que se expresan a través de la escritura. También puede ser verbal, ya sea directamente o a través de los medios técnicos-mecánicos de transmisión del sonido, sobre todo, en los altos niveles de jerarquía.

En resumen, la forma tiene las siguientes variantes:

- a) **ESCRITA.** Es la regla general, acuerdos, decretos, oficios, circulares, memorando, telegramas y notificaciones.
- b) **VERBAL.** Puede ser directamente o a través de los medios técnicos, mecánicos de transmisión del sonido.

El acto administrativo contiene una serie de requisitos, que por cuestión de estudio, se analizarán en el siguiente tema, no sin antes mencionar que son los contenidos en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, así como el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Los Efectos del acto administrativo pueden estimarse como directos o indirectos; los primeros consisten en la creación, modificación, transmisión, declaración o extinción de derechos y obligaciones, es decir, producirá obligaciones de dar, de hacer o de no hacer o de declarar un derecho. El ejemplo clásico es la liquidación y exigibilidad a cargo del causante del pago de un impuesto.

Por lo que hace a los segundos, éstos son la realización misma de la actividad encomendada al órgano administrativo y de la decisión que contiene el acto administrativo. Siguiendo el ejemplo anterior el órgano administrativo tiene la obligación de hacer efectivo el cobro del impuesto.

Además de los dos efectos anteriormente mencionados, el acto administrativo surte también efectos que son oponibles frente a los demás órganos de la administración, a otras entidades públicas y a los particulares.

En el derecho administrativo se entiende por tercero a:

- 1.- Todo aquel ente al que se puede hacer valer un acto administrativo, y
- 2.- Aquel que tiene un interés jurídico directo en que se otorgue, o no, o en que se modifique el acto administrativo.

Un ejemplo de los efectos frente a terceros es el otorgamiento de una licencia de manejo, de un pasaporte o también cuando la autoridad embarga bienes de un tercero.

El estudio del acto administrativo, permite ubicar el origen de una multa fiscal, por que ésta última es emanada de una resolución de autoridad, que deberá contener todos los elementos aquí estudiados para considerarse legal, y de no tenerlos, combatirlos con las defensas que la misma ley fiscal establece.

I.8.- La resolución como contenido del Acto Administrativo.

Como ya se estudió en el tema anterior, el acto administrativo es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, y en ese sentido esa manifestación se exterioriza generalmente en forma escrita, mediante una resolución. Dicha resolución como contenido del acto administrativo debe reunir un elemento imprescindible, además de los anteriormente mencionados, y que son los requisitos, que como se manifestó en el tema anterior se estudiarán en este apartado.

En ese orden de ideas, cuando se habla de los requisitos del acto administrativo, nos tenemos que referir por una parte a los establecidos en la Constitución General de la República, y por otra, a los regulados por las leyes meramente administrativas, específicamente en el Código Fiscal de la Federación.

Por lo que hace a los requisitos constitucionales, éstos emanan del primer párrafo del artículo 16 de nuestro máximo cuerpo de leyes, consistiendo éstos en:

- a) Ser emanado de una autoridad competente, es decir, con facultad legal para ello;
- b) Adoptar la forma escrita, generalmente es mediante oficios, es el que consigna las características del acto y sus límites, así como la fundamentación y motivación, y suscrito por el funcionario competente.
- c) La fundamentación legal, es decir, que la autoridad cite o invoque los preceptos legales conforme a los cuales el orden jurídico le permite realizar al acto dirigido al particular.
- d) Motivación. La autoridad debe señalar cuales son las circunstancias de hecho y de derecho, inmediatas anteriores al acto administrativo, que lo originaron.

Por otra parte el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, nos señala los requisitos indispensables para cualquier acto administrativo, los cuales son:

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.

En virtud de lo anterior, es importante tener en cuenta la fundamentación y motivación de la resolución administrativa, ya que de no contenerlo sería incluso violatorio a las garantías individuales.

Con respecto a la fundamentación y motivación, existen diversos criterios jurisprudenciales de nuestros Tribunales de Justicia, que por considerarlos importantes, a continuación se transcriben:

FUNDAMENTACIÓN DE ACTOS DE AUTORIDAD. *Cuando el Artículo 16 de nuestra Ley Suprema previene que nadie puede ser molestado en su persona, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a las autoridades, no que simplemente se apeguen, según su criterio personal íntimo, a una ley, sin que se conozca de qué ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo de las propias autoridades, pues esto ni remotamente constituiría garantía para el particular, por lo contrario, lo que dicho Artículo les está exigiendo es que citen la ley y los preceptos de ella en que se apoyen, ya que se trata de que justifiquen legalmente sus proveídos haciendo ver que no son arbitrarios. Forma de justificación tanto más necesaria, cuanto que, dentro de nuestro régimen constitucional, las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley.*²³

ACTOS DE AUTORIDAD, MOTIVACIÓN DE LOS. *Por motivación debe entenderse el razonamiento, contenido en el texto mismo del acto de autoridad, según el cual quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. En otros términos, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.*²⁴

²³ Volumen 89, Tercera Parte, página.35.- Revisión fiscal 45/74.- Inmobiliaria Sonorense, S.A. y otro -- 7 de agosto de 1975.

²⁴ Amparo en revisión 193/68.-- Principal administrativo.-- Fraccionadora la Cuesta, S.A.-- 14 de febrero de 1969.-- Unanimidad de votos.-- Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, página 29.

CAPÍTULO SEGUNDO

INFRACCIONES EN MATERIA FISCAL

II.1.- Del ilícito Fiscal

Para hablar de ilicitud, primero se hace alusión a lo que es lo lícito, mencionando que el término lícito proviene del latín *licitus*: justo, permitido; lo que hace deducir que en ello cabe, en gran porcentaje, el actuar general del hombre; pero al propio tiempo este término supone por sí mismo que existe un ordenamiento, y específicamente un ordenamiento jurídico.

Lo lícito se asocia, por consecuencia, con todo aquello que no está sancionado y que por ello no quebranta el ordenamiento jurídico o no atenta contra el Estado ni lo tutelado por éstos.

En ese sentido, se tiene objetivamente como actos lícitos aquellos que no están prohibidos o que, en su caso, están ordenados por el Estado. Consecuentemente, este tipo de actos se incluyen precisamente dentro de lo tutelado y protegido por el Derecho.

Se dice en ese sentido, que lo lícito es la calidad de las conductas que cumplen con los deberes prescritos en las normas jurídicas, o sea que todo cuanto sea susceptible de realización u omisión que no vaya en contra de lo normado ha de considerarse lícito. Por lo contrario lo ilícito corresponde a todo aquello que en la conducta no es permitido o justo, ya que constituye la omisión de los actos ordenados o la ejecución de los actos prohibidos.

Es el acto u omisión ilícitos, la infracción en sí misma a la norma y la amenaza que quiere evitarse para preservar aquellos bienes que protege el ordenamiento jurídico.

La configuración de un ilícito, es la configuración de una infracción o quebrantamiento de la norma. A éstos, a la infracción o al ilícito se procura responder por el Estado sancionando al infractor.

La ilicitud por consiguiente consiste en la omisión de los actos ordenados y en la ejecución de los actos prohibidos por el ordenamiento jurídico.

Se considera que el ilícito es un género de acuerdo con las normas que el propio Derecho establece, y que tiene en consecuencia varias especies, pues no todo ilícito es delito.

En efecto, en el Código Fiscal de la Federación, se encuentra la hipótesis genérica del hecho imponible, y que regula la conducta del contribuyente para que no pueda sustraerse de sus obligaciones fiscales, ya sea, sustantivas o formales, ya que si el

contribuyente realiza lo que le prohíbe la ley u omite lo que le ordena, entonces estamos en el supuesto de que el contribuyente está realizando una conducta ilícita, que es sancionada por el mismo Código, con pena pecuniaria o hasta la pérdida de la libertad.

En ese sentido, *El ilícito fiscal o violación tributaria, es decir, el hecho u omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario.*²⁵

Por lo antes referido, se dice que los delitos violan la seguridad de la sociedad, mientras que las infracciones sólo violan la prosperidad de la misma.

Al respecto se considera pertinente transcribir diversos criterios jurisprudenciales en relación al ilícito.

ACTOS ILICITOS. SE INCURRE EN ELLOS SI UN FUNCIONARIO PUBLICO VIOLA LA CONSTITUCION AL EJERCER SUS FACULTADES. *De conformidad con lo establecido por el artículo 1830 del Código Civil Federal, en el sentido de que es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres, debe establecerse que tienen esa naturaleza los actos de funcionarios públicos, en el ejercicio de sus facultades, que sean violatorios de la Constitución, especialmente cuando tal determinación se hace en una sentencia ejecutoria de la justicia federal, sin que tal apreciación implique dificultar o impedir la actuación de las autoridades, pues ello sólo supone evitar la actuación arbitraria que en un estado de derecho, como el que consagra nuestro orden constitucional, se produce cuando el funcionario público no actúa dentro del marco de facultades que la ley le otorga y cuando vulnera las garantías individuales, resultando no sólo inaceptable sino absurdo jurídicamente, que dichas acciones se consideraran lícitas.*²⁶

ILICITO PENAL E ILICITO CIVIL. *Aunque normalmente se habla de ilícito civil e ilícito Penal, lo cierto es que la antijuridicidad de un hecho se precisa cuando, a través de un juicio de apreciación objetiva, se concluye teniéndolo como contrario a las normas o lesivo a los bienes tuteladores por el derecho. De ahí que se afirme que el campo de la antijuridicidad es sólo uno y que es impropio hablar de ilícito civil e ilícito Penal, ya que un acto traerá consecuencia de uno u otro órdenes, según la consecuencia que la ley asocia al mandato de obrar o de abstenerse.*²⁷

²⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. página 891.

²⁶ Séptima Epoca, Tercera Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 175-180 Cuarta Parte, página 9.

²⁷ Sexta Epoca, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación, Tomo: Segunda Parte, XXXIX, página:71

II.2.- Clasificación de los ilícitos fiscales

La doctrina hace diferentes clasificaciones de los ilícitos fiscales, algunas de las cuales se comentarán y expondrán a continuación:

1.- Por violación al derecho objetivo.- Existen ilícitos que constituyen violaciones al derecho objetivo, y por tanto se lesiona al interés general de que la distribución de la carga tributaria se realice efectivamente de la manera prevista en la ley.

Lo anterior ocurre en las infracciones a deberes formales de la obligación tributaria. Inclusive se señala que en algunos casos se producen violaciones de normas objetivas, sin previa existencia de un vínculo jurídico entre el infractor y el ente público.

2. - Por violación al derecho subjetivo.- Otras infracciones lesionan otro bien jurídico, o sea, el derecho subjetivo del ente activo de la relación jurídico-tributaria.

Lo anterior se presenta en todos los ilícitos cuya conducta consiste en dejar de pagar o pagar extemporáneamente la prestación tributaria. Ello no significa que el ilícito tenga la categoría de civil, pues en realidad es un ilícito tributario (omisión o defraudación).

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

Infracciones que producen un perjuicio económico: materiales o sustanciales.

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

Infracciones que no producen un perjuicio económico: formales.

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

4. Por la presencia o ausencia de intencionalidad.- En principio se proclama que todas las infracciones deben ser voluntarias.

Como dice Sáinz de Bujanda, *la gran mayoría de las infracciones tributarias, es decir, aquellas que provocan un incumplimiento del deber fundamental de pago de cuotas tributarias, producido por omisiones, ocultaciones, o defraudaciones- es decir, por no dar a conocer al fisco en toda su plenitud los hechos imponibles-, consisten, incuestionablemente, en acciones u omisiones voluntarias.*²⁸

Las infracciones voluntarias se clasifican en dolosas y culpables. Las infracciones que no requieren el elemento voluntad, se conocen como infracciones objetivas o formales.

Infracciones dolosas.- La culpabilidad tiene dos grados: el dolo y la culpa.

Para que haya dolo es necesario que la voluntad del autor del ilícito esté dirigida al resultado de no cumplir con la obligación o de omitirla, o que al menos exista en el autor una representación de dicho resultado. En el primer caso, el dolo es directo; en el segundo caso el dolo es eventual.

Infracciones culpables.- La culpa supone una mera actitud de negligencia o imprudencia, pero sin intención dirigida al resultado antijurídico.

Ante el silencio de la ley, hay que concluir que las infracciones tributarias que no son dolosas, son culpables.

La culpa puede ser grave o leve.- Las infracciones pueden ser graves o leves y será la autoridad aplicadora de la sanción la que estime la gravedad o levedad de la infracción.

Infracciones Objetivas o formales.- Se llaman así las infracciones cuya producción no requiere de la voluntad culpable o dolosa del infractor. O bien el derecho objetivo no la toma en cuenta para nada.

Lo que acontece es que cierto tipo de infracciones, que suponen levísimas conculcatorias a la norma tributaria pueden ser frutos de olvidos o falta de diligencia en el cumplimiento de los deberes formales. Pero se entiende que la negligencia, por pequeña que sea, implica siempre una mínima culpabilidad, en cuanto que todo ciudadano ha de poner la máxima diligencia en conocer sus deberes tributarios- formales y materiales- y en cumplirlos.

5.- Según el sujeto agente.-Según este criterio las infracciones se clasifican en acciones y en omisiones.

²⁸ Sáinz de Bujanda, Fernando. " *Naturaleza jurídica de la infracción tributaria, hacienda y Derecho*" Vol.II. página 207. Citado por De la Garza. Ob. Cit. página 899.

Las omisiones pueden referirse a la falta de cumplimiento de la obligación sustantiva, o en su cumplimiento extemporáneo, a la falta de cumplimiento de deberes formales.

Las acciones se refieren a deberes formales o bien a violación de prohibiciones.

II.3.- De las sanciones fiscales

Es ilícito incumplir las obligaciones fiscales, tanto sustantivas como formales, por parte de los contribuyentes; cualquiera que sea el tipo de incumplimiento que cometa cualquiera que sea la clase de sujeto, dará lugar a sanciones.

Para los contribuyentes las sanciones en materia tributaria, de la naturaleza que sean, causan desagrado en unos y temor en otros. Desagrado porque las causas por las cuales se incurren en infracciones derivan bien por verdadero desconocimiento de las disposiciones fiscales o bien porque se considera que el Fisco no otorga las facilidades para el cumplimiento oportuno y correcto de las obligaciones que las leyes imponen. Temor, cuando viene a empeorar la situación económica del contribuyente o éste considera que el Estado las puede utilizar para establecer un escarmiento que sirva de ejemplo ante otros contribuyentes que se encuentran colocados en una misma situación.

El objetivo de las sanciones reside en producir un efecto en el ánimo del contribuyente para que recapacite sobre los actos que al margen de la ley puede llegar a realizar en perjuicio de la hacienda pública.

Es posible concebir la justificación de la sanción, como un derecho de castigo que se plantea la defensa social, defensa ésta a su vez explicable y expresable por la agresión de la cual y por la cual aquella ha penado su comisión o conducta.

La sanción se identifica como un mal eventual o condicional al que está expuesto el sujeto, y se concibe asimismo como la *pena aplicada al infractor por la autoridad competente por haber transgredido la ley*²⁹, o *el castigo que la autoridad impone a quien viola una disposición legal, por dejar de hacer lo que ordena o por realizar lo que prohíbe*,³⁰ o como *la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado*³¹, para concluir en que aquella tiene un propósito no sólo de reaccionar frente a la agresión que resiente o puede resentir el bien jurídicamente tutelado.

²⁹ Pangrazio, Miguel Angel. "Infracciones Tributarias y sanciones Tributarias". *Memoria de las X Jornadas. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Quito Ecuador. Octubre 1981. páginas 219 y siguientes. citado por González Macías, María Dolores. "Infracciones y sanciones Fiscales" Indetec. 1997. página 182.*

³⁰ Sánchez Hernández, Mayolo. "Derecho Tributario" Cárdenas, Editor y Distribuidor. 2ª edición. 1988. México. página 531.

³¹ García Maynez, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Porrúa S.A. 2001. página 210.

En efecto, la sanción no procura sólo esa reacción de defensa, sino que también tiende a un fin aleccionador que robustezca la conciencia individual y colectiva en el cumplimiento de la norma, exhibiendo para ello las desagradables consecuencias para quien altera o lesiona el orden jurídico.

La sanción es la pena que la ley establece para el que la infringe. En estos casos se castiga una conducta ilegal. Ella hace referencia a la privación de un bien o de un derecho.

Las sanciones administrativas son penas en sentido técnico, cuya aplicación constituye, para la administración a la que corresponden los derechos a que acceden, un derecho subjetivo. Los deberes sancionados por la vía administrativa corresponden siempre derechos subjetivos de la administración contra los individuos. Por otra parte, la sanción administrativa se aplica por las autoridades administrativas y por medio de procedimientos propios. El criterio práctico está dado por el siguiente principio: *son penas administrativas y no sanciones penales aquellas cuya aplicación se reserva la ley a la autoridad administrativa.*³²

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, pero la imposición de las sanciones administrativas corresponde a la Administración Pública.

El Derecho en general es el conjunto de reglas impuestas por una coacción exterior, que rigen las relaciones de los hombres que viven en sociedad, encaminadas a obtener la observancia de las mismas.

Una de las características del derecho es la coactividad, que representa una fuerza o violencia que se hace a una persona para obligarla a que diga o ejecute una cosa. La sanción es la consecuencia jurídica desfavorable para el sujeto que se aplica en caso de infracción. Es, por consiguiente, el contenido y objeto final de la coactividad.

El Derecho no es un producto abstracto o meramente ideal, ya que necesariamente debe realizarse. La sanción ha sido establecida para castigar y reprimir el incumplimiento de la ley.

En las infracciones tributarias, es la sociedad jurídicamente organizada la víctima de la infracción, ya que si un contribuyente no aporta su parte de riqueza para el gasto público, el gobierno, que ya cuenta con esa cantidad, no podrá construir lo que ya tenía planeado, y por consiguiente empezará a recortar su presupuesto.

Las sanciones tributarias deben tener verdadero carácter de penas. Ahora bien, la pena está caracterizada por dos notas, una de carácter negativo: no se impone para

³² Zanolini, Guido, "El problema de la pena administrativa" *Revista crítica de jurisprudencia*. Buenos Aires, 1953. T.II. página.467. Citado por Serra Rojas, Andrés. "Derecho Administrativo" tomo II. Editorial. Porrúa S.A. México. 1999. página 620.

compeler al infractor al cumplimiento de una obligación o de un deber calculados, ni en concepto de pago de daños y perjuicios patrimoniales sufridos por la víctima; y otra de carácter positivo: se infringe para reparar un daño ideal o inmaterial por el quebranto causado en ciertos bienes jurídicos valiosos para toda la colectividad que el ordenamiento jurídico se ocupa de salvaguardar, es decir, son reparatorias. En la infracción tributaria la colectividad es la que aparece siempre en un primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquella lleva consigo. El daño causado por la infracción es la pérdida de recursos monetarios para el ente público, aunque también puede consistir en el incumplimiento de deberes formales que indirectamente producen el incumplimiento de prestaciones económicas.

Ante la infracción, sobre todo la consistente en el incumplimiento de la prestación, el ente público tiene a su disposición varios tipos de sanciones: una de ellas es el procedimiento de ejecución, para obtener en vía de ejecución forzosa el pago de la prestación. Otra sanción de tipo meramente indemnizatorio es hacer pagar intereses moratorios y los gastos de ejecución. Por último el Estado puede castigar al infractor, mediante diversos medios, pero siempre con el fin último de reprimir, intimidar y penar al infractor y prevenir la misma conducta antijurídica en otras personas.

Clasificación de las sanciones.- En un primer grupo, se encuentran las sanciones atendiendo a la autoridad que las impone:

- a) *Sanciones Administrativas*.- Son las que impone la autoridad administrativa o fiscal, por ejemplo: la multa, el arresto, la clausura de negocios, la suspensión de actividades.
- b) *Sanciones penales*.- Son las que impone una autoridad judicial, por ejemplo: la prisión por evasión fiscal, la pérdida de los instrumentos del delito.

En un segundo grupo, se encuentran las sanciones principales, accesorias y subsidiarias.

- a) *Sanciones principales*.- Son las que imponen como castigo por transgresión de la norma. Ejemplos: la multa, la prisión.
- b) *Sanciones accesorias*.- Son las que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado. Ejemplos: el decomiso de las mercancías introducidas en contrabando, la intervención.
- c) *Sanciones subsidiarias*.- Son las que imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida. Ejemplo: prisión subsidiaria para el caso de insolvencia económica del sancionado por una multa.

En un tercero y último grupo, se encuentran las sanciones correctivas y disciplinarias.

a) *Sanciones correctivas*.- Son las que se imponen en virtud de los poderes genéricos de la Administración sobre los administrados.

Estas comprenden: las sanciones de policía administrativas (multas por violación a reglamentos gubernativos y de buen gobierno); las sanciones por incumplimiento de los deberes de prestación- obligaciones de hacer o no hacer- de los administrados (multas fiscales).

b) *Sanciones disciplinarias*.- Son las impuestas a los administrados sometidos a alguna especial relación de poder (régimen al que están sujetos los servidores públicos; régimen al que están sujetos los usuarios de los establecimientos públicos).

En resumen, una clasificación lógica de las sanciones tributarias nos conduce a distinguir dos grupos: 1º, Aquellas que consisten en compeler al deudor al cumplimiento de la prestación debida o del deber omitido: multas, de apremio, auxilio de la fuerza pública, Imponen al deudor, en beneficio del Fisco, una indemnización por los daños y perjuicios que haya experimentado, además del pago de lo principal, que el contribuyente omitió pagar: intereses moratorios o recargos; y , 2º, Imponer al infractor un castigo con finalidad esencialmente represiva, intimidatoria, punitiva y preventiva: privación de la libertad, multa, decomiso, pérdida de licencias o registros, etc.

II.4. De las infracciones Fiscales

La determinación en los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado es materia que en el Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento con disposiciones imperativas a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones por tanto surgen deberes del contribuyente frente al Estado.

No todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante, oportuna, completa y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias, ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento y determinar las sanciones que corresponden en cada caso.

Las infracciones que dan origen a las sanciones fiscales son tanto el incumplimiento de la obligación fiscal de pagar, como otras conductas antijurídicas que pueden agruparse en la figura del incumplimiento de deberes formales, o sea, de aquellos deberes que tienen los contribuyentes, fedatarios y aún terceros, de colaboración con la autoridad fiscal con el fin de asegurar que ésta reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecuniarias; hay pues dos tipos de infracciones fiscales: sustantivas y formales.

La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos; la conducta ilícita es, esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.

Para que se dé una infracción fiscal debe existir en la ley obligaciones o deberes fiscales y que aquellas o éstos se incumplan, pero es necesario, además, que en la propia ley se señale, en forma expresa o explícita, cuales incumplimientos configuran infracciones y dan origen a la aplicación de sanciones fiscales.

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; 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.

Las normas fiscales-penales responden, pues, a la necesidad de defensa de la sociedad contra acciones de daño o de peligro para la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad; siendo la transgresión fiscal un serio ataque a tales bienes, no se puede permanecer indiferente a tal ataque, porque ello sería peligroso para el Estado y para la sociedad en general.

Algunos incumplimientos de obligaciones fiscales están previstos sólo como infracciones, mientras que otros, por su mayor gravedad, están además tipificados como delitos; en otras palabras, el legislador puede considerar una misma conducta como infracción fiscal y como delito y ha considerado tipos legales mixtos, o bien ambivalentes, que traen aparejada simultáneamente la competencia del juez y la del órgano administrativo; el proceso penal y el procedimiento administrativo; la sanción penal privativa de libertad y la sanción administrativa de naturaleza económica; en estos casos, la sanción por el delito y la sanción por la infracción se aplican de manera autónoma.

Denominación.- Los teóricos dan nombres muy diversos a los ilícitos que son juzgados y sancionados por un órgano de la administración fiscal, los distintos autores los denominan: contravención, falta, transgresión, infracción, torto, reato.

En México la denominación aceptada, a partir de la legislación fiscal, es la de infracción, aunque en la Constitución se le llama falta, cuando en el artículo 73 fracción

XXI se establece que El Congreso tiene facultad para definir los delitos y faltas contra la federación y fijar los castigos que por ellos deben imponerse.

Concepto.- La palabra infracción deriva del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de ley o pacto.

El maestro Rodríguez Lobato, define a la intracción como *todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley*.³³

*La infracción en sentido genérico, es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones fiscales; pero el concepto de infracción fiscal incluyendo no sólo la hipótesis de violación de las normas de las que deriven las obligaciones sustantivas de pago, sino también las de violaciones de preceptos que impongan deberes formales de colaboración con el fisco, que tienen no solamente los contribuyentes, sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aún otros particulares.*³⁴

Por su parte Sainé de Bujanda, considera a la infracción *como la conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal patrimonial o formal de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración*.³⁵

Por último el Código Fiscal de la Federación, vigente, en su título IV, capítulo I, intulado de las infracciones, omite dar la definición de infracción, sin embargo el Código Aduanero de 1952 sí establecía el concepto de infracción en el artículo 553, el cual lo definía como *infracción es toda violación a un precepto de este código, consistente en hacer todo lo que prohíbe*.

Por tanto, según las anteriores definiciones podemos dar los elementos que se requieren para que se dé la infracción, éstos son:

- 1.- Que exista en la ley una obligación fiscal, sea sustantiva, es decir de pagar; o formal, esto es, sin contenido patrimonial, o deber de hacer, de no hacer o tolerar, tendiente a la exacción del impuesto, es decir, de colaborar con la Administración en su tarea.
- 2.- Se necesita que se dé una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación, tratase de un incumplimiento total, o parcial, e inclusive de un cumplimiento extemporáneo, o realizado de modo diverso.

³³ Rodríguez Lobato Raúl. "Derecho Fiscal" Editorial Harla. S.A. México. 1999. página 318.

³⁴ García Domínguez, Miguel Ángel. "Teoría de la Infracción fiscal" Derecho fiscal-penal. Cardenas, Editor y Distribuidor. 1982. página 71.

³⁵ Sáinz de Bujanda, Fernando. "Entorno a la naturaleza de la Actividad Financiera" Tomo II. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1986. página.312. Citado por Castrejon García, Gabino E. Ob. Cit. página 246.

3.- Debe establecerse en la ley que el incumplimiento está tipificado como infracción, esto es, debe estar escrita en la ley esa conducta indebida.

4.- En la misma ley debe establecerse la sanción que se impondrá en caso de incumplimiento, consiste en una pena económica o corporal.

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

Cabe hacer mención que las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies:

Los delitos y las infracciones en sentido estricto o contravenciones.

Por otro lado, y retomando la definición expuesta por el jurista español Sáinz de Bujanda, debemos considerar como elementos constitutivos de la infracción, la conducta típica, antijurídica y culpable.

a) La conducta como una manifestación de voluntad de una persona para producir consecuencias jurídicas puede ser una acción u omisión. Esto es, debe existir intencionalidad en la comisión de la infracción. Como dice Sáinz de Bujanda *la gran mayoría de las infracciones tributarias, es decir, aquellas que provocan un incumplimiento del deber fundamental del pago de cuotas tributarias, producido por omisiones, ocultaciones o defraudaciones, es decir, por no dar a conocer al fisco en toda su plenitud los hechos imponibles, consisten, incuestionablemente en acciones u omisiones voluntarias.*³⁶

Esto es, la acción se presenta cuando el sujeto pasivo realiza una conducta contraria a la norma jurídica, produciéndose así la infracción.

En tanto que la omisión es dejar de cumplir con lo que preceptúa el ordenamiento jurídico cuando el sujeto pasivo se encuentra en la hipótesis normativa y se da generalmente en la facultad de cumplimiento de las obligaciones formales, como no inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) La tipicidad, como parte integrante de la infracción, se manifiesta en que la conducta realizada, ya sea de acción u omisión se encuentra debidamente descrita en la norma jurídica. *El concepto jurídico de tipicidad se identifica con el encuadre, el*

³⁶ *Ibidem. página 250.*

*acomodamiento de una acción de conducta humana con lo que al efecto descrito como infracción por la ley aplicable al caso que se trate.*³⁷

García Domínguez considera que la tipicidad *es la conformidad de una conducta con la hipótesis de infracción consignada en la Ley Fiscal; el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento, con el descrito por el legislador; en la suma, la adecuación por correspondencia de un hecho a la hipótesis abstracta configurada en la ley.*³⁸

Por lo tanto, cuando la autoridad sancionadora afirme que se ha cometido una infracción, debe identificar la conducta del contribuyente con la conducta descrita como infracción en la norma jurídica, ya que aquí como en el derecho penal es aplicable el principio *nullum poena sine lege*, esto es, no se puede sancionar a ninguna persona por simple analogía. Además de que es uno de los requisitos constitucionales de que toda orden de molestia debe estar fundada y motivada, o sea, que debe expresar los ordenamientos jurídicos estrictamente aplicables e identificar plenamente la conducta del sujeto pasivo con la norma aplicable al caso concreto.

c) La antijuricidad, se conceptúa como todo aquello que va en contra del Derecho. Es un elemento que consta de dos elementos más: el material, es decir, la conducta humana; y el formal, constituido por la norma jurídica. En otras palabras, es que la conducta realizada vaya en contra de la hipótesis normativa. La antijuricidad consiste en la contradicción entre la conducta y el Derecho.

Por lo tanto, debemos tener presente que una conducta es antijurídica cuando se manifiesta en alguna forma contraria al ordenamiento legal que la regula.

Otro elemento esencial de la infracción es la culpabilidad, que puede ser simple culpa o dolo.

d) La culpabilidad es la actitud volitiva que adopta el sujeto infractor. Este acto de voluntad puede ser consciente o inconsciente, es decir, se puede cometer la infracción conociendo las consecuencias que se generarán con el incumplimiento, o por el contrario, sin conocer los alcances de la Ley Fiscal.

En el caso de que no conozcan las consecuencias jurídicas, estamos en presencia de la culpa simple, pero cuando existe plena conciencia de que el acto que se está realizando es contrario a derecho y que además trae aparejada una sanción y aún así se comete, estamos en presencia de una conducta dolosa.

³⁷ Mavarak Cerecedo, Doricela. "Administración Pública" Editorial Mc. Graw Hill, México. 1995. Página 208. citado por Castrejon García, Gabino E. Ob. Cit. página 251.

³⁸ García Domínguez, Miguel Angel. Ob. Cit. página 130.

En la culpa simple se tiene por ejemplo cuando el contribuyente cumple en forma extemporánea pero espontáneamente una obligación ya sea sustantiva o formal, y por tanto no causa ninguna afectación al Fisco. Por el contrario, el dolo se presentará cuando se realicen actos de contrabando, en este sentido la intención es de defraudar y causar un daño a la hacienda pública.

e) Por último tenemos la punibilidad que consiste en la relación que existe entre la infracción, la conducta y la culpa, desembocando en la pena aplicable que le dará fuerza a la norma jurídica para su cumplimiento.

La punibilidad es el momento normativo, esto es, la expresión contenida en la ley, y la pena es la aplicación propiamente dicha de la ley al caso concreto.

Por lo tanto, de todos los elementos anteriormente señalados se desprende que entre la infracción fiscal y la sanción aplicable, debe haber una completa y directa interrelación.

Sin embargo, cabe resaltar que aunque la comisión de una infracción trae aparejada una sanción, también es cierto que existen excluyentes de responsabilidad, los cuales traen como consecuencia que no se imponga pena alguna.

Estas excluyentes de responsabilidad son consideradas por García Domínguez, como *excusas absolutorias*. *Estas excusas se dan aun cuando existan los elementos de conducta, tipicidad, antijuricidad y punibilidad. Asimismo manifiesta que la esencia de las excusas absolutorias o causas de impunidad se dan por razones de utilidad social y por motivos relativos a la conducta del sujeto, por lo que se constituye como un perdón de la ley.*³⁹

En nuestro ordenamiento tributario tenemos una clara muestra de causas excluyentes de responsabilidad como son:

El cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales, siempre y cuando la omisión no haya sido descubierta por la autoridad fiscal, tal y como lo establece el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

Por caso fortuito o causa de fuerza mayor establecido en el mismo numeral.

Por otro lado y en el mismo cuerpo legal se establecen causas agravantes de responsabilidad, dándose éstas cuando existe la intención dolosa o ánimo de causar un daño patrimonial al erario público.

Las causas agravantes de hechos infractores se encuentran precisadas en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, y éstas se presentarán.

³⁹ *Ibidem*. página 255.

1.- Por reincidencia del infractor, en este caso es reincidencia no únicamente por cometer la misma infracción varias veces, sino que el mismo infractor cometa en forma continua infracciones fiscales de cualquier especie.

2.- Uso de documentos falsos o expedidos a favor de terceros.

3.- Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

4.- Destrucción total o parcial de la contabilidad.

Considerándose que en estos casos de agravantes, la sanción que se imponga al infractor se incrementará de manera considerable, pero se tratará con mayor detenimiento en el capítulo III del presente trabajo.

Clasificación de las infracciones.- Si partimos de la idea de que por la comisión de una infracción, el infractor se hace acreedor a la consiguiente sanción, conviene mencionar las diferentes transgresiones o infracciones que originan su imposición.

Las infracciones, se pueden clasificar en los siguientes grupos:

Infracciones de omisión e infracciones de comisión.

Infracciones instantáneas e infracciones continuas.

Infracciones simples e infracciones complejas.

Infracciones leves e infracciones graves

Infracciones administrativas e infracciones penales.

a) *Infracciones de omisión e infracciones de comisión*- Los primeros son aquellos que originan la violación a una disposición fiscal sin el ánimo de causar un perjuicio económico al fisco; no existe dolo o mala fe, sino sólo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de las obligaciones. Ejemplo: la no presentación de una declaración anual por parte de un contribuyente, exento del pago del impuesto sobre la renta.

Las infracciones de comisión, son aquellas que se cometen con pleno conocimiento y deliberado propósito del infractor de causar un perjuicio a los intereses del Fisco. Ejemplos: alterar la contabilidad, declarar ingresos menores de los percibidos, etc.

b) *Infracciones instantáneas e infracciones continuas*.- Las primeras, son las que se realizan o agotan en el momento en que se cometen. Ejemplo: el patrón que no

retiene el Impuesto sobre la Renta a cargo de sus trabajadores, dentro del plazo que la ley señala.

Las infracciones continuas, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular deja de cometer los actos violatorios, es decir, que se realizan día tras día hasta que el infractor cesa en sus actos. Ejemplo: llevar una contabilidad alterada o no llevarla.

c) Infracciones simples e infracciones complejas.- Las simples son aquellas que con un solo acto u omisión se viola una sola disposición.

Las infracciones complejas, son las que con un acto u omisión se infringen las diversas disposiciones y por cada infracción se fija una sanción. Ejemplo: la no presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta por una sociedad mercantil, que a su vez origina la no presentación de la declaración del impuesto sobre dividendos.

d) Infracciones Leves e infracciones Graves.- Las leves, son las que no traen consigo la evasión de créditos fiscales. Ejemplo: la falta de aviso oportuno de cambio de domicilio.

Las infracciones graves, son las que sí traen consigo la evasión de créditos fiscales a través de la conducta que se realiza u omite. Ejemplo: la alteración de libros de contabilidad.

e) Infracciones Administrativas e Infracciones penales.- Las primeras, son las que califica la autoridad administrativa o hacendaria. Ejemplo: la infracción por alterar precios oficiales.

Las infracciones penales, son aquellas cuya calificación corresponde a una autoridad judicial. Ejemplo: la infracción en que incurre un perito al no presentarse a aceptar su cargo en un juicio de amparo.

II.5.- Del Delito Fiscal

Si una conducta del contribuyente es realizada por negligencia u omisión de las leyes fiscales, no merece más pena que la establecida para las infracciones, en su caso puede consistir en el pago de una multa, pero cuando dicha conducta es realizada por el contribuyente queriendo burlar al Fisco, con todo conocimiento de querer engañarlo y dañarlo, dicha conducta no puede ser sancionada solamente con el pago de una simple multa, ya que la realizó con dolo o mala fe, sino que su sanción merece una pena más severa, por ser ya un delito, como lo es la privación de la libertad, sin perjuicio además, del pago de lo omitido.

Tomando como base el concepto genérico del delito, podemos aceptar como definición de delito fiscal: *La acción u omisión sancionada por la ley fiscal.*⁴⁰

*Los delitos fiscales son aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la Autoridad Judicial, como son los que importan privación de la libertad.*⁴¹

De lo anterior, se desprende que para considerar cometido un delito fiscal será necesario se cumplan los siguientes tres elementos:

- 1.- Una acción u omisión, que está representada por la ejecución de un movimiento corporal con el ánimo de causar un efecto en el mundo exterior.
- 2.- La voluntad que está representada por la ejecución intencional o imprudencial de la acción o la omisión, y por el conocimiento de la que se ejecuta.
- 3.- La acción o la omisión, deben estar sancionadas por la ley fiscal, lo que significa que en la ley debe tipificarse la conducta ilícita y la sanción que haya de aplicarse.

Los delitos fiscales que prevé el Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

1) Contrabando.

Artículo 102, que establece:

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de

⁴⁰ Sánchez Hernández, Mayolo. Ob. Cit. página 512.

⁴¹ De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. página.904.

los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello

2) Defraudación Fiscal.

Artículo 108, que establece:

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

II.6.- Diferencias y similitudes entre Infracción y Delitos Fiscales.

Hay conductas injustas que la ley considera sólo como infracción fiscal; en cambio hay otras que coincidentemente configuran una infracción fiscal y tipifican un delito fiscal; pero todas las conductas que tipifican un delito fiscal configuran siempre una infracción fiscal.

Entre las infracciones fiscales y los delitos fiscales hay distinciones cuantitativas, de grado o de matiz.

Una de las diferencias de matiz que se dan entre infracción y delito fiscales está en los posibles sujetos activos del ilícito; en tanto que en materia de delitos sólo pueden ser considerados sujetos activos a las personas individuales, tratándose de infracciones fiscales pueden ser considerados infractores, no solo a las personas individuales sino también a las personas colectivas, así como a las unidades económicas.

En orden a la conducta no hay ninguna diferencia, al grado que, como ya se dijo, algunas conductas son simultáneamente infracción fiscal y delito fiscal. Tanto las infracciones como los delitos pueden cometerse por acción o por omisión. Los casos de ausencia de conducta son los mismos en la infracción que en el delito.

Como ya se ha establecido, hay infracciones fiscales de daño e infracciones fiscales de peligro; consecuentemente, el resultado de la conducta no puede servir para establecer diferencias ontológicas entre infracción y delito, en efecto, aún cuando en general los delitos fiscales son delitos de daño, también se castiga la tentativa de delitos concretos, y en ellas no hay lesión, sino peligro corrido.

En cuanto toca a la tipicidad, la única diferencia estriba en que para que exista un delito es suficiente que exista una obligación implícita dentro de la figura típica respectiva, sin que sea necesario que exista una norma autónoma que expresamente establezca el deber, en cambio, en la infracción fiscal si es necesario que en la ley exista

una norma autónoma que explícitamente establezca la obligación fiscal concreta cuyo incumplimiento configurará la infracción fiscal; por ello la existencia en ley de la obligación, condiciona la existencia de la infracción tipificada por su incumplimiento.

Respecto al elemento subjetivo, no se encuentra en las infracciones fiscales nada que sea peculiar. Las diferencias se refieren más al orden probatorio, esto es, a la profundidad de la investigación del elemento psicológico, pues siendo la pena administrativa de contenido económico y no privativa de libertad, es mucho menos relevante el problema de la culpabilidad.

Tratándose de delitos, el Código Penal establece que la intención delictuosa se presume, salvo prueba en contrario; esta presunción *iuris tantum* es aplicable también en materia de infracciones fiscales.

Hay también una diferencia en la naturaleza del órgano encargado de declarar que se cometió el delito y el órgano competente para decidir que se cometió la infracción, en tanto que el primero debe ser un órgano jurisdiccional, el segundo es un órgano administrativo.

En efecto, 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.

El artículo 21 constitucional separa la competencia para conocer de los delitos y de las infracciones y para imponer las sanciones correspondientes, atribuye a la autoridad administrativa una infracción de la competencia punitiva, la competencia para sancionar las contravenciones, infracciones o faltas con multas o arresto; en cambio asigna la competencia para juzgar y penar los delitos, fundamentalmente con pena de prisión, a las autoridades judiciales, mediante esa participación el poder judicial queda desapoderado de la facultad de juzgar las infracciones, siendo substituido en esto por el poder ejecutivo, rompiendo así el monopolio de la justicia en materia penal y articulando la competencia penal en dos ramas, la de aplicar el derecho administrativo-penal cuyo más importante sector el derecho fiscal-penal, y la de aplicar el derecho criminal.

Al ejercer su poder sancionador, el órgano fiscal realiza un acto formal y materialmente administrativo, aunque implique la constatación de la violación a una norma y la imposición de una sanción, que es lo mismo que hace el juez penal; ya que, exactamente del mismo modo, el acto administrativo y el acto jurisdiccional son creación de normas individualizadas, que se realizan, ambas, constanding que un hecho coincide con el supuesto de la norma, lo que constituye la condición para decidir que debe aplicarse la consecuencia jurídica prevista en la propia norma, entre uno y otro tipo de acto se da, pues, una mera diferencia técnica.

Consecuentemente, el hecho de que las infracciones sean juzgadas por hechos administrativos en vez de que lo hagan los tribunales no altera su naturaleza penal.

Lo anterior se debe a la diferencia de la sanción, pues en tanto que en la sanción penal en materia de delitos fiscales es solo pena privativa de libertad, en la infracción fiscal la sanción es solo pena económica.

Sin embargo, dado que estas dos clases de sanciones penales persiguen las mismas finalidades, podemos afirmar que ambas tienen la misma naturaleza, que no hay diferencia en esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad que impone la autoridad jurisdiccional. Se diferencian por la gravedad, cuantitativamente y no cualitativamente. La pena administrativa es, pues, una verdadera pena, cuyo concepto hemos alcanzado dentro de una construcción sistemática de las sanciones en el campo jurídico.

Por razón de la diversa naturaleza del órgano encargado de juzgar los delitos y las infracciones y de la distinta especie de sanciones, también es distinto el procedimiento en que va a decidir si se cometió o no el delito o la infracción fiscal.

El descubrimiento de las infracciones fiscales cometidas, la decisión sobre imposición de sanciones y la ejecución de éstas, en aplicación del derecho fiscal-penal sustantivo, se lleva a cabo por medio del procedimiento administrativo, menos formalista, más sencillo, rápido, expeditivo y ejecutivo que el procedimiento penal judicial.

A manera de resumen se puede decir:

- 1.- La infracción es el género y el delito es la especie.
- 2.- Las infracciones administrativas son sancionadas por el poder ejecutivo y los delitos en cambio, son juzgados y sancionados por el poder judicial
- 3.- Por regla general, las infracciones son sancionadas con penas pecuniarias y los delitos, son sancionados con penas corporales o mixtas (multa y prisión).

II.7.- De las principales infracciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación

Existen en el Código Fiscal de la Federación, diversas infracciones que están reguladas dentro del Capítulo I, del Título IV, intitulada De las Infracciones.

En materia fiscal, se considera responsable en la comisión de las infracciones a las personas que realicen los supuestos previstos en el capítulo antes mencionado, así como los que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que los hagan fuera de los plazos establecidos, tal y como lo establece el artículo 71 del Código Fiscal Federal.

Así tenemos que las infracciones más importantes son las que a continuación se establecen:

Relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes

Las establecidas en el artículo 79 del Código Fiscal, que dice:

Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes:

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente. Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV. No citar la clave del registro o no utilizar el código de barras que la contenga cuando éste sea obligatorio, o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se está obligado conforme a la ley.

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o los libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al noveno párrafo del artículo 27 de este Código,

cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

Las anteriores infracciones se encuentran sancionadas por el artículo 80 del Código Fiscal.

Sobresalen de entre estas multas, las que corresponden, en primer término, a las Notarías y Corredores Públicos, por sus funciones de Fé Pública; igualmente, las cuantiosas, la que corresponde a la omisión de la clave del RFC; en tercer término, se advierte como la gravedad importante, la multa por no solicitar la inscripción del RFC, o señalar como domicilio fiscal un lugar distinto de aquél que corresponda con arreglo al propio Código.

De estas multas, relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, se nota también que no tienen la posibilidad de graduarse de su importe, por lo que han de imponerse en el monto que está previsto, sin que en ello influyan las circunstancias atenuantes o agravantes del hecho infractor, aun cuando es recomendable citar en la resolución dichas circunstancias, al motivar la imposición de aquellas.

Ciertamente, estas multas podrán tener una disminución de su monto, sólo que esto ocurrirá, no en atención a las circunstancias de la comisión del ilícito, sino a las de su pago, que siendo dentro del término de 45 días a que se refiere el artículo 75 fracción VI, se reducirá en un 20%.

Relacionadas con obligación de pago de las contribuciones, de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o de expedición de constancias incompletas o con errores.

El Código tipificó en distintas infracciones a los ilícitos administrativos, que guardan relación con las obligaciones de efectuar pagos provisionales de una contribución, la presentación de declaraciones, documentos diversos, información y con la omisión de pago de contribuciones no "liquidables" o determinables por el contribuyente.

Las establece el artículo 81 del Código Fiscal que dice:

Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones, o expedir constancias incompletas o con errores.

I. No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las

autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

II. Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias incompletas o con errores.

III. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.

IV. No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.

V. Presentar declaraciones o solicitudes que sin derecho den lugar a una devolución o compensación.

VI. No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.

VII. Presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor.

No presentar información los fabricantes, productores, envasadores, etc, y los datos requeridos dentro del plazo señalado.

VIII. No presentar la información a que se refieren los artículos 17 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de Vehículos o 19, fracciones VIII, IX y XII, de la Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.

IX. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, último párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.

X. No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 29, segundo párrafo de este Código dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.

XI. No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en términos del artículo 57- B, fracción IV de la Ley

del Impuesto sobre la renta o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en términos del artículo 57-I de dicha ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide porcentos inferiores a los que establecen los citados preceptos.

XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 57-I, último párrafo y 57-J, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.

XIII. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 58, fracción X, 72, fracción III, 112, fracción VIII y 119-I, fracción VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según sea el caso.

XIV. No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, de conformidad con los artículos 58, fracción V, 67-F, fracción VI, 112, fracción XIII y 119-I, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

XV. No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 52-A, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

XVI. No presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 32, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.

XVII. No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 58, fracción XV y 112, fracción XIV de la ley del Impuesto Sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.

XVIII. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 19, fracciones II, tercer párrafo y XIII y 26- M, fracciones III y IV, de la Ley del Impuesto especial sobre producción y Servicios.

XIX. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 19, fracción X y 26-M, fracciones V y VI, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

XX. Derogada.

XXI. No inscribirse en los padrones de contribuyentes a que se refieren los artículos 19, fracciones XI, XIV y XVIII y 26-M, fracciones VII, VIII y IX, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

XXII. Derogada.

XXIII. No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al valor Agregado o presentarla incompleta o con errores

Las anteriores infracciones se encuentran sancionadas por el artículo 82 del Código Fiscal.

Relacionadas con la obligación de llevar Contabilidad.

Las señala el artículo 83 del Código Fiscal que dice:

Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

I. No llevar contabilidad.

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento del control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarlas en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V. No presentar para sellarse los libros o sistemas de contabilidad, cuando lo exijan las disposiciones fiscales.

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VII. No expedir comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.

VIII. Microfilmear o grabar en discos ópticos en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiera el bien o use el servicio correspondiente.

X. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

XI. No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 24, fracción I y 140, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

XIV. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Las anteriores infracciones se encuentran sancionadas por el artículo 84 del Código Fiscal.

Para concluir, cabe señalar que los artículos 84-B, 84-D, 84-F, 86-B y 90 contienen distintas multas que se relacionan con las obligaciones fiscales de las instituciones de crédito y de sus usuarios; de las empresas respecto del factoraje financiero; y de los terceros relacionados con los contribuyentes, mismas que se mencionarán a continuación.

Infracciones en que pueden incurrir las Instituciones de Crédito.

Las que establece el artículo 84-A del Código Fiscal, en los siguientes términos:

Son infracciones en que pueden incurrir las instituciones de crédito en relación a las obligaciones a que se refiere el artículo 32-B del Código Fiscal, las siguientes:

I. No anotar en los esqueletos para expedición de cheques a nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.

II. Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión "para abono en cuenta".

III. Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban.

IV. No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito.

V. Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que sustituya, del cuentahabiente.

VI. No transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II de este Código.

VII. No devolver en el plazo a que se refiere la fracción VI del artículo 32-B de este Código, los cheques nominativos pagados, librados para abono en cuenta del beneficiario, cuando así lo hubiese solicitado el librador de los mismos y éste haya cumplido las condiciones pactadas con la institución de crédito para obtener la devolución de los cheques.

VIII. No expedir los estados de cuenta a que se refiere el segundo párrafo del artículo 29-C de este Código, con los requisitos a que se refiere la fracción VII del artículo 32-B de este Código.

Las definidas infracciones, se encuentran sancionadas, por el artículo 84-B, del Código Fiscal de la Federación.

Infracciones en que pueden incurrir los usuarios de servicios y los cuenta habientes de instituciones de crédito.

Las establece el artículo 84-C del Código Fiscal, en los siguientes términos:

Son infracciones de los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo 30-A de este Código, la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.

Las definidas infracciones, se encuentran sancionadas, por el artículo 84-D, del Código Fiscal de la Federación.

Relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación

Las prevé el artículo 85 del Código Fiscal que dice:

Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias de terceros.

II. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitadores les dejen en depósito.

III. No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que les corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades.

IV. 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.

V. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 70-A de este Código.

Las anteriores infracciones se encuentran sancionadas por el artículo 86 del Código Fiscal.

Infracciones en que pueden incurrir los funcionarios y empleados públicos.

Es, desde luego, muy sano que el Código Fiscal contemple sanciones para el funcionario o empleado público, ello hace equilibrado el trato de la ley a los infractores, ya se trate del contribuyente o del servidor público.

Sin embargo, más importante es que la norma se aplique, por consiguiente es de gran importancia que se dé la observancia de esta norma, en la que la multa mayor sería la que se ocupa, tanto de propiciar el no pago de contribuciones, a través de falsedades, como el de exigir prestaciones ilegítimas o ilegales.

Las señala el artículo 87 del Código Fiscal que dice:

Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

I. No exigir pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas a domicilio fiscal o incluir en las actas relativas actas falsos.

III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.

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

Las descritas infracciones se encuentran sancionadas por el artículo 88 del Código Fiscal.

Infracciones cuya responsabilidad recae sobre Terceros.

Se tipifican en el artículo 89 del Código Fiscal que dice:

Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

I. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar con la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

II. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

Las anteriores infracciones se encuentran sancionadas por el artículo 90 del Código fiscal.

Infracciones innominadas no tipificadas

A esta clase de infracciones se refiere el artículo 91 del Código Fiscal que dice:

La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversas a las previstas en este capítulo, se sancionará con multa de \$150.00 a \$1,509.00.

En resumen, de acuerdo a lo anterior y de acuerdo con nuestra legislación fiscal federal, las infracciones las podemos clasificar en tres grupos.

1.- De Dar

Infracciones por omisión total o parcial de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas. Artículo 76.

2.- De Hacer:

Infracciones relativas a la omisión de presentar inscripción al registro federal de contribuyentes. Artículo 79.

Infracciones relativas a la obligación de llevar contabilidad. Artículo 83.

Infracciones en que incurren instituciones de crédito. Artículo 84-A.

Infracciones de los usuarios de instituciones de crédito. Artículo 84-C.

Infracciones a disposiciones fiscales por servidores públicos. Artículo 87.

Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros. Artículo 89.

3.- De Tolerar:

Infracciones relativas a las facultades de comprobación. Artículo 85.

Cuando la comisión una o varias de las infracciones arriba indicadas u otras establecidas en el Código Fiscal de la Federación, tengan como consecuencia la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, el artículo 76 del Código Fiscal en cita establece, multas del 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió y del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.

CAPITULO TERCERO

LAS MULTAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

III.1.- La multa fiscal

La multa tiene como finalidad el castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales, en especial aquellas que traen o puedan traer consigo un daño económico al erario.

En la legislación mexicana se ha establecido un sistema de multas fijas y discrecionales, tendiendo a eliminarse las primeras visto el criterio que sobre ellas ha adoptado el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no sancionándose la infracción cuando el contribuyente espontáneamente la subsana y antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación.

Inicialmente la multa máxima era de tres tantos de lo omitido y después se redujo a multa fija de 150% para hoy quedar de 70% a 100% y reducción de un 20% de la impuesta si es cubierta dentro del plazo de pago. Poco a poco nos hemos ido acercando al 50% que como multa máxima impone el fisco estadounidense, con el objeto quizás de no castigar el negocio, que es el que debe proporcionar los recursos para cubrirla, porque una multa elevada puede ocasionar efectos perturbadores en la economía del mismo.

En la legislación de algunos países sudamericanos la multa puede llegar hasta diez veces de lo omitido. En cambio, como ya se mencionó en la legislación federal estadounidense, la multa máxima es de medio tanto de lo omitido. La razón reside en que no se quiere sancionar al negocio o al patrimonio del contribuyente, para que siga contribuyendo al desarrollo de la economía, sino precisamente al que ocasionó esa omisión y nada mejor que la pena privativa de libertad.

El maestro Emilio Margáin Manautou, piensa que *las multas cuantiosas, tienen su origen en la incapacidad del fisco para sancionar directamente al culpable, al contribuyente, olvidándose o queriéndose ignorar que es el negocio el que soportará el efecto de la elevada sanción pecuniaria, que puede frenar el desarrollo del mismo y por lo tanto, el efecto de la sanción se revierte también al propio fisco.*⁴²

Existen reglas para la imposición de las multas, para determinar el monto de éstas en cada caso, pero cuando el grueso del contribuyente vive al margen de las leyes tributarias y son miles las infracciones que a diario se cometen, ello provoca la desviación del personal oficial que está en contacto directo con el infractor e imposibilidad del fisco para poder castigar con justicia y equidad. Tendrá, en estos casos que implantar el modelo a

⁴² Margáin Manautou, Emilio. "Nociones de Política Fiscal" Editorial Porrúa S.A. México.1998. página 204.

seguir, según la clase de infracción, monto de lo omitido, asignando a la misma motivación a situaciones parecidas pero no iguales.

Siempre se ha sostenido que las multas nunca deben tomarse en cuenta como importante fuente de recursos, pues su finalidad es otra: castigar toda infracción para evitar nuevas violaciones. Sin embargo, en países como México, cuando las infracciones por parte de los contribuyentes están a la orden del día, la recaudación por concepto de multas supera buen número de impuestos especiales a su rendimiento.

III.1.1.-Concepto

Para adentrarse en el estudio de las multas, es necesario primero, tener en consideración cual es su significado. Así tenemos que ha sido definida por diversos tratadistas, señalándose a continuación las que se consideran más importantes; *Multa es la pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía o por incumplimiento contractual. En esta última hipótesis se habla con más frecuencia de cláusula penal. Hay pues, multas penales, administrativas y civiles.*⁴³ *Es la pena pecuniaria consistente en el pago al Estado de una cantidad de dinero. Es la pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal.*⁴⁴ *La pena de multa es el pago de dinero en concepto de retribución del delito o de la infracción cometida.*⁴⁵

*Según la etimología latina multa significa "multiplicación" y denota el aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las ordenes de un Magistrado, pudiendo aumentar día a día, a fin de romper la resistencia del multado.*⁴⁶

En virtud de las anteriores definiciones se llega a la conclusión de que la multa es una pena en dinero que el Fisco impone a un contribuyente que se subsumió en el hecho imponible, establecido en las leyes fiscales, es decir, la impone por la comisión de una infracción y para que sirva de ejemplo para que los demás contribuyentes no la realicen.

Todo lo anterior es corroborado por nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 70, que señala que las multas son aplicadas por infracciones a las disposiciones fiscales.

⁴³Cabanellas de la Torre, Guillermo. "Diccionario Jurídico Elemental" Editorial Heliasta SRL. 1998. página.219.

⁴⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas. "Diccionario Jurídico Mexicano" Editorial Porrúa S.A. 1998. página 2163.

⁴⁵ Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XIX, Editores libreros. Buenos Aires. 1964. página 947.

⁴⁶ Mommsen. "El Derecho Penal Romano", tomo I, página 53, citado por Lomeli Cerezo, Margarita. "Derecho Fiscal Represivo" Editorial Porrúa S.A. México. 1998. página 172.

III.1.2.- Naturaleza jurídica

Respecto de algunas sanciones fiscales, no se discute su carácter represivo, por ejemplo, no cabe pensar que la clausura de un negocio o industria, o la suspensión de actividades gravadas, sean medidas que tengan por objeto la reparación del daño producido al fisco, ya que precisamente al privar al contribuyente de la fuente de sus ingresos, se imposibilita tal reparación, siendo indudable, por tanto, su carácter afflictivo o intimidatorio.

Opuestamente, la multa ha sido considerada por algunos autores como una sanción o medida cuyo fin es exclusiva o preponderantemente reparatorio, carácter que, a juicio de la doctora Margarita Lomelí Cerezo, corresponde sólo a los recargos, pero no a la multa, de acuerdo con las opiniones doctrinarias que se citarán más adelante.⁴⁷

Según Otto Mayer, la multa no solamente constituye un daño que se inflinge al culpable, sino que también existe una ventaja para el Tesoro Público; el Fisco debe beneficiarse con ella, por lo que la multa tiene cierta afinidad con un crédito del Derecho Civil. Pero, en concepto de dicho autor, "con lo que puede compararse en realidad es con el derecho a la indemnización: se debe al Estado una indemnización por el aumento de los gastos de vigilancia que semejantes empresas le ocasionan y por las pérdidas que sufre en virtud de los fraudes que a veces se logra cometer; quien es atrapado una vez pagará también por todos los otros.

De este carácter de indemnización que tiene la multa, deriva según Mayer, que las autoridades tributarias puedan renunciar a perseguir la infracción, contentarse con el pago de una suma inferior, aplazar o moderar la pena ya pronunciada.

También Bielsa considera la multa principalmente como una indemnización. *Dice que la multa fiscal, desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa, que genera responsabilidad y su objeto o fin es, en cierto modo "disciplinario", lo que explica por qué cuando se trata de actos bilaterales la multa se impone a cada parte interviniente. "Pero -concluye- su relativo carácter o fin de indemnización es indudable, y no lo niega la circunstancia de que la multa sea dos, tres y hasta diez veces el monto de la contribución no pagada. Las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida "compensan", en el patrimonio fiscal, las evasiones ilícitas no descubiertas. Hay, mediante ella, una especie de reintegración de lo que el Fisco debe percibir normal y legalmente.*⁴⁸

El autor italiano G. De Francisci Gerbino, por el contrario sostiene que es erróneo considerar que las multas impuestas por contravenciones administrativas y fiscales tengan un "carácter financiero", puesto que estas multas no tiene por fin procurar

⁴⁷ Lomelí Cerezo, Margarita. Ob. Cit. página 169.

⁴⁸ Rafael Bielsa, "Tratado de Derecho Administrativo" Buenos Aires. 1956. tomo IV. Páginas 523 y sigs. Citado por Lomelí Cerezo, Margarita. Ob Cit. Página 170.

*una entrada al Estado, sino más bien tienden a reparar un daño ya hecho a éste, o a evitar que el daño se haga y funcionan como verdaderas y propias penas.*⁴⁹

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

Reconoce no obstante, que las sanciones pecuniarias tienen un doble carácter, de reacción penal y de beneficio fiscal, según el derecho de Hacienda Italiano, porque es característico de dichas penas que consistan en un múltiplo del daño que el Estado ha sufrido o habría podido sufrir y en esto es manifiesto que al propósito de castigar al culpable se asocia el de un lucro para el Fisco, independientemente de la culpabilidad.

Las penas de Hacienda se fundan precisamente sobre este daño, hipotético o efectivo, y compensan al Estado del peligro corrido, del perjuicio sufrido, de la vigilancia ejercitada, de los fraudes no descubiertos, en proporción a menudo leonina. Se puede decir que el Fisco razona así: 'si consigo atrapar a uno, éste paga por todos, concepto que carece de toda base jurídica y de contenido racional y ético.

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

La Suprema Corte de justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación han admitido la naturaleza penal o represiva de la multa, en virtud de que han considerado que respecto de las penas administrativas impuestas por las autoridades fiscales, son aplicables los principios del Derecho Penal común, habiéndose referido la mayoría de los casos analizados por dichos tribunales a la aplicación de la multa, que es la sanción administrativa más frecuentemente impuesta por las autoridades fiscales.

Se debe considerar por lo tanto que las multas tienen como único y principal objetivo el de sancionar al contribuyente infractor, así como reprimir las acciones antijurídicas futuras de los demás contribuyentes.

⁴⁹ *Ibidem*. página. 170.

III.1.3.- Multas Formales y Sustantivas

Para explicar el presente apartado es necesario hacer mención de las relaciones jurídicas fiscales u obligaciones fiscales, que ya se estudiaron en el primer capítulo de este trabajo; para lo cual es importante destacar que existen relaciones jurídicas de naturaleza sustantiva que tienen en común como contenido una obligación de dar, o sea, una prestación dineraria, como por ejemplo el pago de un tributo, un pago de un interés moratorio, garantizar prestaciones pecuniarias o fiscales, pago de gastos de ejecución o el pago de una sanción pecuniaria o multa.

En ese sentido, el obligado a realizar el pago de cualquier prestación en dinero, si no lo realiza, entonces incurre en una infracción contenida en el Código Fiscal de la Federación, cuya sanción será una multa.

En virtud de lo anterior, se llega a la conclusión de que se llaman infracciones materiales o sustantivas aquellas sanciones que se derivan por dejar de pagar al Fisco las prestaciones tributarias que se le deben.

Por otro lado, la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. En ese orden de ideas, las multas por infracciones formales son aquellas que consisten en la falta de cumplimiento de deberes formales hacia la administración, como la falta de cooperación en el suministro de informes o en la práctica de visitas domiciliarias, falta de producción de avisos, o de presentación de declaraciones, etc. Estas infracciones, en sí mismas, no producen en forma directa un perjuicio económico para el Fisco.

III.2.- Imposición de la multa

La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la Administración Pública, constituye un acto ilícito de Derecho Administrativo y es una causa de responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber.

Esta responsabilidad surge sólo cuando hay violación de una norma, es decir, por los actos contrarios al Derecho y aunque no se haya producido un daño concreto, pues se extiende a cualquier desobediencia a una norma de Derecho Administrativo. Si se ocasionó un daño, la responsabilidad importa la obligación de repararlo, pero además acarrea siempre la aplicación de una pena que puede tener el carácter de sanción penal o de sanción administrativa

En ese sentido, cuando la conducta del contribuyente se adecua a la hipótesis normativa, es decir, violando lo preceptuado por ella, surge entonces por parte de la autoridad fiscal la obligación de imponerle una multa conforme las cantidades que la propia ley fiscal establece.

En ese sentido, el órgano sancionador, al decidir la imposición de una multa fiscal debe, previamente, haber constatado, con elementos objetivos de juicio, que en el caso se está en presencia de una conducta típica, antijurídica y culpable; y, además que existe un resultado y un nexo causal entre ambos. Esto es, la procedencia jurídica de una multa fiscal exige lo siguiente:

- a) Que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta;
- b) Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria;
- c) Que la propia ley (u otra) señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal;
- d) Que la multa esté prevista legalmente;
- e) Que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley, y
- f) Que la autoridad al imponer la multa, señale en el documento en que lo haga, las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta que constituye infracción.

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

Así tenemos que en nuestra legislación, el Código Fiscal de la Federación maneja tres formas de aplicación de las multas fiscales; a saber, un *por ciento* (50-100-150) según que la conducta de infracción se refiera a la omisión del pago de contribuciones y el pago de éstas sea hecho antes o después de que la autoridad competente inicie el ejercicio de sus facultades de revisión, la segunda forma se refiere a *cantidades fijas* que significan el aplicar la multa a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propiciando excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares, situación marcada por nuestros autoridades judiciales como totalmente inconstitucional, que más adelante se explicará a fondo; y la tercera a *montos mínimo y máximo*. En la legislación general se imponen montos mínimos y máximos de multa para cada infracción. La ley fija estos límites mínimo y máximo para impedir que la autoridad se conduzca a excesos, aún cuando se corre el riesgo de que dichos límites no estén adecuados a la individualidad del infractor.

III.3.- Reglas para la imposición de las multas contenidas en el Código Fiscal de la Federación

Dada la importancia que este tipo de sanciones tiene en nuestra atmósfera jurídica-fiscal, ya que las multas se aplican sin perjuicio de exigir el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como las penas impuestas por las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal (artículo 70 del Código Fiscal de la Federación), conviene hacer mención en esta oportunidad a las REGLAS conforme a las cuales las autoridades competentes deben aplicar las multas correspondientes.

Así tenemos que en el presente apartado se darán las reglas, que las autoridades correspondientes toman en cuenta para determinar el monto de la multa fiscal.

III.3.1.- Aumento de las multas

El artículo 75 del Código Fiscal de la Federación establece las circunstancias agravantes que deben tomarse en cuenta al determinar las multas a que se refiere el artículo 76 y que ocasionan aumento en el importe de las sanciones de un 20%, 50% ó 60%, respectivamente, según el artículo 77 del mismo Código, agravantes que se desarrollarán en el presente apartado.

En el Código Fiscal de la Federación, existen circunstancias que aumentan o disminuyen la sanción de una multa, las cuales dependerán de la conducta del sujeto que cometió la infracción.

Para que una multa aumente es necesario que existan agravantes y para su mejor comprensión tenemos, que Agravante es *Lo que torna más grave algún hecho o cosa. En Derecho Penal, cada una de las circunstancias agravantes.*⁵⁰ En ese orden de ideas las circunstancias agravantes aumentan la cantidad de la multa, por lo que si existen agravantes, le corresponde a la autoridad acreditarlas, pero si es al contrario, es decir, si existen circunstancias atenuantes le corresponde acreditarlo al supuesto infractor. Así lo ha dispuesto el Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, en la tesis jurisprudencial que aparece en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo: 41 Sexta Parte, Página: 75, que a la letra dice:

MULTAS, CUANTIFICACION DE LAS. *Este tribunal ha sostenido en ocasiones anteriores que cuando la cuantía de la multa se fija por el legislador en relación con el impuesto omitido, dando un margen mínimo y uno máximo, de acuerdo con ese impuesto, ante la falta de circunstancias*

⁵⁰ Cabanellas de la Torre, Guillermo. "Diccionario Jurídico Elemental". Editorial Heliasa SRL. 1998. página 18.

agravantes, que corresponde probar a la autoridad, o de circunstancias atenuantes, que corresponde probar al causante, la imposición de la sanción señalada en el término medio de la multa, no puede ser por sí sola inconstitucional. De manera que para que la pena vaya del medio al máximo, deberán acreditarse circunstancias agravantes, y para que vaya del medio al mínimo, deberán acreditarse circunstancias atenuantes, que hagan la falta leve, todo ello según las circunstancias del caso y razonando adecuadamente el arbitrio.

En ese orden de ideas, el Código Fiscal de la Federación contempla como agravantes según su artículo 75: la Reincidencia, la infracción continua, la acumulación y en caso de que no se pague en tiempo la actualización de la multa, agravantes que se desarrollarán a continuación:

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

Existe *Reincidencia* cuando:

- a) Se sancione al infractor por segunda o posteriores veces por la comisión de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas.
- b) Se sancione al infractor por segunda o posteriores veces por la comisión de infracciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, que no impliquen omisión en el pago de contribuciones.
- c) Aún cuando no se trate de multas fiscales, los actuarios del Tribunal Fiscal, que después de haber sido sancionados con multa, vuelvan a incurrir en no practicar las notificaciones dentro del término establecido en el artículo 251 del Código Fiscal, se les considerará reincidentes y serán sancionados con destitución del cargo sin responsabilidad para el Estado, de conformidad con el segundo párrafo del artículo citado.

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

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se haga 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 Secretaria de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o gravados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.
- g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

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

IV.- Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada. Entendiéndose por ésta la que no se agota en el momento en que se comete, sino que persiste hasta que el particular deja de cometer los actos violatorios, es decir, que se realiza día tras día hasta que el infractor cesa en sus actos, por ejemplo llevar una contabilidad alterada.

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

En ese sentido la acumulación en materia fiscal, específicamente en las infracciones, existe cuando un contribuyente efectúa varias acciones u omisiones, realizando el hecho generador, lo que ocasiona la imposición de varias multas, pero como lo establece el artículo anterior, sólo se le impondrá la infracción cuya multa sea la mayor.

Por otra parte, también existe aumento en la imposición de una multa, cuando el contribuyente no paga en el tiempo que la autoridad le concede, causándole por lo tanto que le actualice el monto. Para poder hablar de la actualización de las multas fiscales, es necesario primero establecer lo que significa la Actualización manifestando que la actualización del monto de las contribuciones implica darles su valor real al momento en

que se efectúa su pago. para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto dentro del plazo.⁵¹

En ese orden de ideas, el monto de las multas, que establece el capítulo de las infracciones del Código Fiscal, en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se actualizará como lo dispone el artículo 70, en relación con el artículo 17-A del Código fiscal de la Federación, que establecen:

Artículo 70.- La aplicación de multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

Art.17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones del mes.

⁵¹ Así la describe la autoridad judicial en la tesis jurisprudencial que aparece en la Novena Epoca del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Diciembre de 1998, Tesis: P. CI/98, Página: 220, cuyo rubro es: ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE CONTRIBUCIONES. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE SIRVA DE BASE PARA CALCULAR LOS RECARGOS Y LAS MULTAS, NO REVELA UNA DOBLE O TRIPLE SANCIÓN.

III.3.2.- Disminución de las multas.

Así como existen agravantes a la imposición de la multa, es decir, lo que torna más grave el hecho ilícito, también existen circunstancias atenuantes que la disminuyen, por lo que Atenuante *es la Circunstancia que disminuye la gravedad de un delito, o la circunstancia concurrente en la comisión del delito, susceptible por su naturaleza de aminorar la responsabilidad y la consiguiente sanción del autor.*⁵²

Así las cosas, tenemos que el Código Fiscal de la Federación establece como atenuantes o disminución de las multas, por pago pronto, por un error aritmético, por tratarse de contribuyentes menores o por dictamen, mismas que se analizarán a continuación.

Existe reducción automática de la multa por hacer pronto pago, ya que el legislador consideró que pagando la multa antes de una fecha determinada, el contribuyente estaría en la mejor disposición de pagarla; dicha disminución se encuentra establecida en el artículo 75 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

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

VI.- En el caso de que la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera y cuando se den los supuestos previstos en el artículo 77 fracción II, inciso b) y 78 de este Código.

Existe reducción de la multa por error aritmético, establecida en el artículo 78 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

Art.78.- Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

⁵² Cabanellas de la Torre, Guillermo. Ob. Cit. página 18.

Las multas que establece el capítulo relativo a las infracciones en el Código Fiscal, en cantidades determinadas o entre una mínima y una máxima, que se deben aplicar a los contribuyentes que se denominan *contribuyentes menores*, las cantidades se considerarán reducidas en un 50% de los montos actualizados, según el 4º párrafo del artículo 70, del Código Fiscal de la Federación, que señala:

Las multas que este capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1'193,810.00, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan, se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

Con respecto al dictamen como una forma de disminuir el monto de las multas, se hace referencia a la condonación como forma de disminución o extinción de los créditos fiscales y consiste en el acto por virtud del cual el Poder Público declara que no deben hacerse efectivos, total o parcialmente, los créditos a favor de la Hacienda Pública.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en vigor (art. 39) el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios (los que incluyen a las multas) cuando se haya afectado, o trate de impedir que se afecte, la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

El mismo Código, en su artículo 74, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar las multas impuestas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente. Para este efecto, la misma Secretaría debe apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y, cuando proceda, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

También se establece en el referido precepto que la solicitud de la condonación no constituirá instancia; que las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal, y que sólo procederá la condonación de las multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

En ese orden de ideas, la condonación es una forma de disminuir o hasta extinguir una multa administrativa a través de un dictamen que la misma autoridad establezca.

III.4.- La multa excesiva según la doctrina

La constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos hace referencia a las multas excesivas en su artículo 22, primer párrafo que dice:

Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

Como es de observarse la Constitución prohíbe las multas excesivas, pero no existe un criterio inequívoco para determinar cuando una multa tiene tal carácter.

Esta disposición es idéntica al artículo 22 de la Constitución de 1857, y la Comisión Dictaminadora del Congreso Constituyente de 1917 consideró que no había necesidad de hacer ningún comentario sobre ella. (Diario Oficial de los Debates del Congreso Constituyente. Ed. Oficial, México, 1917, pag. 239). Tampoco en los debates del Congreso Constituyente de 1857 encontramos datos o explicaciones sobre la prohibición de la multa excesiva, de la confiscación de bienes y de las penas trascendentales.

Margarita Lomelí Cerezo al respecto señala:

Montiel y Duarte dice que al discutirse este artículo no se razonó tal prohibición y que en cuanto a la multa excesiva, la prohibición es una importación anglosajona.

Efectivamente, los debates en torno al artículo 22 en el Congreso Constituyente de 1857 versaron exclusivamente sobre la abolición de los "grillos, cadenas y grilletes", que se incluían en la prohibición, según el proyecto relativo y la mención de los cuales fue finalmente suprimida, sin que se hubieran discutido las otras penas prohibidas.

Actualmente no existe límite constitucional para las multas que puede imponer la autoridad administrativa, conforme al artículo 21 de la ley fundamental, ya que fue suprimido el límite de \$500.00 que señalaba la Constitución de 1857. No hay pues, un criterio constitucional para determinar cuando 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.⁵³

En la doctrina se ha señalado que son dos los supuestos en los que se puede hablar de multa excesiva que son:

⁵³ Lomelí Cerezo, Margarita. Ob. Cit. página. 87.

a) Cuando hay desvío de poder, y

b) En los casos raros en que el legislador establece una sanción fija que es excesiva en relación con la gravedad de la infracción.

¿Cuándo hay desvío de poder? La exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal define el desvío de poder como "el abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional".⁵⁴

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, así como la del Poder Judicial Federal han desarrollado el concepto de desvío de poder, en el sentido de que la sanción debe ser proporcionada a dos factores: 1. La gravedad de la infracción, y 2. Las posibilidades económicas del infractor.

En ese orden de ideas, el Código Fiscal Federal, al otorgar facultades discrecionales a la autoridad fiscal para aplicar según su criterio una multa, al decidir entre un mínimo y un máximo de porcentaje, no lo hace para que en la primera aplicación al infractor se le imponga el máximo, ya que aunque no está estipulada en la ley, dicha imposición resultaría totalmente desproporcionada y alejada de toda lógica, encontrándose por lo tanto en desvío de poder, es decir, la autoridad fiscal, al imponer una multa debe tomar en cuenta las circunstancias personales del infractor y no imponerla sin razonarla; si lo hace entonces está actuando legalmente dentro de su facultad discrecional, pero alejado de toda lógica y proporción; por ello se dice que el desvío de poder está vinculado y nace cuando la autoridad fiscal aplica su facultad discrecional con toda desproporcionalidad irracionalidad y alejado de toda realidad.

Es por ello que la autoridad fiscal debe aplicar su facultad discrecional con toda lógica y atendiendo las circunstancias de cada caso, porque aunque no existe más límite que la establecida en la ley para su actuación; el aplicar un máximo en una multa fiscal, en su primera vez del infractor, no actuaría proporcional y equitativamente, originándose por consiguiente el desvío de poder y por lo tanto se argumentaría de excesiva.

Sirve de apoyo a lo anterior, para explicar en forma más detallada lo que es el desvío de poder, la siguiente tesis jurisprudencial:

MULTAS FISCALES, DESVIO DE PODER EN LA APLICACION DE LAS. *De la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, antecedente del Código Fiscal en vigor, se desprende que el legislador entiende que las autoridades incurrn en desvío de poder, cuando al imponer una sanción, se apartan de las normas implícitas que regulan el ejercicio de la facultad discrecional. Una de tales normas previene que el desvío de poder existe en*

⁵⁴ Lomelí Cerezo, Margarita. Ob. Cit. Citada por Carrasco Iriarte Hugo. "Derecho Fiscal Constitucional" Colección de Textos Jurídicos Universitarios. 1997. página 99.

el caso de que estableciendo la ley un máximo y un mínimo para la sanción, dentro de cuyos límites puede fijar la autoridad respectiva el monto de aquélla, se aplique el máximo a la infracción cometida por primera vez, ya que para determinar la cuantía de la multa, debe tomarse en cuenta la importancia del negocio, la gravedad de la infracción, y el hecho de que ésta sea cometida por primera vez. Por tanto, si aparece que el causante no incurrió anteriormente en la misma infracción por la cual se le castiga, de acuerdo con la regla citada, la autoridad fiscal no debe aplicar el máximo autorizado por la ley, pues al proceder en contrario, incurre en el desvío de poder a que se ha hecho alusión, y ello amerita la concesión del amparo que por tal motivo se solicite⁵⁵.

⁵⁵ *Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Quinta Epoca, Tomo: LXIV, página: 2320.*

CAPITULO CUARTO

LIMITACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA MULTA FISCAL

IV.1.- El artículo 22 Constitucional como limitante de la multa fiscal

El primer párrafo del artículo 22 de la Constitución en vigor dice: "*Quedan prohibidas las penas de mutilación* (cerceamiento de algún miembro del cuerpo humano por la comisión de un delito) y de *infamia* (el deshonor, desprestigio público), *la marca, los azotes, los palos y el tormento de cualquier especie*, la multa excesiva (la sanción pecuniaria que está en desproporción con las posibilidades económicas del multado), *la confiscación de bienes* (la aplicación o adjudicación que de ellos hace a su favor el Estado por la comisión de un delito, sin realizar ninguna contraprestación en beneficio del afectado) y *cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales*".

En tal virtud, la Constitución prohíbe las multas excesivas, pero no existe un criterio inequívoco para determinar cuándo una multa tiene tal carácter.

En efecto la Constitución Federal hace alusión a ella, pero no define en que consiste la multa excesiva.

Nuestras autoridades judiciales, al respecto han tratado de dar un sentido a esta interrogante formulando diversos criterios, estableciéndose en primer término, el 20 de junio de 1995, tesis jurisprudencial en el sentido de que la prohibición contenida en el artículo 22 Constitucional de imponer multas excesivas no está limitada al campo penal, como se había sostenido por algunos Ministros de la anterior integración de ese alto tribunal.

Dicha tesis fue publicada como jurisprudencia N° 7/1995, en los siguientes términos:

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

*bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan.*⁵⁶

En la misma sesión de 20 de junio de 1995 se definió el concepto de “multa excesiva” a que se refiere el artículo 22 constitucional, estableciendo la jurisprudencia N° 9/1995 que textualmente expresa:

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*⁵⁷.

Finalmente en la sesión antes citada se estableció la jurisprudencia 10/1995 (9ª) que constituye una consecuencia de las anteriormente transcritas y que literalmente dice:

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*

⁵⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al mes de julio de 1995, Tomo II, 9ª Época, página 18.*

⁵⁷ *Semanario Judicial de la Federación, Julio de 1995, Tomo II, 9ª época, página 5.*

*todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.*⁵⁸

Cabe señalar que la última ejecutoria que completó el número de casos requerido para sentar jurisprudencia, y que se publicó junto con las tesis que se han transcrito, se refiere a la constitucionalidad del artículo 84, fracción VI, del vigente Código Fiscal de la Federación, que establece una multa fija de cinco veces el importe total que debió consignarse en el comprobante que se omitió formular, incumpliendo así con lo prevenido en el artículo 83, fracción VII, del mismo Código. Dicha ejecutoria fue dictada en el Amparo en revisión 928/94, Comerkin, S.A de C.V. y en la misma se citaron cuatro precedentes fallados por el pleno de la Suprema Corte en su anterior integración, los cuales abordaron el problema de lo que debe entenderse por multa excesiva, en relación con el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, según el texto que establecía una multa fija de 150% de las contribuciones omitidas en los casos en que no se pagaran antes del cierre del acta final de visita, o antes de la notificación de la resolución que dictaminara dichas contribuciones.

De todo lo anterior se desprende que las disposiciones que establecen multas fijas o tasadas para sancionar infracciones fiscales deben considerarse violatorias del artículo 22 constitucional.

Así tenemos que existe incertidumbre y división de opiniones de lo que debe entenderse por multa excesiva, ya que como se manifestó anteriormente el constituyente de 1917, copió íntegramente el artículo 22 constitucional de la constitución de 1857 y consideró que no había necesidad de hacer algún comentario sobre ella, ya que el constituyente de 1857 tampoco dio explicaciones sobre la prohibición de multas excesivas, por lo que en la actualidad al aplicar una multa existe incertidumbre si es o no es excesiva.

En virtud de lo anterior, sólo mediante criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación, se puede interpretar el significado de multa excesiva.

En efecto, el Poder Judicial Federal, específicamente la 2ª sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al asentar sus primeros criterios jurisprudenciales al respecto, señaló que adoptaba la teoría de dejar al criterio prudencial del juzgador, en cada caso particular, si una multa era excesiva o no y teniendo presente en cada caso dos elementos fundamentales: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor y que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

Posteriormente estableció el concepto de multa excesiva que ya se transcribió con anterioridad.

⁵⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo citado página: 19*

En ese orden de ideas, si el artículo 22 constitucional no establece que debe entenderse por multa excesiva, lo único que en la práctica es útil, son los criterios del Poder Judicial Federal, para poder dirimir una controversia.

IV.2.- El principio de proporcionalidad y equidad consagrado en la fracción IV del Artículo 31 constitucional aplicable a las multas fiscales

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo *de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*.

Del anterior numeral se desprende el principio de proporcionalidad y equidad que debe existir para que se de una justicia tributaria, es decir, que los contribuyentes que tienen ingresos mayores, no tributen igual que los que tienen ingresos bajos.

Es importante este principio, ya que permite tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, significando esto, que se trate de manera igual a los sujetos que se encuentren en la misma situación o circunstancia y que se trate diferente a éstos con respecto a otros sujetos que se encuentran en otra situación.

En la doctrina mexicana, no existe un criterio inequívoco para analizar el principio en comento, ya que unos señalan que para su estudio es necesario hacerlo separando la proporcionalidad y lo equitativo y para otros es necesario hacerlo juntando las dos palabras.

Así tenemos la postura que establece que no es posible separar las dos palabras, sino interpretarlas como significado de justicia, ya que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de constitución de 1857, art. 36, que dice:

Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Asimismo, este principio requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

Es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar.

El principio de *generalidad*, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto coincide con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

En ese sentido, el principio de generalidad consiste en que las disposiciones normativas contenidas en ley, se apliquen a todas las personas que se coloquen en las hipótesis por ellas previstas, sin consideración de especie o de persona.

Para que una ley satisfaga el principio de generalidad, además de la abstracción e impersonalidad, es necesario que las disposiciones de un ordenamiento legal tengan vigencia indeterminada, se apliquen a todas las personas que se coloquen dentro de la hipótesis normativa por ellas prevista y que no estén dirigidas a una persona o grupo de personas individualmente determinado.

En ese orden de ideas, para que una multa satisfaga el principio de generalidad, es necesario que la norma que la contenga sea para todas las personas, sin importar su condición económica, ni su condición social, sólo que sea general, sin individualizar la norma.

Para apoyar lo anterior, transcribo la siguiente jurisprudencia:

EQUIDAD Y GENERALIDAD EN MATERIA JURIDICO-FISCAL.

El principio de equidad, que debe satisfacer toda norma jurídico-fiscal, tiene como elemento esencial el de que, con respecto a los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación y, en cambio la generalidad que también debe revestir todo ordenamiento legal, se manifiesta en que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en las hipótesis por ellas previstas, sin consideración de especie o de persona.⁵⁹

El principio de *uniformidad* significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos, cuya situación generadora de crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etcétera.

⁵⁹ Séptima Época. Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 145-150 Primera Parte, página: 65.

Por otra parte, Sergio Francisco De la Garza opina:

Nosotros consideramos que la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del art.31 Constitucional es una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del art. 31, que establece que es "en la forma que establezcan las leyes" donde debe encontrarse la proporcionalidad y equidad.

Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general, y que el requisito de la justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el poder judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes.⁶⁰

Pero atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcional y equitativa". Que un tributo sea *proporcional*, significa que comprenda por igual, de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea *equitativa*, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

Por su parte, Ramón Reyes Vera afirma:

La proporcionalidad de una contribución debemos entenderla como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a:

- la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público,
- la relación entre la contribución y el gasto público,
- los elementos determinantes de la contribución y el gasto público, y

⁶⁰ De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. página .257.

- que tanto el uso del rendimiento de la contribución, como la realización gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.

Es válido concluir, en relación con la equidad:

- la equidad no es un término sinónimo o equiparable a la proporcionalidad;
- la equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria federal;
- el Poder Judicial Federal está facultado para resolver equitativamente aquellos casos concretos en los que los demás poderes no han aplicado la equidad;
- la equidad no es aplicación estricta o equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, y
- la equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, ad valorem, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo.⁶¹

De todo lo anterior se puede afirmar que no existe un concepto homogéneo en relación con lo que se debe entender por la equidad y proporcionalidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sólo hay coincidencia en cuanto a que ese mandato constitucional prevé la justicia de las leyes tributarias, por lo que el Estado sólo debe de imponer el sacrificio mínimo a los particulares, el indispensable para cubrir el presupuesto. Por proporcionalidad puede comprenderse que la norma fiscal debe ser general, sin excepciones y atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, en tanto que la equidad es comprender la cuantificación del impuesto, el aspecto económico del tributo: La justicia en el sistema tributario se encuentra dentro de las garantías que establece la Constitución Mexicana protegiendo acertadamente el mínimo de subsistencia y el patrimonio familiar del contribuyente.

⁶¹ *Reyes Vera, Ramón "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana" cuarenta y cinco años al servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación, T.I. México. 1980. página 425. Citado por Carrasco Iriarte, Hugo. Ob. Cit. página 185.*

En apoyo a lo anterior, transcribo la siguiente jurisprudencia:

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.⁶²*

Todo lo anterior manifestado, referente al principio de proporcionalidad y equidad, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es aplicable también a las multas, aunque se refiere, interpretando su texto, sólo a contribuciones, principalmente los impuestos, ya que señala que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos en donde resida de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Dicho principio es aplicable a las multas

⁶² Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 199-204 Primera Parte, página: 144

porque aunque los mexicanos no están obligados a pagarlas, sino mediante por la comisión de una infracción, éstas no deben imponerse sólo a criterio de la autoridad, ya que como ya se señaló con anterioridad, podría incurrir en desvío de poder; sino siguiendo los lineamientos que la propia ley fiscal establece, de manera proporcional y equitativa a la circunstancia del caso y de la capacidad económica del infractor, porque no es lo mismo imponer la misma multa a un infractor que cometió un error aritmético en su declaración, que al infractor que no presentó su declaración, porque entonces no se estaría respetando el citado principio.

Además de lo anterior, el principio de proporcionalidad y equidad es aplicable a las multas, ya que son consideradas por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, último párrafo, como accesorios de las contribuciones, y por lo tanto participan de la misma naturaleza de éstas. Es decir, tiene la calidad de créditos fiscales.

Sirve de apoyo a lo anterior las siguientes jurisprudencias:

MULTAS, SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. *El artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, establece la proporcionalidad y equidad en los impuestos e idénticos principios deben regir en materia de multas.*⁶³

MULTAS, CARACTERES DE LAS. *Todas las multas tienen el carácter de sanciones, pero no por ello dejan de catalogarse dentro de los cobros fiscales.*⁶⁴

IV.3.- La Garantía de Audiencia y Legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 constitucionales y las multas fiscales.

La garantía de Audiencia está consignada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional que expresa:

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

Inicialmente concebida como una garantía penal, su alcance fue extendido primero a la materia civil y posteriormente al campo administrativo, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, mediante lo cual se llegó a establecer que las autoridades

⁶³ Quinta Época. Sala Auxiliar. Semanario Judicial de la Federación, Tomo: CXXVI, página: 192.

⁶⁴ Quinta Época. Segunda Sala. Apéndice de 1995 Tomo III, Parte HO, Tesis: 1171, página: 924.

administrativas, salvo casos excepcionales previstos en la Constitución, como la expropiación, no pueden privar a persona alguna de sus derechos sin previa audiencia, esto es, sin seguir un procedimiento en el que el afectado tenga derecho de presentar sus defensas y pruebas, y en el que se respeten ciertas formalidades esenciales.

Existen divergencias en las opiniones doctrinarias sobre el alcance de la jurisprudencia de la Suprema Corte sentada con anterioridad al año de 1942, sobre la aplicación del artículo 14 a los actos de la autoridad administrativa sosteniéndose por algunos autores que ese alto tribunal había establecido que en materia administrativa el artículo 14 sólo garantiza la aplicación del procedimiento que la ley establece, pero que no obliga a esa ley a crear un procedimiento administrativo. Sin embargo, el doctor Gabino Fraga ha esclarecido el punto, señalando que algunas de las ejecutorias en que se basaba tal afirmación se refieren al régimen especial de las expropiaciones, cuyas características no pueden extenderse a otros actos administrativos; y que en las demás ejecutorias no se sostiene la exclusión de la garantía de audiencia en materia administrativa, sino que únicamente por razones de técnica del juicio de amparo, se limitan a resolver las cuestiones planteadas en el juicio sobre infracciones de los preceptos de las leyes administrativas.

Además hace notar el Dr. Fraga que ya desde la ejecutoria de 19 de junio de 1937 (Amparo del Gremio Unido de Alijadores del puerto de Veracruz, Sem. Jud. de la Fed. Tomo LII, pag.2251), la Suprema Corte resolvió que no era necesario el procedimiento judicial para cancelar la autorización de funcionamiento de una sociedad cooperativa, pero hizo hincapié en la necesidad constitucional de que tanto el procedimiento judicial como el administrativo deben llenar el requisito de la previa audiencia, declarando que la "connotación de ser oído y vencido no puede referirse sino a la existencia en la ley de un procedimiento especial en el que se dé audiencia al interesado y oportunidad rendir sus pruebas..." y que lo único que exige el constituyente, tanto para el procedimiento judicial como para el administrativo "es que no se prive a persona alguna de sus derechos y propiedades sin previa audiencia". Además, en la ejecutoria de 10 de marzo de 1942, (Amp. De la Cía. Industrial de Guadalajara. Sem. Jud. De la Fed. Tomo LXXI, pag.4156), la Suprema Corte declaró que la garantía del artículo 14 obliga no sólo a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento en que se oiga a las partes y que "salvo en determinados casos de excepción que en la misma Constitución se establecen, las leyes deben señalar la posibilidad de audiencia y de defensa para los interesados, en todos los casos administrativos..."⁶⁵

Posteriormente, 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" (Amp. en revisión 2125/59. Bol. Inf. Jud. Mayo 1960, pag.219).

⁶⁵ Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa S.A. México. página 288. Citado por Lomeli Cerezo, Margarita Ob. Cit. página 58.

Indudablemente que el acto por el cual se impone a un particular una sanción administrativa constituye la privación de un derecho o bien (el derecho a la libertad en caso de arresto, o la pérdida de una suma de dinero, en una multa). Por tanto, no puede discutirse que para la aplicación de esas penas administrativas debe respetarse la garantía constitucional de audiencia, en los términos señalados por la jurisprudencia de la Suprema Corte, es decir en las leyes relativas debe establecerse un procedimiento en que se oiga al afectado, y las autoridades administrativas deben ajustarse a tal procedimiento.

Ahora bien ese procedimiento debe seguir “las formalidades esenciales” a que se refiere el artículo 14 constitucional, sin que forzosamente deba adoptarse la forma del procedimiento judicial. Dichas formalidades han sido precisadas 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 de 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.

El propio criterio ha sido adoptado por la Suprema Corte en las ejecutorias que se han citado antes, de acuerdo con las cuales no se requiere la existencia de un procedimiento judicial sino sólo que se dé oportunidad al particular de ser oído y de rendir sus pruebas.

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 las sanciones, después de que ésta ha sido impuesta, dando hasta entonces al sancionado la oportunidad de ser oído y vencido.

En el derecho positivo mexicano, la nueva Ley Federal del Procedimiento Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1994, y en vigor a partir del 1º de junio de 1995, establece en su artículo 72 que para imponer una sanción, la autoridad administrativa deberá notificar previamente al infractor el inicio del

procedimiento para que el mismo, dentro de los quince días siguientes, exponga lo que a su derecho convenga y, en su caso, aporte las pruebas con que cuente. Asimismo, el artículo 74 de la propia ley dispone que una vez oído el infractor y desahogadas las pruebas ofrecidas y admitidas, se procederá, dentro de los diez días siguientes, a dictar por escrito la resolución que proceda, la cual será notificada en forma personal o por correo certificado.

Sin embargo, estos preceptos no son aplicables a las sanciones fiscales, en virtud de que la citada Ley Federal del Procedimiento Administrativo establece en su artículo 1° que el mismo ordenamiento excluye de su aplicación a la materia fiscal, tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de ellas, y conforme al último párrafo del artículo 2° del vigente Código Fiscal de la Federación, las sanciones, entre otros ingresos públicos, se consideran accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Por otra parte, se ha considerado que las disposiciones fiscales respetan la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, no obstante que no se oiga al presunto infractor antes de fijar la sanción que se le aplica, ya que en todo caso previamente a que la sanción se considere firme, sí se le da oportunidad de defenderse y presentar sus pruebas y alegatos, bien sea ante las autoridades administrativas en el procedimiento administrativo, o bien ante el órgano contencioso-administrativo que es el Tribunal Fiscal de la Federación.

En cuanto a la jurisprudencia del Poder Judicial Federal de nuestro país, presenta variantes según el órgano de que se trate.

En efecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido jurisprudencia en el sentido de que la garantía de audiencia en materia fiscal no es necesaria que sea previa, fundándose en que "el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional..." (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tesis de ejecutorias 1917-1985, Primera parte, pag.27).

Asimismo el Pleno de nuestro máximo Tribunal resolvió en el amparo en revisión 2496/71, fallado el 25 de junio de 1974, que no se viola la garantía de audiencia en una ley si se establece un medio de defensa que puedan utilizar los particulares afectados contra su aplicación mediante un recurso de inconformidad para combatir los acuerdos que dicten las autoridades aplicadoras del ordenamiento combatido. (Inf. del Pdte. de la Suprema Corte, 1974, primera parte, pag. 315).

Sin embargo, el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, en sentencias pronunciadas en los años de 1975 y 1976, han sostenido que el hecho de que un acto de autoridad pueda ser impugnado a través de algún recurso o medio de defensa legal establecido al efecto no satisface la garantía de

audiencia, la cual debe ser concedida dentro del mismo procedimiento administrativo de donde dimana el acto. (Amparos directos D. A. 826/74 y 148/76, y amparo en revisión 309/76, Informes del Pdte. de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de 1975, tercera parte, pag. 139 y de 1976. Tercera parte, pags. 132 y 171).

Con posterioridad a las ejecutorias antes citadas, el referido Segundo Tribunal Colegiado cambió su criterio en la sentencia del amparo directo 92/80, fallado el 8 de mayo de 1980, en la que sostuvo que las multas por omisión de impuesto no requieren previa audiencia, fundando esta tesis en las siguientes consideraciones: "Para determinar los créditos fiscales no (se) precisa la previa audiencia y ese principio también opera tratándose de multas por omisión en el pago del impuesto, pues el hecho motivador es conocido por el causante y para la autoridad tiene el carácter de negativo, por lo que, la prueba del hecho positivo contrario, o sea, el pago pesa sobre el causante quien fácilmente puede desvirtuar el motivo, con sólo presentar el recibo de pago, en caso de haberlo efectuado" (Informe de 1980, 3ª parte, página 93).

Por su parte el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha adoptado una posición intermedia distinguiendo entre el caso en que todos los elementos del impuesto están determinados en la ley y aquel otro en que el pago del gravamen depende de apreciaciones, avalúos o ejercicio del arbitrio de las autoridades.

En el primer caso, según el citado Tribunal, no hay obligación de respetar la garantía de audiencia previa, pues la seguridad jurídica del causante ya está protegida, porque los causantes conocen desde el momento mismo de realizar los actos gravados o sancionados, la existencia y monto de la obligación fiscal a su cargo que surge de tales actos, lo que no se desvirtúa por el hecho de que en el caso de multas se dé margen al arbitrio, pues en todo caso es conocido el límite de la posible sanción, así como los elementos que deben usarse para su individualización.

De acuerdo con la jurisprudencia y tesis del Pleno de la Suprema Corte, así como los criterios del Primer y Segundo Tribunales Colegiados, a que antes se ha aludido, no es obligatorio para las autoridades oír al presunto responsable de infracciones fiscales antes de imponerle la sanción administrativa correspondiente, ya que la garantía de audiencia puede considerarse satisfecha en virtud de que el afectado puede combatir la sanción impuesta mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), o bien con el recurso optativo de revocación establecido por el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, pudiendo en este último caso impugnar también ante dicho Tribunal la resolución dictada por las autoridades fiscales respecto del recurso administrativo.

Con respecto a la Garantía de Legalidad, ésta se encuentra consagrada también por el artículo 14 constitucional y consiste sustancialmente en que para la privación de cualquier derecho de un individuo, debe seguirse un procedimiento que reúna los requisitos referidos al hablar de la garantía de audiencia, *el que debe fundarse en ley y aplicar ésta correctamente*.

En efecto, los párrafos segundo, tercero y cuarto del citado artículo 14 establecen: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata. En los juicios del orden civil, la sentencia criminal deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho".

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

Volviendo al artículo 14 debe hacerse notar que dada la naturaleza represiva que tienen los actos de imposición de dichas sanciones, la aplicación de la ley debe hacerse en los términos señalados por dicho precepto para los juicios del orden criminal. Es decir, tratándose de sanciones administrativas por infracción a las leyes fiscales, no puede constitucionalmente imponerse dichas penas por simple analogía ni aún por mayoría de razón.

La aplicación analógica, como es bien sabido, tiene lugar cuando la sanción o pena se hace extensiva a una situación no prevista expresamente por la ley que establece dicha sanción. La imposición de una pena por mayoría de razón existe cuando la ley que la determina se extiende a hechos u omisiones que se consideren de mayor gravedad o licitud que los previstos expresamente en la ley aplicada.

En materia tributaria la prohibición constitucional de que tratamos está reforzada por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación que expresa: "Las disposiciones fiscales que establezcan excepciones a las mismas, *así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta*".

La Suprema Corte de Justicia ha aplicado la prohibición constitucional sobre imposición de penas por analogía o mayoría de razón a las sanciones fiscales.

Asimismo, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sustentado la siguiente tesis:

MULTAS, NO DEBEN IMPONERSE POR ANALOGÍA.- *La facultad otorgada por las leyes a las autoridades públicas para sancionar una infracción, debe ajustarse en materia administrativa en forma estricta a la ley que permite imponerlas, pues no deben quedar al arbitrio de quien las impone. En ese orden de ideas, la autoridad al ejercer sus funciones, debe sujetarse al marco legal de sus atribuciones, que además deben examinarse*

*en materia administrativa a través del principio de estricto derecho, toda vez que si un particular comete una infracción que amerita una sanción, la autoridad no está facultada para aplicar "por analogía" la sanción de que se trate, pues de hacerlo vulnera la garantía de legalidad consignada en el artículo 14 Constitucional.*⁶⁶

Al prohibir la Constitución imponer penas por analogía o mayoría de razón, está reconociendo el principio fundamental del Derecho Penal que expresa en los términos *nulla poena nullum crimen sine lege*, y de acuerdo con el cual no puede haber delito ni pena si no están establecidos en una ley exactamente aplicable al caso. Este principio rige también las infracciones administrativas y fiscales.

Al establecer el artículo 16 constitucional que tales actos deben emanar de una autoridad competente y ser fundados y motivados, está robusteciendo la garantía de legalidad de los actos de autoridad, que deriva del artículo 14 de la propia ley fundamental, pues el objeto que se persigue con dichas prevenciones es asegurar que los actos de autoridad que afecten a los particulares se realicen en la forma y condiciones previstas por la ley.

Para afirmar lo anterior, se transcribe la siguiente jurisprudencia:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE. *El principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán*

⁶⁶ Informe de 1987, 3ª parte, página 66.

ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciso lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.⁶⁷

IV.4.- Los principales criterios del Poder Judicial Federal respecto de la imposición de las multas fiscales.

Como ya se mencionó con antelación, el artículo 22 constitucional prohíbe la imposición de multas excesivas, pero no las define, creando en la práctica confusión e incertidumbre al imponer una multa fiscal, ya que no existen los parámetros para determinar lo excesivo.

Como es de observarse, la interpretación de que si una multa es excesiva o no lo es, es puramente subjetivo, porque cada persona tiene en su mente los parámetros

⁶⁷ *Novena Epoca. Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VI, Noviembre de 1997, Tesis: P. CXLVIII/97, página: 78.*

para considerarla desproporcionada, ya que si para alguien es excesiva, para otra puede que no lo sea.

En ese sentido, si una autoridad fiscal impone una multa dentro de los parámetros que establece la propia norma fiscal, lo hace ejerciendo sus facultades discrecionales; pero al contribuyente que se le impone, siempre va a manifestar que es excesiva, es por ello, que a pesar de que existe una laguna jurídica del citado artículo constitucional, se han tenido que resolver los problemas reales porque los contribuyentes han interpuesto recursos en contra de dichas multas, sirviendo de apoyo los criterios jurisprudenciales que las autoridades del Poder Judicial de la Federación han interpretado.

En ese orden de ideas, los criterios jurisprudenciales han sido la base para que las autoridades que dirimen una controversia, resolviendo si una multa es excesiva, ya que la misma Constitución Federal no lo establece.

En efecto, la jurisprudencia ha sido un instrumento jurídico eficaz para determinar la excesividad de una multa fiscal, pero tal criterio ha ido cambiando conforme transcurre el tiempo; por ejemplo, primero se tuvo que establecer el concepto, señalando que tenía que estarse a la acepción gramatical del vocablo "excesivo", desprendiéndose 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 va más de lo lícito y lo razonable, c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos y d) Que la ley establezca que la autoridad que la imponga tenga la posibilidad, en cada caso, de determinar su cuantía, tomando en consideración las circunstancias de cada caso, del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.

En ese sentido, el criterio jurisprudencial, estableció como base para que una multa no fuera excesiva, que además de individualizar el caso, la ley estableciera expresamente que la autoridad tenga la posibilidad para establecer la cuantía, considerando las circunstancias del caso, lo que la ley fiscal no ha establecido.

Apoya a lo anterior la siguiente jurisprudencia:

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.
De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición

de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.⁶⁸

Como ya se manifestó anteriormente al hablar de la imposición de las multas, nuestra legislación fiscal, las establece en fijas y en porcentajes, tendiendo a eliminarse las primeras en virtud de los criterios que ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y por lo que respecta a las segundas, existen parámetros en porcentajes en los que la misma ley le otorga a la autoridad fiscal, la libertad de ejercer su facultad discrecional para imponer la multa que considere dentro de los parámetros; de lo que se colige que si se impone una multa fuera de los mismos, entonces se considerará excesiva.

Por lo que respecta a las multas fijas, que son aquellas cuyo hecho imponible establece una cantidad o porcentaje, determinado e invariable, es decir, sin parámetros, aplicándose a cualquier persona, sin importar su situación económica, ni las circunstancias atenuantes ni agravantes del caso, situación por la que el Poder Judicial Federal considera que violan el principio de proporcionalidad y equidad consagrado en la IV fracción del artículo 31 constitucional, y por consiguiente son consideradas multas excesivas.

Un ejemplo de este tipo de multas, estaba consagrada en el artículo 76 fracción III del Código Fiscal de la Federación, que autorizaba la imposición de una multa fija, equivalente al 150% sobre la contribución omitida, de lo que se desprende que no autoriza a la autoridad imponerla entre un mínimo y un máximo, ni tampoco tener en consideración las circunstancias individuales de cada caso, por lo que se declaró excesiva, violando por consiguiente el artículo 22 constitucional.

Para apoyar lo anterior, transcribo las siguientes jurisprudencias:

MULTA FIJA. NO ES INCONSTITUCIONAL LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. *El análisis de las fracciones I y II del citado artículo, lleva a considerar que ambas normas regulan la misma infracción con la aplicación de multas en diferentes porcentajes que están*

⁶⁸ Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. Tomo: III. Febrero de 1996. Tesis: VI.3o. J/4. página: 322.

íntimamente vinculados con el momento o con la oportunidad en que el particular moroso decida pagar la contribución omitida. La fracción II del invocado dispositivo, establece que la infracción derivada de la omisión en el pago de contribuciones, será sancionada con una multa del setenta al cien por ciento de las contribuciones omitidas, actualizadas; por su parte, la fracción I dispone que si el particular decide pagar esas contribuciones junto con sus accesorios, antes de que le sea notificada la resolución que determine su monto, sólo tendrá obligación de pagar el cincuenta por ciento de la cantidad respectiva. Ello demuestra que el legislador estableció que la omisión en el pago de contribuciones originaría una sanción genérica consistente en una multa del setenta al cien por ciento de las contribuciones omitidas, actualizadas, pero concedió una reducción en favor de los contribuyentes morosos que decidieran pagar la contribución omitida junto con sus accesorios, antes de que les fuera notificada la resolución que determinara su monto, aplicando un veinte por ciento menos del mínimo establecido como multa por tal concepto y, por tanto, no atender a la sanción genérica establecida en la fracción II. Esos razonamientos ponen de relieve que sólo la fracción II es la que realmente establece la sanción por la infracción derivada de la omisión en el pago de contribuciones. En consecuencia, ninguna razón existe para considerar que la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, establezca una multa fija de las consideradas inconstitucionales, pues tan sólo otorga a los contribuyentes morosos la oportunidad de pagar la multa en un porcentaje menor cuando decidan cubrirla antes de que se les notifique la resolución mediante la que se determine su monto.⁶⁹

MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 76, FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE LAS AUTORIZA. El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribe la imposición excesiva. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse según la acepción gramatical del término "excesivo" y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que

⁶⁹ Novena Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Tesis: P./J. 23/2000, página: 39.

rebasen su capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues se acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, y por tanto excesivas que contraríen la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluir que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, riñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes. En tal orden de ideas, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en que se apoyó, la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, autoriza la imposición de una multa fija, equivalente al 150 % sobre la contribución omitida, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y, por ende, con el mandato contenido en el artículo 22, de nuestra Carta Fundamental.⁷⁰

En virtud del anterior criterio, el legislador modificó el artículo 76 del Código Fiscal Federal para evitar su inconstitucionalidad, logrando que su fracción I fuera constitucional, ya que dispone que si el particular decide pagar las contribuciones omitidas, junto con sus accesorios, antes de que le sea notificada la resolución que determine su monto, sólo tendrá obligación de pagar el cincuenta por ciento de la cantidad respectiva; no es excesiva, en virtud de que otorga a los contribuyentes morosos la oportunidad de pagar la multa en un porcentaje menor cuando decidan cubrirla antes de que se les notifique la resolución mediante la que se determine su monto; situación diferente la modificación que sufrió su fracción II, ya que si bien es cierto que existe un parámetro de porcentaje entre un mínimo y un máximo, que además otorga la libertad a la autoridad fiscal de imponerla mediante su facultad discrecional, también lo es que la misma, limita a la autoridad a imponer la multa tomando en cuenta únicamente la contribución omitida, ya que no la faculta expresamente para que considere otros elementos o circunstancias de cada caso, es decir, que dicha fracción, no establece las reglas que para su imposición deben considerar las autoridades fiscales para individualizarla, que son como ya se dijo, tomar en

⁷⁰ Octava Epoca, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO, Tomo: 67, Julio de 1993, Tesis: V.1o. J/21, página: 48.

consideración la capacidad económica del infractor, las circunstancias atenuantes y agravantes, entre otros elementos, por lo que dicha fracción es considerada por la tesis: VIII.1º. J/11 del Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, como inconstitucional.

Por otra parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la Tesis: 2º/J. 92/99, determinó que la modificación de la fracción II del citado artículo 76 de la ley fiscal, en el que se autoriza a la autoridad fiscal utilizar su facultad discrecional, eligiendo entre un mínimo y un máximo, es constitucional porque no constituye multas fijas, en virtud de que al establecer los porcentajes entre un mínimo y un máximo permite a la autoridad fiscal fijar los límites dentro de los cuales podrá aplicar la sanción en particular, es decir, se le conceden facultades para individualizar la sanción, y por lo tanto no viola el artículo 22 constitucional.

Los anteriores criterios se transcriben para una mejor comprensión:

MULTA FISCAL. LA REFORMA AL ARTÍCULO 76 FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO HACE DESAPARECER EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD. *Aun cuando por reforma que se efectuó al artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial el 20 de julio de 1992, se modificó la multa fija del 100% de las contribuciones omitidas, y en su lugar se estableció la aplicación de una multa del 70% al 100% como mínimo y máximo, por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones; de cualquier manera la sanción que contempla dicha norma contiene vicios que contrarían el artículo 22 de la Constitución Federal, pues a propósito de multas, el Máximo Tribunal de la República tiene establecido criterio jurisprudencial número P./J. 9/95, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de julio de 1995, bajo la voz de "MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE." cuyo texto es el siguiente: "De la acepción gramatical del vocablo 'excesiva', 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 la 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 individualmente la multa que corresponda."; de consiguiente, si en la especie la propia norma fiscal*

limita a la autoridad a imponer la multa tomando en cuenta únicamente la contribución omitida, pero sin facultarla para que considere otros elementos, como lo son la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, y en general cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, que determine particularmente la que corresponda, entonces debe entenderse que dicha sanción presenta el vicio de inconstitucionalidad a que se refiere el criterio jurisprudencial apuntado, no obstante de que la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establezca ahora un porcentaje del 70% al 100% de las contribuciones omitidas como mínimo y máximo para su imposición; pues la infracción y el monto que por ésta deba pagarse, continúa apoyándose solamente en base a las contribuciones omitidas, sin establecer las reglas que para su imposición deben considerar las autoridades hacendarias, que como se dijo, deben consistir en la facultad de examinar la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, así como cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.⁷¹

MULTAS. EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR DECRETO DE FECHA 20 DE JULIO DE 1992 QUE LAS ESTABLECE, NO VIOLA EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL (APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 10/95). *El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 10/95 con el rubro: "MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.", ha sostenido que las leyes que las prevén resultan inconstitucionales en cuanto no permiten a las autoridades impositoras la posibilidad de fijar su monto, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia en la conducta que la motiva y todas aquellas circunstancias que deban tenerse en cuenta para individualizar dicha sanción; también ha considerado este Alto Tribunal que no son fijas las multas cuando en el precepto respectivo se señala un mínimo y un máximo, pues tal circunstancia permite a la autoridad facultada para imponerlas determinar su monto de acuerdo con las circunstancias personales del infractor, que permitan su individualización en cada caso concreto. En congruencia con dichos criterios se colige que el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992 no establece multas fijas, pues al establecer porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, permite a la autoridad fiscal fijar los límites dentro de los cuales podrá aplicar la sanción en particular, es decir, se le conceden facultades para*

⁷¹ Novena Epoca, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO, Tomo: VII, Mayo de 1998, Tesis: VIII.1o. J/11, página: 948.

*individualizar la sanción y, por tanto, no es violatorio del artículo 22 constitucional.*⁷²

Por otra parte, por lo que respecta a la imposición de una multa, en el que la ley autoriza a la autoridad fiscal, mediante su facultad discrecional, aplicarla entre un porcentaje mínimo y uno máximo; la jurisprudencia estableció que ésta no es inconstitucional, es decir, no es excesiva, siempre que se imponga atendiendo, como ya se dijo anteriormente, a la capacidad económica del infractor, al monto del perjuicio sufrido por el fisco con la infracción, a la negligencia o mala fe del causante y a la frecuencia o reincidencia del infractor, entre otras circunstancias individuales del caso.

Así lo ha establecido la siguiente jurisprudencia:

MULTAS. NO TIENEN EL CARÁCTER DE FIJAS LAS ESTABLECIDAS EN PRECEPTOS QUE PREVÉN UNA SANCIÓN MÍNIMA Y UNA MÁXIMA. *El establecimiento de multas fijas es contrario a los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución, por cuanto que al aplicarse a todos los infractores por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares. En virtud de ello, los requisitos considerados por este Máximo Tribunal para estimar que una multa es acorde al texto constitucional, se cumplen mediante el establecimiento, en la norma sancionadora, de cantidades mínimas y máximas, lo que permite a la autoridad facultada para imponerla, determinar su monto de acuerdo a las circunstancias personales del infractor, tomando en cuenta su capacidad económica y la gravedad de la violación.*⁷³

En ese orden de ideas, según los criterios jurisprudenciales, no basta con que el Código Fiscal de la Federación establezca parámetros entre un mínimo y un máximo en la imposición de una multa para que sea constitucional; sino que también es necesario que la autoridad fiscal atienda las circunstancias de cada caso, es decir, razonar porque aplicó un porcentaje de dicho parámetro y no otro dentro del mismo, implicando con ello que fundamente y motive su razonamiento.

En resumen, la jurisprudencia anteriormente transcritas establecen que para que una multa no sea excesiva son necesarios dos requisitos:

- a) Que exista un parámetro en porcentajes, entre un mínimo y un máximo y

⁷² *Novena Época. Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Agosto de 1999, Tesis: 2a./J. 92/99, página: 124.*

⁷³ *Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Tesis: P./J. 17/2000, página: 59.*

- b) Que la autoridad fiscal razone las circunstancias del caso de manera individual.

Otro el criterio establece, que una multa impuesta por la autoridad fiscal, en el que se aplique el mínimo del parámetro señalado en el precepto legal y en el que la autoridad no razone o motive las circunstancias del caso, no es inconstitucional, modificando los criterios anteriormente comentados, en virtud de que señala que la multa resulta excesiva cuando a pesar de que se estableció dentro del parámetro entre el mínimo y el máximo, no se razone o motive las razones individuales del caso, no aplicando a ello, cuando se impone sólo el mínimo, ya que es cierto que legalmente no podría imponerse una sanción menor, no atentando contra el principio de fundamentación y motivación, es decir, si la autoridad impone la multa menor entre un mínimo y un máximo y no la motiva, entendiéndose por ésta que la autoridad señale los razonamientos lógico-jurídicos por los que haya llegado a imponer el porcentaje mínimo; no resulta excesiva.

De lo anterior no se está de acuerdo, si tomamos en consideración que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, según el artículo 16 constitucional, no importando que acto sea, porque dicho principio es aplicable a todo acto de autoridad en general y no particulariza con la aplicación de una multa, por lo que el criterio jurisprudencial en comento no tiene constitucionalmente hablando, elementos jurídicos para determinar que la imposición mínima de una multa, y en la que no se motive, sea constitucional.

Lo anterior es así, porque si una autoridad determina a un contribuyente una multa mínima dentro de un parámetro, en el que no motive el porque de dicha imposición, deja a este último en total estado de indefensión, porque no sabe cual es la causa o fundamento de dicha multa, es decir, que lo deja en incertidumbre y total desconocimiento, no sabiendo por consiguiente cual será su defensa a seguir.

Además, es inconcuso señalar que no le causa perjuicio al contribuyente la imposición de una multa mínima en el que la autoridad fiscal no la fundó ni motivó, ya que tiene la seguridad de que la misma no tuvo razón de existir, pero tiene que defenderse, ya que no tiene más opciones que interponer los medios de defensa que le señala el Código Fiscal de la Federación o en su caso pagarla, por lo que tiene que contratar los servicios de un abogado, causándole perjuicio en su patrimonio.

Los razonamientos que exponen las autoridades del Poder Judicial Federal son los siguientes:

MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. *Si bien es cierto que de conformidad con el artículo 16 constitucional todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica de un particular debe fundarse y motivarse, también lo es que resulta*

irrelevante y no causa violación de garantías que amerite la concesión del amparo, que la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, imponga al particular la multa mínima prevista en la ley sin señalar pormenorizadamente los elementos que la llevaron a determinar dicho monto, como lo pueden ser, entre otras, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia, ya que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor a la mínima, pero no cuando se aplica esta última, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una sanción menor. Ello no atenta contra el principio de fundamentación y motivación, pues es claro que la autoridad se encuentra obligada a fundar con todo detalle, en la ley aplicable, el acto de que se trate y, además, a motivar pormenorizadamente las razones que la llevaron a considerar que, efectivamente, el particular incurrió en una infracción; es decir, la obligación de motivar el acto en cuestión se cumple plenamente al expresarse todas las circunstancias del caso y detallar todos los elementos de los cuales desprenda la autoridad que el particular llevó a cabo una conducta contraria a derecho, sin que, además, sea menester señalar las razones concretas que la llevaron a imponer la multa mínima.⁷⁴

MULTA MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE RAZONE SU IMPOSICIÓN NO VIOLA GARANTÍAS. *Cuando la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, estima justo imponer la multa mínima contemplada en la ley tributaria aplicable, ello determina que el incumplimiento de los elementos para la individualización de esa sanción pecuniaria, como lo son: la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, etcétera, resulte irrelevante y no cause violación de garantías que amerite la concesión del amparo, toda vez que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor, pero no cuando se aplica la mínima, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una menor a ésta.⁷⁵*

⁷⁴ Novena Epoca, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Tomo: X, Diciembre de 1999, Tesis: 2a./J. 127/99, Página: 219.

Contradicción de tesis 27/99. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. 22 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos.

⁷⁵ Novena Epoca, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO TERCER CIRCUITO, Tomo: VIII, Octubre de 1998, Tesis: XIII.2o. J/4 , página: 1010.

Conclusiones

Primera.- Las multas que impone la autoridad fiscal, son ingresos que percibe el Estado para satisfacer las necesidades de la colectividad, que aunque no están comprendidas dentro de las contribuciones establecidas en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, como son los Impuestos, las Aportaciones de Seguridad Social, las Contribuciones de Mejoras y los Derechos, si están comprendidas como sus accesorios y participan de la naturaleza de éstas, por lo que en los términos del artículo 4° del mismo ordenamiento fiscal, son créditos fiscales.

Segunda.- Las multas fiscales se aplican cuando el contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales, ya sea sustantiva, que es la que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero que consiste el tributo (el quantum); o, la formal, que es aquella cuyo contenido puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar, como por ejemplo: cuando no presenta sus declaraciones fiscales.

Tercera.- La imposición de una multa fiscal derivará de un acto administrativo, es decir, la manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, que crea, derechos y obligaciones, a través del cual va a afectar al esfera jurídica del contribuyente, pero que tiene que satisfacer los requisitos establecidos en el artículo 16 de la Constitución Federal, que son: a) Ser emanado de autoridad competente, b) Adoptar la forma escrita, y c) Estar fundado y motivado.

Cuarta.- La multa fiscal siempre será resultado de una conducta infractora que consistirá en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los actos prohibidos por el ordenamiento jurídico, ya que la autoridad sancionará todo acto que vaya en contra de lo establecido en un ordenamiento jurídico, con la finalidad de salvaguardar el orden y la estabilidad social.

Quinta.- La comisión de una infracción fiscal será sancionada con una multa, además de que se obligará al infractor a pagar las contribuciones omitidas, actualizadas y con recargos, en virtud de que es toda conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal sustantiva o formal de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración.

Sexta.- Los delitos fiscales son aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la Autoridad Judicial, como son los que importan privación de la libertad, de lo que se distingue de la infracción, que ésta última es el género y el delito es la especie: Las infracciones administrativas son sancionadas por el poder ejecutivo y los delitos por la autoridad judicial; por lo general las infracciones son sancionadas con penas pecuniarias y los delitos son sancionados con penas corporales o mixtas (multa y prisión).

Séptima.- La multa es el castigo pecuniario con que se sanciona a una persona que cometió una infracción que establece el Código Fiscal de la Federación, y cuya finalidad primaria es la represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos de la misma obligación y su contenido pecuniario que beneficia al Fisco, es una característica de orden secundario.

Octava.- La imposición de la multa fiscal establecida en el Código Fiscal Federal tiene tres formas de aplicación, la primera: mediante un porcentaje (del 50% al 100%), según que la conducta de infracción se refiera a la omisión del pago de contribuciones y el pago de éstas se hayan hecho antes o después de que la autoridad competente inicie el ejercicio de sus facultades de revisión; la segunda: se refiere a cantidades fijas que significan el aplicar la multa a todos por igual, de manera invariable e inflexible, tendiendo a desaparecer por los criterios jurisprudenciales emitidos por el Poder Judicial Federal; y la tercera: a montos mínimos y máximos para cada infracción, para que la autoridad la imponga ejerciendo su facultad discrecional y tomando en consideración las circunstancias de cada caso.

Novena.- Existen en el caso de imposición de multas fiscales, circunstancias que agravan o disminuyen el monto de la multa, para aumentarla el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación contempla a la reincidencia, la infracción continua, la acumulación y la actualización; y para la disminución establece por pronto pago, por un error aritmético, por tratarse de contribuyentes menores o por dictamen.

Décima.- Para la doctrina existen dos supuestos para que una multa pueda considerarse excesiva, los cuales son: a) cuando existe desvío de poder, que se da cuando una autoridad aplica su facultad discrecional alejado de toda lógica y proporción, aun cuando sea dentro de un parámetro de porcentaje entre un máximo y un mínimo, y b) Cuando existe en la ley fiscal una multa fija.

Undécima.- El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la prohibición de la multa excesiva, pero no la define, ni proporciona los elementos que la integran, es por ello que existe confusión e incertidumbre tanto doctrinaria como en la práctica, de lo que realmente debe considerarse como una multa excesiva.

Duodécima.- Para poder entender que una multa fiscal no sea excesiva, también es necesario que la misma atienda a los principios de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31 fracción IV constitucional, así como las garantías de audiencia y legalidad consagrados en los artículos 14 y 16 de nuestra carta magna.

Decimotercera.- En virtud de que no existe una definición constitucional de lo que debe entenderse por multa excesiva, en la práctica es necesario tener en consideración los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación, ya que toda autoridad judicial está obligada a acatarla cuando dirime una controversia.

Decimocuarta.- La jurisprudencia ha establecido que para definir el concepto de multa excesiva, se pueden obtener los siguientes elementos: a) cuando la multa es

desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en proporción a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más delante de lo ilícito 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 excesiva, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga la 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 ésta en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento de que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Asimismo también ha establecido que la imposición de las multas fijas son inconstitucionales, ya que no permiten individualizarla en cada caso, sino que se aplican de manera general y desproporcionada tanto a un contribuyente que tiene ingresos mayores como el que no los tiene, es por ello que en la ley fiscal, el legislador ha tendido a desaparecerla.

Decimoquinta- Ahora bien, la multa establecida dentro de un parámetro de porcentaje entre un mínimo y un máximo, la jurisprudencia ha establecido, que no es inconstitucional, ya que permite que la autoridad fiscal la aplique mediando su facultad discrecional, pero siempre y cuando, además de lo anterior, también razone el porque la impuso, es decir, que tome en cuenta las circunstancias individuales del caso, como son la capacidad contributiva del infractor, la reincidencia, entre otros.

Decimosexta- Posteriormente, el criterio de los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, estableció que si en una multa se impone el mínimo y no se motiva su imposición, no resulta conculcatorio al principio de fundamentación y motivación consagrado en el artículo 16 constitucional, argumentando que, las circunstancias individuales del caso, sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor a la mínima, pero no cuando se aplica esta última, ya que es lógico que no puede tomarse una sanción menor.

Con el anterior criterio, no se está de acuerdo, si tomamos en consideración que no existe constitucionalmente hablando una definición, ni los elementos que integran la multa excesiva, es por ello que sólo se deben de tener en cuenta los elementos que se tienen de la Constitución Federal y de la ley secundaria.

En ese sentido, en nuestra Carta Magna no existe el concepto ni los elementos de la multa excesiva, entonces por consiguiente se debe aplicar lo que establece la ley secundaria, es decir, el Código Fiscal de la Federación, señalando al respecto, que en el mismo sólo se establecen las infracciones que sancionan la conducta ilícita del contribuyente, pero es omiso al señalar la excesividad de una multa, ni la define, ni aporta los elementos que la integran; dicho en otras palabras, no contempla a la multa excesiva, teniendo por consiguiente que toda multa que imponga la autoridad fiscal es legal, pero sólo con las limitantes que establece el propio Código en su artículo 38, al señalar que todo acto administrativo, en este caso la multa, debe tener los siguientes requisitos: a) Constar por escrito, b) Señalar la autoridad que lo emite, c) Estar fundado y motivado y expresar la

resolución objeto o propósito de que se trate y d) Ostentar la firma del funcionario que lo emite.

Por otra parte, si bien es cierto que la Constitución Federal no define la multa excesiva, también lo es que se deben de tomar en cuenta otros elementos que sirvan de base para identificarla. Así tenemos que su artículo 16 establece el principio de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe contener, principio que es transgredido por el criterio jurisprudencial en comento, al señalar que una multa mínima, en la que no se motive su imposición no viola las garantías. Se considera que sí lo hace, en virtud de que dicho principio constitucional no establece excepciones y porque tal imposición permite a la autoridad fiscal no señalar los razonamientos lógico-jurídicos que determinaron su aplicación, violando además el artículo 38 del Código Fiscal Federal anteriormente aludido.

Es de señalarse, que no se considera a la multa mínima, como una multa excesiva, lo que sí se recalca, es que no se está de acuerdo con el criterio jurisprudencial que se comenta, porque menciona que si no se motiva su imposición no es inconstitucional, contrariando el principio de fundamentación y motivación que establece el artículo 16 de nuestra carta magna.

En ese sentido, se considera que la autoridad fiscal cuando imponga una multa, aún cuando aplique la mínima, debe fundarla y motivarla para no violar el principio de fundamentación y motivación consagrada en el artículo 16 constitucional, así como también no violar el numeral 38 del Código en comento.

En otro orden de ideas, se considera también que se debe de motivar la imposición de una multa aunque sea la mínima, ya que si en un supuesto en que la autoridad fiscal imponga una misma multa mínima a dos infractores por la misma infracción, en la que no se motive y en el que uno obtiene pocos ingresos y el otro ingresos altos; a éste último le convendrá dicha aplicación, pero al primero si ve la multa anterior, se le va hacer injusta porque ambos tienen ingresos muy distintos, y a ambos se les impuso la misma multa, con la misma conducta infractora, luego entonces, dicha omisión es injusta porque no es proporcional y equitativa con todos las personas que se les imponga una multa mínima, atentando contra dicho principio consagrado en el artículo 31 fracción IV anteriormente mencionado.

Por otra parte, si bien es cierto que no es posible imponer una multa inferior al mínimo establecida en ley, también los es que con la omisión de motivarla, atenta contra los principios constitucionales de fundamentación y motivación, proporcionalidad y equidad, ya expuestos con antelación.

Bibliografía

Acosta Romero, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo". Primer curso. Editorial Porrúa S.A. México. 2000.

Arrijo Vizcaino, Adolfo. "Derecho Fiscal". Editorial Themis. México. 1999.

Cabanellas de la Torre, Guillermo. "Diccionario Jurídico Elemental". Editorial Heliasta SRL. 1998.

Carrasco Iriarte, Hugo. "Derecho Fiscal Constitucional". Colección de Textos Jurídicos Universitarios. México. 3ª edición. 1997.

Castrejon García, Gabino E. "Derecho Administrativo Mexicano I". Cárdenas Editor y Distribuidor. México. 2000.

"Enciclopedia Jurídica Omeba". Tomo XIX. Editores librerías. Buenos Aires. 1964.

Fraga, Gabino. "Derecho Administrativo", Editorial. Porrúa S.A. México, 2000.

García Domínguez, Miguel Angel. "Teoría de la Infracción fiscal". Derecho fiscal-penal. Cárdenas, Editor y Distribuidor. México. 1982.

García Maynez, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Porrúa S.A. 45ª edición. México. 2001.

Garza, Sergio Francisco. De la. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa S.A. México. 1999.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero". Vol. I., Ediciones Depalma. Buenos Aires, 4ª edición, 1987.

González Macías, María Dolores. "Infracciones y sanciones Fiscales" Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. México. 1997.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, "Diccionario Jurídico Mexicano", Editorial Porrúa S.A. México. 1998.

Lomelí Cerezo, Margarita. "Derecho Fiscal Represivo". Editorial Porrúa S.A., 2ª edición, México. 1998.

Margáin Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa. S.A. México, 2000.

Margáin Manautou, Emilio. "Nociones de Política Fiscal". Editorial. Porrúa S.A. México. 1998.

Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal". Editorial Harla, S.A. México. 1999.

Sánchez León, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". Cárdenas Editor y Distribuidor, 9ª edición, México, 1994.

Sánchez Hernández, Mayolo. "Derecho Tributario". Cárdenas, Editor y Distribuidor, 2ª edición. 1988, México.

Serra Rojas, Andrés. "Derecho Administrativo", Tomo I y II. Editorial. Porrúa S.A. México. 2000.

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial. Porrúa S.A. México. 2001.

Código Fiscal de la Federación. Editorial. Porrúa S.A. México. 2001.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Editorial. Porrúa S.A. México. 2001.

Fuentes Informáticas

IUS 2000, Jurisprudencia y tesis aisladas 1917-2000. Poder Judicial dela Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación.