



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ARAGÓN

INCONSTITUCIONALIDAD DEL CAPITULO I DEL TITULO IV DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION AL IMPONER MULTAS EXCESIVAS

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A N:
MARIA DEL ROCIO LUNA AGUILAR
MAYURI IXHULT VEGA FARFAN

ASESOR:
LIC. GUSTAVO JIMENEZ GALVAN

MÉXICO

2002.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A DIOS

Gracias Señor, que nos has dado la vida al lado de nuestros padres, quienes han estado siempre con nosotras; por darnos todo lo que tenemos, pero principalmente por iluminarnos y darnos fuerza en todo momento.

A NUESTROS PADRES

Por ser las personas mas importantes en nuestras vidas y aunque nunca podremos recompensar todo lo que nos han dado, queremos brindarles este momento.

Gracias.

AL LIC. GUSTAVO JIMENEZ GALVAN

Con gran admiración y reconocimiento por el apoyo, dedicación y tiempo; agradeciendo sus sabios consejos y su dirección que hizo posible la materialización de este trabajo. Para usted nuestro mas profundo respeto y gratitud.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

INDICE

Págs.

INTRODUCCION

CAPITULO I ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1 En la Antigüedad	1
1.1.1 Grecia	1
1.1.2 Roma	2
1.2 En la Edad Media	4
1.3 En Francia	6
1.4 En México	7
1.4.1 Los Aztecas	7
1.4.2 Epoca Colonial	8
1.4.3 En la Independencia	9
1.4.4 El Porfirismo	10

CAPITULO II CONCEPTOS FUNDAMENTALES

2.1 Infracción	12
2.1.1 Definición	12
A) Doctrinal	12
B) Legal	13
C) Jurisprudencial	14
D) Nuestra definición	16
2.1.2 Elementos de la infracción	16
2.1.3 Tipos de infracción	18
A) Infracción Administrativa	19
a) Conductas ilícitas de contenido administrativo	20
B) Infracción Penal	21
a) Conductas administrativas que derivan en delitos fiscales	22
b) Conductas de contenido penal	23

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.2	Infracción administrativa en el ámbito fiscal	30
2.2.1	Definición	30
	A) Doctrinal	30
	B) Legal	31
	C) Jurisprudencial	32
	D) Nuestra postura	34
2.3	Sanción	35
2.3.1	Definición	35
	A) Doctrinal	35
	B) Legal	37
	C) Jurisprudencial	37
	D) Definición que se propone	38
2.3.2	Elementos	39
2.3.3	Clasificación	41
	I. Doctrinal	41
	II. Legal	47
2.4	Multa	47
2.4.1	Definición	48
	A) Doctrinal	48
	B) Legal	49
	C) Jurisprudencial	50
	D) Nuestra definición	53
2.4.2	Características	53
2.4.3	Tipos	60

CAPITULO III NATURALEZA JURIDICA DE LA MULTA

3.1	Fundamento constitucional de la multa	70
3.2	Fundamento legal de la multa	71
3.3	Casos en que procede la multa	73
3.4	Teorías de la sanción	77
3.5	Organos que imponen sanción	80
3.6	Sanciones específicas	84
	3.6.1 Límite inferior	84
	3.6.2 Límite superior	90
	3.6.3 Casos en que aumentan las sanciones	92
	3.6.4 Porcentajes que aumentan	94
	3.6.5 Casos en que reducen las sanciones	96
	3.6.6 Sanciones fijas	101

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

CAPITULO IV EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES VIOLATORIO DEL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL AL IMPONER MULTAS EXCESIVAS

4.1 Inconstitucional de las multas excesivas	105
4.1.1 Violatorias del artículo 22 constitucional	107
4.1.2 Violación al artículo 31, fracción IV, constitucional	112
a) Contravención a la garantía de equidad	115
b) Contravención a la garantía de proporcionalidad	117
4.2 Criterio doctrinal	119
4.3 Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	122
4.4 El problema de la analogía en materia fiscal	129

CAPITULO V ESTUDIO DE SANCIONES EN PARTICULAR QUE RESULTAN EXCESIVAS Y POR ENDE INCONSTITUCIONALES

5.1 Estudio de sanciones que señalan un límite inferior y otro superior .	142
a) Artículo 82, fracción XXI, del Código Fiscal de la Federación	143
b) Artículo 86, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación	148
c) Artículo 86-F del Código Fiscal de la Federación	151
5.2 Análisis de una sanción fija	155
a) Artículo 86-D del Código Fiscal de la Federación	155
5.3 Resolución: Como caso ejemplificativo de la imposición de una multa excesiva que resulta violatoria del artículo 22 constitucional	158
5.4 Propuesta: La reducción y proporcionalidad de las multas en el Capítulo I del Título IV del Código Fiscal de la Federación	163

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

INTRODUCCION

Actualmente, debido a los escasos recursos con los que cuenta el Estado para satisfacer necesidades colectivas, se ha manejado una reforma fiscal integral, precisamente para obtener mayores recursos. Dentro de dicha reforma, se ha contemplado la idea de imponer más y severas sanciones a los contribuyentes incumplidos.

Es aquí precisamente en este punto donde descansa la idea principal de nuestro trabajo, es decir, la cuestión de la imposición de multas o, como señala el Código Fiscal de la Federación, sanciones. Si bien es cierto que el Código Fiscal de la Federación en su Título IV, Capítulo I, establece y señala las multas que se deben imponer a los contribuyentes que cometieron las infracciones señaladas, también lo es que dichas multas no sólo son excesivas sino que además rompen con el principio de proporcionalidad señalado en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Así, al calificar nosotras como excesivas las multas que establece el Código Fiscal de la Federación, queremos decir con ello que dichas sanciones son violatorias respecto de lo que establece el artículo 22 constitucional, ya que este último claramente establece que las multas no deben ser excesivas. Queremos precisar que en este trabajo no sé está en contra de la imposición de multas, sino que estamos en contra de la violación al artículo 22 constitucional, así como al artículo 31, fracción IV, también constitucional en cuanto al principio de proporcionalidad, ya que relacionando ambos, las multas no deben ser tan gravosas en perjuicio del sancionado. En otras palabras, si bien es cierto, que deben tener un carácter tanto represivo como intimidatorio para el infractor, también lo es, que su finalidad no es ocasionar un menoscabo a su patrimonio lo que puede traer como consecuencias, además de no poder cubrir el monto de la multa, la venta o cierre de su negociación, despido y con ello, desempleo de trabajadores, disminución del padrón de contribuyentes, disminución de las arcas de la Federación y daño

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

económico a la Nación; que es lo que en realidad producen las multas señaladas en el Capítulo I, del Título IV del Código Fiscal de la Federación.

Para ello, en el Capítulo I, del presente trabajo, nos damos a la tarea de manejar lo que son los antecedentes históricos de la multa, desde la antigüedad hasta la época actual en nuestro país, para conocer sus orígenes, así como la forma en que ha ido evolucionando la imposición de las multas, llegando así a la legislación que actualmente nos rige y es aquí donde encontramos que en la Constitución de 1857, por primera vez se habla de la prohibición de multas excesivas, - la cual fue una importación anglosajona - y ésta a su vez se transcribió textualmente a la Constitución actual (1917).

En el Capítulo II desarrollaremos los conceptos de infracción, sanción y multa, así como los elementos o características y clasificaciones de los mismos que a lo largo del trabajo manejaremos, haciendo una diferenciación clara de lo que debe entenderse por cada uno de ellos.

Por su parte, en el Capítulo III señalamos detenidamente cuál es la naturaleza jurídica de la multa, iniciando con su fundamento Constitucional y continuando con el legal, los órganos facultados para imponer multas, y con base en el fundamento legal referirnos a las multas que establecen tanto sanciones fijas, -que a nuestro criterio son inconstitucionales al contravenir lo dispuesto por el artículo 22 constitucional- como aquellas que establecen un límite inferior y otro superior -que de igual forma son violatorios del citado precepto constitucional.

Así mismo, haremos mención de los supuestos y porcentajes en que pueden aumentar o disminuir las multas.

Es importante señalar que las cantidades que manejamos en el desarrollo del presente trabajo, son las contenidas en el Código Fiscal de la Federación vigente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Sin embargo, estamos ciertas de que dichas cantidades pueden variar conforme a la Resolución Miscelánea Fiscal, que a su vez sufre constantes modificaciones.

Con base en lo anterior, en el Capítulo IV relacionamos lo sostenido en capítulos anteriores, demostrando así que las multas contenidas en el Código Fiscal de la Federación y que consideramos no sólo son excesivas, sino principalmente inconstitucionales por ser violatorias de los artículos 22 y 31, fracción IV, constitucionales, al contravenir las garantías de proporcionalidad y equidad.

Por último en el Capítulo V analizamos los casos mas ejemplificativos de las multas contenidas en el Título IV, Capítulo I, del Código Fiscal de la Federación, y con base en ello, sostenemos que dichas multas son excesivas y por ende inconstitucionales. Es por lo cual proponemos que se reforme el artículo 70 de dicho ordenamiento fiscal con el que se permita la reducción de las multas hasta el 50%, y se le adicione al mismo precepto un párrafo en el que se contengan los elementos que debe valorar la autoridad sancionadora al imponer una multa.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO I ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1 En la Antigüedad

Los pueblos antiguos, en sus relaciones internacionales, consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos. Dichos impuestos se imponían a capricho de los soberanos, cometiéndose así grandes injusticias.

1.1.1 Grecia

Existió la pena de multa, la cual llegó a tener gran auge y a veces con un carácter mixto, tanto de pena como de indemnización, en cuyo caso el producto se dividía entre el Estado y la víctima. El sometimiento al impuesto no se fundaba en una relación de servidumbre, sino en la defensa del bien colectivo entregado al cuidado de la Ciudad-Estado en la prosecución del bien público.

El Estado utilizó la herramienta tributaria como instrumento de nivelación social. Los ingresos del Estado en los primeros tiempos procedían del patrimonio privado del rey (integrado por tierras y ganado), añadiendo a aquél las donaciones de amigos y aliados; más adelante, dichos ingresos fueron insuficientes para cubrir los gastos públicos cada vez mas elevados, sobre todo desde que se inició la política de expansión. Los recursos fiscales destinados a cubrir las necesidades ordinarias se redujeron a ciertos impuestos indirectos de consumo y a tasas de índole judicial y de utilización de la propiedad común.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para compensar la escasez de recursos tributarios ordinarios, la hacienda griega acudió, sobre todo en tiempos de guerra, a impuestos de carácter extraordinario. Solo en esta situación soportó el ciudadano un menoscabo fiscal en su patrimonio. Pero como la guerra y las discordias entre pueblos y ciudades fueron casi permanentes, los impuestos extraordinarios adquirieron estabilidad.

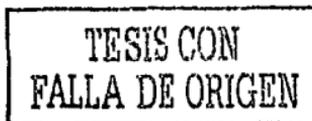
El ciudadano griego pensaba que vivía en un régimen de tiranía cuando el deber personal de contribuir se realizaba en tiempos de paz; pero su pensar cambiaba en época de guerra, pues como ya se señaló, los ciudadanos soportaban el establecimiento de impuestos extraordinarios sobre su patrimonio, o sobre el producto de la tierra, o incluso, un impuesto personal sobre todos los que gozaban de plena ciudadanía.

"La decadencia política de las ciudades griegas y la ruina consiguiente de su Hacienda, se sitúan en el año 414 a. de C. El sentido de sacrificio de los ciudadanos se perdió casi por completo y con él desaparecieron las liturgias (servicios honorarios prestados a la comunidad por ciudadanos hacendados que costeaban los gastos producidos con ocasión de fiestas y cultos divinos o en la construcción de parques y edificios públicos)"¹, que tanto contribuyeron al saneamiento de la Hacienda en los mejores tiempos de Grecia.

1.1.2 Roma

El sistema fiscal en Roma alcanzó un alto grado de perfección en la época del Imperio. El impuesto directo está representado principalmente por el tributum, que se basaba en el censo. Este era a la vez un registro de la

¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo I, pág. 137.



población y un catastro. El tributum está formado por dos cédulas; el tributum soli, un tipo de impuesto territorial, y el tributum capitis, que ya era una capitación graduada. Pero la primera cédula absorbió a la otra, gravando pues, casi exclusivamente la riqueza territorial.

Los romanos que gozaban del derecho de ciudadanía romana en el gran Imperio, no pagaban tributos, ya que los subyugados pagaban por ellos.

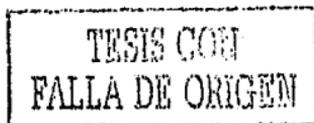
Concebían a la multa como una pena pecuniaria que podían imponer los Magistrados y funcionarios, clasificándola en:

- Multa iusta. Consistía en la multa que venía expresada en ovejas y bueyes y que, con el fin de romper la obstinación del multado para que pagara, aumentaba día con día. La multa no expresada de tal manera, se calificaba como iniusta.

- Multa iniusta. Era aquella que no venía expresada en cabezas de ganado, concretamente en ovejas.

Por otro lado, los delitos privados así estipulados en el Derecho Romano, eran castigados con multa, entre otras penas.

Esta sanción en moneda, muy corriente en el Derecho Penal profano, también regía respecto de la iglesia. Su cuantía dependía de la ley o de la que estimara el superior o juez. De conformidad con el canon 2297, cuando el Derecho Romano estableciera otro destino, todas las multas debían afectarse a usos piadosos y nunca en provecho de la mesa episcopal y capitular. Como ejemplo de multa con destino especificado en la ley misma, puede mencionarse la del canon 2347 (delito de enajenación de ciertos



bienes eclesiásticos sin venia del superior), con la cual se beneficiaba a la iglesia o causa pía lesionada.

Dentro del campo tributario, el pueblo romano, con vista a las nuevas civilizaciones conquistadas, nos lega aportaciones de sus emperadores en dicho campo, tales como Augusto, quien en el tiempo que manejó los destinos del Imperio, estableció el impuesto del 1% sobre los negocios globales. Tito como emperador romano, también decretó el cobro de los impuestos por el uso de los urinarios públicos.

Existía pues, en el Imperio Romano, desde una organización bien fundada en el campo tributario, hasta la tiranía de sus emperadores, como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el de los urinarios públicos.

1.2 En la Edad Media

Era un sistema fiscal anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano e infamante.

Muchas de las contribuciones contemporáneas tuvieron su origen en los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales.

Los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otras de naturaleza económica.

Las primeras consistían, por ejemplo, en prestar el servicio militar a favor del señor feudal al acompañarlo a la guerra; dicha compañía se restringió a 40 días y sólo hasta determinada región; también encontramos el cultivar tierras

propiedad del feudo, orientar al señor en los negocios y hacer guardia en su castillo. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas tasas de rescate, las cuales se imponían como una sanción y como supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

Las segundas, es decir, las económicas, eran pagaderas en dinero o en especie, dentro de las cuales encontramos: pagar por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con el vino, proporcionar granos, cabezas de ganado, así como aportar los impuestos de la talla —el cual se realizaba haciendo una talla con un cuchillo en un pedazo de madera y eran por casamiento de una de las hijas, armar caballero a un hijo, adquisición de equipo para las cruzadas y la propiedad inmueble que se estimaba según la fertilidad del terreno—; el de la mano muerta, impuesto que "Consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes; en esta época los parientes colaterales del fallecido no tenían derecho a heredar, por lo que, aquéllos deberían pagar el derecho de relieve. El señor feudal también podía agenciarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de sus propiedades o territorios."²

Por otro lado, los señores feudales cobraban las contribuciones a través de intendentes que ellos mismos designaban, dichos funcionarios tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

Así, con los tributarios renuentes, se empezaba por meterlos en la torre que hacía las veces de cárcel. Quién no pagaba tenía que hacerse a la idea de pasarse el resto de sus días como galeote, es decir, forzado a las galeras.

² SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, pág. 8.



De tal forma, se hace frecuente la multa como sanción y se llega a permitir el pago en cosas que no sea dinero.

1.3 En Francia

"Con la legislación imperial, que en Francia impone Francisco I y en Alemania Carlos V, el uno con sus ordenanzas, el otro con la Constitutio Criminalis Carolina, las penas más leves desaparecen, y las penas pecuniarias se reducen en su cantidad, salvo la confiscación. En la ya citada Carolina y en las leyes de Sajonia se estableció la alternativa de pagar la multa o de ser encarcelado, con trabajo forzado para complementar la prisión."³

La Asamblea Constitucional de Francia en su nombrada declaración del año 1784, en su artículo 13, considera que para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades.

Bajo los Carolingios, los altos funcionarios y los propietarios de tierras se van apropiando del producto de los impuestos, principalmente de los directos. El mismo rey contribuye a la degradación del sistema fiscal multiplicando las actas de inmunidad. Estas consisten en franquicias fiscales otorgadas a los grandes propietarios territoriales, los cuales son autorizados a percibir por su cuenta los impuestos, primordialmente los que recaen sobre las personas que piden su protección y se encomiendan a ellos; el impuesto se convierte entonces en una renta pagada por el encomendado al protector, por el poseedor de la tierra al propietario, teniendo el carácter de un pago privado.

³ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomo XIX, pág. 947.

El derecho a percibir el impuesto tiende a yuxtaponerse al derecho de propiedad.

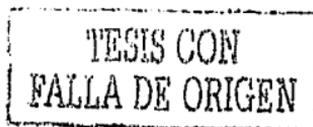
1.4 En México

Ahora analizaremos en nuestro país la evolución en cuanto al establecimiento de multas y de impuestos, desde sus inicios hasta la época del Porfiriismo para con ello, estudiar ampliamente la temática propuesta.

1.4.1 Los Aztecas

Los tributos generalmente fueron producto de la guerra. A los soberanos aztecas del antiguo México, no sólo se les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajareras, sino también cierto número de mancebos a los que se les arrancaba solemnemente el corazón. Según los códices, el rey de Azcapotzalco pidió a los aztecas que además de la balsa sembrada de flores y frutos que llevaban como tributo, en adelante deberían de entregar una garza y un pato echado sobre sus huevos de modo que al recibirlo estuvieran picando el cascarón.

La conquista por parte del pueblo azteca no traía consigo alternación en el orden político o civil del mismo, a lo más, la adopción del culto de Huitzilopochtli o de alguna deidad azteca; la sujeción sólo significaba el pago del tributo que consistía normalmente en productos de la tierra y de la industria del pueblo conquistado, además de proporcionar soldados para las guerras.



El pueblo azteca determinó la importancia de la recaudación de los tributos en especie y por ello, estableció un sistema piramidal de cobros a través de los "Calpixquis", quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por portar en una de las manos respectivamente una vara y un abanico. Los aztecas marcan la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas. Como dato histórico del pueblo azteca, puede citarse que básicamente sus tributos fueron desarrollados en especie y, posteriormente, sustituidos por el tributo en dinero o en moneda con la llegada de los conquistadores españoles.

Así pues, la suma de los tributos revelan una cultura próspera y floreciente adelantada en civilización, con sobrados recursos para llevar sus armas poderosas y extender su dominación sobre un inmenso territorio.

1.4.2 Epoca Colonial

La Edad Media en Europa correspondió a la Colonia en lo que hoy es nuestro país. En esta época se observaba parcialmente el principio de legalidad.

Así, la Nueva España sólo podía comerciar con la metrópoli, ya que era un comercio cerrado a favor de la Península, lo que alcanza un grado mayor en la multiplicidad de los impuestos, pues a partir de la fundación de la Villa Rica de la Veracruz, se estableció un "quinto real" al Rey de España, y otro a Cortés y el resto a los soldados que los acompañaban en la conquista.

Dentro de los impuestos se encontraban el de Avería (para los gastos de los barcos reales), Almirantazgo (por carga y descarga de mercaderías),

Almofarifazgo (se cobraba tanto a los buques de los puertos de España, como de las colonias, por la entrada y salida de mercancías, el cual se convirtió en el impuesto aduanal), y el de lotería (con una tasa del 14% sobre la venta total).

Los naturales, además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas. En 1573 se implantó la alcabala (pago por pasar mercancía de una provincia a otra) y el peaje (derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo o pagarlo otra vez. Así mismo, y entre otros impuestos, se estableció el de media nata, el cual consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que cubrían los servidores públicos, incluyendo al Virrey, Oidor y Gobernador.

1.4.3 En la Independencia

En el México independiente el gobierno estuvo privado de importantes ingresos, dado el derrumbe de la minería por inundación de tiros y falta de azogue; diversos estancos lucrativos fueron entregados a la iniciativa privada, teniendo el Estado que recurrir a préstamos forzosos, a vender a bajo precio inmuebles estatales y, bajo Juárez, a imprimir papel moneda. El impuesto más importante fue sobre el comercio exterior, pero su producto generalmente estaba reservado con anticipación de varios años para la liquidación de ciertas deudas públicas, contraídas éstas por la situación económica en la que se encontraba el país.

En 1862, a las mercancías introducidas por navíos franceses, después de aplicar y de descontar de los ingresos aduanales lo reservado para varias deudas públicas, sólo un 8% del ingreso fiscal, quedaba para el gobierno y, sobre mercancías importadas por otros navíos, un 25%.

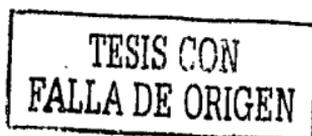
El impuesto sobre la propiedad raíz era improductivo: las cuatro quintas partes de la propiedad estaban exentas, mientras que el resto sólo se evaluaba en una quinta parte de su verdadero valor.

Por último, el impuesto sobre utilidades del 27 de junio de 1823 y el impuesto sobre rentas del 22 de mayo de 1829, no prosperaron como lo fueron las alcabalas.

1.4.4 El Porfirismo

Correspondió a Matías Romero encargarse en un principio de las finanzas de este periodo de Porfirio Díaz. Romero trató de concentrar en la Secretaría de Hacienda la labor contable y recaudación que efectuaban varias dependencias, con el fin de simplificar la organización hacendaria y presentar una cuenta completa y exacta. Pero unido siempre a la organización hacendaria estuvo el problema del presupuesto, que siempre se presentaba con déficit, pesando fuertemente sobre él la deuda flotante, las asignaciones para cubrir préstamos y anticipos con altos intereses, las subvenciones a las compañías constructoras de los ferrocarriles, telégrafos y líneas de navegación.

En dicha época, en materia fiscal, "Son importantes la lucha del porfirismo contra las alcabalas, la nueva ley general del timbre de 1887, los diversos aranceles (8 de noviembre de 1880, 30 de junio de 1885, 1º de marzo de 1887, 23 de octubre de 1891) y la supresión de la zona libre (30 de junio de 1905) que desde 1858 había existido en Tamaulipas, considerándose que la extensión de la red ferroviaria ya había acabado con el aislamiento de dicha zona libre de los grandes centros mexicanos de abastecimientos, aislamientos que, en 1858, había justificado la creación de dicha zona.



Además, muchas nuevas normas se referían a la organización interna del fisco, a la facultad económico-coactiva (8 de agosto de 1888) y al arreglo de la deuda nacional, interior y exterior.⁴

⁴ FLORIS MARGADANT, Guillermo F. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano, págs. 190 y 191.

CAPITULO II CONCEPTOS FUNDAMENTALES

2.1 Infracción

Como sabemos toda obligación establecida en la ley, al no ser cumplida trae como consecuencia para el responsable una sanción.

A ese incumplimiento se le han dado diversas denominaciones, como: falta, contravención, transgresión, violación o infracción; las cuales mencionaremos atendiendo a diversos puntos de vista.

2.1.1 Definición

A) DOCTRINAL

Infracción proviene de la raíz latina *infractio*, que significa quebrantamiento de la ley o pacto. Sin embargo doctrinalmente ha sido definida por algunos autores, como:

Escríbe quien define a la infracción diciendo: "Es la trasgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado."⁵

A su vez, Cabanelas expresa: "Es la trasgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley, pacto o tratado, además de que ésta permite reclamar ejecución forzosa, resarcimiento de daños y perjuicios o en la imposición de penas, si el hecho constituye falta o delito (...)."⁶

⁵ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomo XV, pág. 771.

⁶ *Idem*.

Rodríguez Lobato señala que: "...infracción es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley."⁷

Por su parte Sergio Francisco de la Garza establece: "...infracción es toda violación a las normas jurídicas que imponen a los particulares obligaciones."⁸

Porrás y López dice: "Infracción desde un punto de vista general es sinónimo de ilícito. El ilícito tiene como característica esencial, la violación de la norma jurídica independientemente de que exista o no la intención dolosa de violar dicha norma."⁹

B) LEGAL

A pesar que desde el punto de vista legal no encontramos definida a la infracción, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en algunos de sus artículos se refiere a ella al establecer:

"Compete a la autoridad administrativa la aplicación de las sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por 36 horas (...)." (artículo 21).

El artículo 62 de nuestra Ley Fundamental hace referencia, a que: "Los diputados y senadores propietarios, durante el periodo de su encargo, no podrán desempeñar ninguna otra comisión o empleo de la Federación o de los Estados, por los cuales se disfrute sueldo, sin licencia previa (...). La

⁷ Derecho Fiscal, pág. 184.

⁸ Ibidem, pág. 806. Citado por PORRAS Y LOPEZ, Armando. Ob. cit., pág. 70.

⁹ Ibidem, pág. 178.

infracción a esta disposición será castigada con la pérdida del carácter de diputado o senador."

Por último, el párrafo quinto del artículo 101 señala: "La infracción a lo previsto en los párrafos anteriores, será sancionada con la pérdida del respectivo cargo dentro del Poder Judicial de la Federación (...)."

Por su parte, el artículo 73 constitucional refiere, que: "El Congreso tiene facultad:

Fracción XXI. Para establecer los delitos y las faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse."

Al respecto, es importante señalar, que en la legislación fiscal a dichas faltas se les denomina infracciones, y para su estudio, encontramos en el Código Fiscal de la Federación, Título IV, el Capítulo I, denominado De las infracciones; al que haremos referencia en el desarrollo del presente trabajo.

De lo anterior podemos desprender que, legalmente infracción será la transgresión a una obligación prevista en ley y sancionada por la misma.

C) JURISPRUDENCIAL

Hasta donde tenemos conocimiento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no ha emitido jurisprudencia o tesis aislada en las que se defina a la infracción, sin embargo, ha vertido algunos criterios con relación a la misma.

Por ejemplo, en cuanto a las sanciones impuestas por autoridades administrativas, nos dice: "...que conforme al artículo 21 constitucional, tienen facultades para castigar las faltas, también lo es que deben fundar debidamente sus determinaciones, citando la disposición municipal, gubernativa o de policía cuya infracción se atribuye al interesado, ya que de lo contrario violaría las garantías consignadas en el artículo 16 de la Constitución."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia, Segunda Sala, Apéndice de 1995, Tomo III, Parte SCJN, Tesis 86, Página 60.

Amparo en revisión 529/21. Rogelio Gómez y Hno. 20 de julio de 1972. Unanimidad de ocho votos.

Amparo en revisión 4677/28. Alba Valenzuela Ezequiel. 10 de septiembre de 1930. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 2689/31. Tiburcio Felipe. 3 de enero de 1933. Cinco votos.

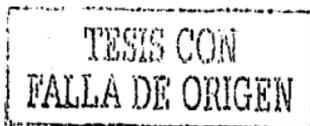
Amparo en revisión 2054/34. Gómez Federico. 7 de diciembre de 1934. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 573/33. Suárez Petra. 5 de mayo de 1935. Unanimidad de cuatro votos.

Por otro lado, ha establecido que: "...la multa impuesta, a un contribuyente, por infracciones a las leyes o reglamentos administrativos (...) debe constar en un mandamiento o resolución escrita, emitida por la autoridad administrativa competente, en la que se especifiquen las infracciones cometidas, los preceptos violados que autoricen su imposición, y las consideraciones tomadas en cuenta para aplicarla (...)."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada en materia administrativa, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIII, Febrero de 1994, Página 358.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.



Amparo en revisión 306/93. Maximiliano Sanpedro Rosas. 2 de diciembre de 1933. Unanimidad de votos. Ponente: Martiniano Bautista Espinoza. Secretario: Eusebio Avila López.

Así pues, infracción será el incumplimiento a las obligaciones que se encuentran establecidas en cualquier ordenamiento legal, siendo el responsable de dicha falta o delito, acreedor a una sanción.

D) NUESTRA DEFINICION

Como ya señalamos, la mayoría de los criterios coinciden en que, en la infracción se da el incumplimiento a una obligación, la cual se encuentra establecida en la ley y su desconocimiento trae como consecuencia una responsabilidad que debe ser sancionada.

Por lo anterior, definimos a la infracción, como todo acto u omisión que origine el incumplimiento de una obligación descrita en cualquier ordenamiento jurídico, transgresión que es sancionada por la ley atendiendo al caso en concreto.

2.1.2 Elementos de la Infracción

Para que se dé la infracción en materia fiscal, se requiere que exista en la ley una obligación, sea ésta sustantiva -de pagar- o, formal -de hacer, no hacer o tolerar- y por lo tanto, que se lleve a cabo una conducta de acción u omisión que dé como resultado el incumplimiento de dicha obligación.

Y si como dice Miguel Angel García Domínguez: "La conducta se reputa como ilícita, por chocar con las exigencias impuestas por el Estado para alcanzar sus fines necesarios."¹⁰ Al ser la infracción sinónimo de ilícito, "...debe estar tipificado en la ley el incumplimiento como infracción, esto es, debe estar descrita en ley esa conducta indebida".¹¹ Misma ley que debe establecer las sanciones a que se hace acreedor el sujeto que incumple dicha obligación.

Por lo que los elementos de la infracción serán:

- 1.- **Conducta**, siendo de acción u omisión.
- 2.- **Tipicidad**, esto es, que tanto la conducta como la sanción se encuentren establecidas en la ley.
- 3.- **Antijuridicidad**, es decir, que sea considerada como ilícita o indebida, por ser contraria a la ley.
- 4.- **Culpabilidad**, la cual requiere de la imputabilidad, para determinar la responsabilidad.
- 5.- **Punibilidad**, que será la consecuencia de la conducta, es decir, la sanción a que se hará acreedor el sujeto que incurrió en ella.

No podemos dejar de lado la *competencia para juzgar y sancionar a la infracción*, ya que a pesar de no ser un elemento, es fundamental e indispensable para diferenciar a las infracciones entre sí.

Por otra parte, Narciso Sánchez Gómez, en su obra Derecho Fiscal Mexicano, señala como elementos de la infracción, a los sujetos, y nos dice: "...se trata de un sujeto activo y un sujeto pasivo, que son fundamentales para que se produzca y califique esa conducta ilícita, el primero de ellos es el

¹⁰ Teoría de la infracción fiscal, pág. 73.

¹¹ Ibidem, pág. 74.



autor de la infracción tipificada en la ley, el cual puede ser persona física o moral; y el segundo, es el ente público, una dependencia u organismo de la Administración Pública Tributaria, Federal, Estatal o Municipal, que es lesionada con dicha conducta."¹²

2.1.3 Tipos de Infracción

Se han realizado diversas clasificaciones al respecto, sin embargo, la que consideramos que abarca a la mayoría de las infracciones es la siguiente:

1.- **Infracciones de omisión y comisión.** Según Porras y López: "Las primeras son las que nacen como consecuencia de la violación a una disposición fiscal, sin el animo de causar un perjuicio económico al fisco, es decir, por descuido o negligencia. Las segundas son aquellas con pleno conocimiento y con el propósito de causar un perjuicio al Fisco."¹³

2.- **Instantáneas y continuas.** "Las instantáneas son aquellas en las que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse y, en las continuas, la conducta se prolonga en el tiempo, no se agotan en el momento mismo de cometerse, sino hasta que la conducta cesa."¹⁴

3.- **Simple y complejas.** En las primeras con un acto u omisión se transgrede una sola disposición y en las segundas, con una sola conducta se violan diversas disposiciones.

¹² Derecho Fiscal Mexicano, pág. 460.

¹³ Ob. cit., pág. 180.

¹⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit., pág. 184.

4.- **Leves y graves.** Leves son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no tienen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Las graves se cometen conscientemente, con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal o traen como consecuencia evadir el pago de créditos fiscales, es decir, la voluntad del autor del ilícito está dirigida al resultado.

5.- **Delitos y faltas.** En criterio de Porras y López: "Las primeras son aquellas que califica y sanciona la autoridad judicial, como declarar con falsedad ante una autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa, como alterar los precios oficiales."¹⁵

6.- **Por el sujeto que las realice.** En este caso pueden ser cometidas por el sujeto obligado a cumplir con la disposición legal o bien por un tercero.

Por otra parte, es necesario diferenciar a la infracción administrativa de la infracción penal, esto en virtud de que existe confusión, pues, cuentan básicamente con los mismos elementos.

A) INFRACCION ADMINISTRATIVA

Si consideramos que los fines del derecho administrativo serán el proveerse de recursos públicos para mantener un orden público, regulando la organización, estructura y actividad de la parte del Estado que se identifica con la administración pública y el poder ejecutivo. Las infracciones o faltas administrativas, constituirán una violación a las normas jurídicas - administrativas-, con las cuales se ocasiona un daño a los intereses de la

¹⁵ Idem.

colectividad o del propio Estado, y como ya hemos señalado, deberán ser calificadas y sancionadas por la autoridad administrativa.

Para nosotras, infracción administrativa será todo acto u omisión que transgreda las disposiciones legales de naturaleza administrativa, siempre y cuando sean juzgados y sancionados por un órgano de la administración pública, cuyas sanciones por lo general serán diversas a la privación de la libertad.

a) Conductas ilícitas de contenido administrativo

Entre otras encontramos las infracciones a que se refiere el Código Fiscal de la Federación en el Capítulo I del Título IV, las cuales, de manera general son:

- 1.-Infracciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes, artículo 79.
- 2.-Infracciones relativas al pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, información o expedir constancias, artículo 81.
- 3.-Infracciones relativas a la obligación de llevar contabilidad, artículo 83.
- 4.-Infracciones en que pueden incurrir las instituciones de crédito, artículo 84-A
- 5.-Infracciones de los usuarios de instituciones de crédito, artículo 84-C.
- 6.-Infracciones en que pueden incurrir las casas de bolsa, artículo 84-G.
- 7.-Infracciones en que pueden incurrir las empresas, artículo 84-E.
- 8.-Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, artículo 85.
- 9.-Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintos, artículo 86-A.



10.-Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal, artículo 86-C.

11.-Infracciones de los fabricantes, productores o envasadores, artículo 86-E.

12.-Infracciones a disposiciones fiscales por funcionarios públicos, artículo 87.

13.-Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, artículo 89.

14.-Infracciones diversas a las señaladas, artículo 91.

15.-Infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros, artículo 91-A.

B) INFRACCION PENAL

Al ser la infracción penal sinónimo de delito, y éste a su vez es definido en el artículo 7mo del Código Penal para el Distrito Federal como: "...el acto u omisión que sancionan las leyes penales." El cual tiene como elementos esenciales: una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible. Podemos decir, que los únicos criterios para diferenciarla de la infracción administrativa serán, según la doctrina penal, la gravedad de la conducta y, atendiendo a la doctrina administrativa al órgano encargado de juzgar y sancionar, o bien, a las consecuencias jurídicas, a que conducen una y otra, puesto que a las faltas administrativas primordialmente corresponden sanciones pecuniarias, y en las infracciones penales o delitos junto a la sanción económica se pueden imponer penas consistentes en la privación de la libertad.

a) Conductas administrativas que derivan en delitos fiscales

La diferencia entre infracción fiscal y delito fiscal, la podemos encontrar en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece: "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal."

Dentro de éstas podemos señalar algunas infracciones a que hace referencia el Código Fiscal de la Federación, como lo son:

1. - Omitir solicitar su inscripción o la de un tercero, por más de un año contado desde la fecha en que debió hacerlo (conducta administrativa, contemplada en el artículo 79, fracción I y II, la cual deriva en el delito relacionado con el Registro Federal de contribuyentes, artículo 110, fracción I).
- 2.- Omisión total o parcial del pago de contribuciones o cuotas compensatorias (establecida en el artículo 81, fracción III y IV, la cual puede derivar en el delito de contrabando, señalado en el artículo 105, fracción XI).
- 3.- Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes, que afecte su posición competitiva (artículo 85, fracción IV constituye el delito relacionado con declaraciones fiscales y registros contables señalado en el artículo 111, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación).
- 4.- La infracción relacionada con los marbetes, contemplada en el artículo 86-A, fracción III, (consistente en hacer cualquier uso diferente de los



marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, se tipificaría como un delito por violación de marcas o sellos oficiales, señalado en el artículo 113, fracción I).

5.- Quien con uso de engaños, o aprovechamientos de errores omite contribuciones, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal, con esta conducta se incurriría en el delito fiscal de contrabando, señalado, en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación.

b) Conductas de contenido penal

Estas conductas serán aquéllas a las que la ley denomina delitos; al respecto el Código Fiscal de la Federación, contempla en el Título IV, un Capítulo II, denominado: De los delitos fiscales; los cuales son juzgados y sancionados por autoridades judiciales dentro del ámbito penal, generalmente sancionados con penas privativas de la libertad; dentro de los que encontramos los siguientes:

1. Delito de contrabando

"Artículo 102. 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 (el artículo 104, fracción I, señala que se sancionará con pena de tres meses a cinco años de prisión, si el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas es de hasta \$569,550.00, o la suma de ambas es de hasta \$854,325.00; si el monto de lo

omitido excede las cifras anteriores, la sanción será de 3 a 9 años de prisión).¹⁶

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito (esta conducta es sancionada, de 3 meses a 6 años de prisión, conforme a la fracción IV del artículo 104, misma sanción corresponderá cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas).

III. De importación o exportación prohibida (la fracción III del artículo 104 establece que con relación al tráfico de prohibido de mercancías por parte del Ejecutivo Federal, la penalidad será de tres meses a nueve años de prisión; en los demás casos será de tres a nueve años de prisión).¹⁷

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

Por su parte el artículo 105 establece las conductas que serán sancionadas con iguales penas que el delito de contrabando y, resumiéndolas son:

- Adquirir mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella.

¹⁶ Nota: Las cantidades que manejamos en el desarrollo del presente trabajo, son las contenidas en el Código Fiscal de la Federación vigente, estamos ciertas que dichas cantidades pueden variar conforme a la Resolución Miscelánea Fiscal, la que a su vez sufre constantes modificaciones.

¹⁷ Nota: Lo que se encuentra entre paréntesis, no forma parte del contenido del artículo 102.



- Tener en su poder por cualquier título mercancías extranjeras que no sean para su uso personal.
- Amparar con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.
- Tener mercancías extranjeras de tráfico prohibido.
- Cuando en calidad de funcionarios o empleados públicos autoricen la internación de un vehículo sin el permiso de la autoridad federal.
- Tener en su poder algún vehículo de procedencia extranjera, sin comprobar su legal importación o estancia en el país, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.
- Enajenar o adquirir por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporal, o definitivamente si el adquirente no reside en las zonas libres o franjas fronterizas.
- Retirar de la aduana, almacén general de depósito, recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o precintos a que obligan las disposiciones legales.
- Ser exportador o productor de mercancías que certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial.
- Introducir mercancías a otro país desde el territorio nacional, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

- Con el objeto de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, señalar en el pedimento información de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior.
- Presentar o haber presentado ante autoridades aduaneras documentación falsa que acompañe al pedimento o factura.

2. Delito de defraudación fiscal

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, 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 un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal." Por su parte el artículo 108, fracción I, sanciona con prisión de tres meses a 2 años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00; cuando exceda de \$500,000.00 y no de \$750,000.00, la fracción II del mismo ordenamiento, sanciona de dos a cinco años de prisión, por último, cuando el monto de lo defraudado fuese mayor de \$750,000.00, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

A su vez, el artículo 109 señala aquellas conductas que serán sancionadas con igual pena que la defraudación fiscal, cuando el sujeto:

- Consigne en declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos.
- Omita informar a las autoridades fiscales, cantidades que hubiere retenido o recaudado por concepto de contribuciones.



- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- Se beneficie indebidamente en perjuicio del fisco federal con la simulación de actos o contratos.
- Omita presentar por más de doce meses, la declaración de un ejercicio dejando de pagar la contribución correspondiente.

3. Delitos referentes al Registro Federal de Contribuyentes

Artículo 110. Establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

- No solicite su inscripción o la de un tercero en el Registro por más de un año.
- Rinda con falsedad al citado registro, datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
- Intencionalmente use más de una clave del Registro.
- No presente cambio de domicilio fiscal, después de la notificación de orden de visita o antes de un año contado a partir de la notificación del crédito fiscal, o bien, después de notificado el crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

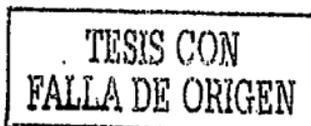
4. Delitos relacionados con declaraciones fiscales y registros contables

Artículo 111. Señala que se impondrá de tres meses a tres años de prisión a quienes:

- Registren sus operaciones fiscales contables en dos o más libros o sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.
- Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos.
- Determine pérdidas con falsedad.
- Omita presentar por más de tres meses, declaración informativa de inversiones.
- Por sí o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, por cualquier medio, de la información confidencial que afecte la posición competitiva de un tercero.

5. Delitos cometidos por depositarios o interventores

Artículo 112. Sanciona con prisión de tres meses a seis años, para el depositario o interventor que designado por la autoridad fiscal, disponga para sí o para otro de los productos, garantías y del mismo bien depositado, en perjuicio del fisco federal; los oculte o no los ponga a disposición de autoridad competente.



6. Delitos relacionados con las marcas o sellos oficiales

Artículo 113. Refiere sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:

- Altere o destruya aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocadas con fines fiscales, o impida el propósito para el que fueron creados.
- Altere o destruya máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado.
- Reproduzca o imprima comprobantes impresos por las actividades que se realicen, sin autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o cuando no se cuente con la orden de expedición correspondiente.

7. Delitos cometidos por servidores públicos

Artículo 114. Establece de uno a seis años de prisión a los servidores públicos que ordenen o practiquen embargos o visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de la autoridad fiscal competente, o realice verificación física de mercancías en lugar distinto a los recintos fiscales.

Artículo 114-A. Amenazar el servidor público a contribuyentes, representantes o dependientes, con formular ante el Ministerio Público, denuncia, querrela o declaratoria para que se ejercite acción penal por la posible comisión de un delito (en este caso se sancionará con prisión de uno a cinco años).

8. Apoderarse de bienes en recinto fiscal

Artículo 115. Señala que quien se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$15,000.00; se le impondrá prisión de tres meses a seis años, si excede será de tres meses a nueve años de prisión.

2.2 Infracción administrativa en el ámbito fiscal

2.2.1 Definición

A) DOCTRINAL

Con relación a las infracciones fiscales Arnulfo Sánchez establece: "Como consecuencia de la relación tributaria nacen para los sujetos pasivos una serie de obligaciones fiscales (acesorias y de pago). Al no cumplir con estas obligaciones, se incurre, por parte de los contribuyentes, en una serie de infracciones a las disposiciones fiscales, lo que trae como consecuencia el origen de sanciones económicas (multas)."¹⁸

Es importante considerar que el pago de multas por infracciones fiscales, es independiente del pago de contribuciones y sus demás accesorios; por lo que el pago de las multas no necesariamente implica cumplir con las obligaciones fiscales.

Por su parte Mariano Latapí refiere: "Las infracciones que cometen los contribuyentes en materia fiscal, consisten en realizar los supuestos establecidos o bien omitir el cumplimiento de alguna obligación prevista por

¹⁸ Derecho Fiscal I, pág. 291.



las leyes fiscales, cuando dicho ilícito no es corregido espontáneamente y la autoridad lo detecta."¹⁹

Mayolo Sánchez Hernández dice que la infracción fiscal es: "...todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe."²⁰

Consideramos que la definición más completa es la de García Domínguez, ya que define a la infracción como. "...una 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."²¹

B) LEGAL

En cuanto al la infracción fiscal, como anteriormente hemos señalado, el Código Fiscal de la Federación, contiene en el Título IV, un Capítulo dedicado a las infracciones, las cuales define, así como a sus correspondientes sanciones.

El artículo 70, primer párrafo del mismo ordenamiento jurídico establece: "La aplicación de las 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." Párrafo del cual podemos desprender, que además de no relevar al contribuyente de cumplir con sus obligaciones fiscales, las infracciones administrativas en el

¹⁹ Introducción al estudio de las contribuciones, pág. 170.

²⁰ Ob. cit., pág. 501. Citado por PORRAS Y LOPEZ, Armando, Ob. cit., pág. 178.

²¹ Ob. cit., pág. 73.

ámbito fiscal también pueden traer como consecuencia para el sujeto que transgrede las disposiciones fiscales, una responsabilidad penal, esto es, podrá ser sancionado tanto con una multa, como con una pena privativa de la libertad.

A pesar de que la legislación fiscal no define a la infracción, nos proporciona el concepto de infractor al señalar, en su artículo 71: "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos."

Por lo que infracción fiscal desde el punto de vista legal será la trasgresión de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, por personas físicas o morales, mismas que en caso de responsabilidad se harán acreedores a una sanción (multa).

C) JURISPRUDENCIAL

Con relación a las infracciones fiscales la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha vertido los siguientes criterios:

En cuanto a las sanciones por infracciones fiscales y de acuerdo al artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, ha establecido: "...cuando las autoridades fiscales, en uso de sus facultades de comprobación, descubren la comisión de infracciones por omisión total o parcial de contribuciones, aplicarán las multas correspondientes, que se encuentren establecidas en las



disposiciones vigentes al momento en que la autoridad fiscal, descubra la infracción."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación, Tribunal Colegiado de Circuito, Tomo V, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990, página 462.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 111/90. Quimivan, S.A. de C.V. 15 de marzo de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Secretario: Teódulo Angeles Espino.

Revisión fiscal 1011/89. Muebles y Arte para Oficinas Miguel, Adolfo y Ricardo, S.A. 28 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.

Respecto a la motivación de los actos dice: "...debe ser expresa y no es posible inferirla con base en presunciones, pues nada libera a la autoridad de la obligación de precisar los motivos de su acto, entre los que se encuentran, aquellos que se refieren a la intencionalidad de la infracción."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación, Tesis Aislada en materia administrativa, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo II, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1988, página 336.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2226/88. Joyería La Cibetes, S.A. 9 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: José Alejandro Luna Ramos. Secretario: Ricardo Barbosa Alanís.

Refiriéndose a la tipicidad de las infracciones fiscales establece que: "...las multas impuestas con motivo de infracciones fiscales deben invariablemente

fundarse mediante la cita del precepto legal que tipifica la infracción sancionada y no a través de argumentos genéricos (...), y en ausencia de la mención específica de la infracción sancionada no puede el particular establecer si se le ésta aplicando la norma exactamente aplicable a la conducta adoptada."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Noviembre de 1991, página 246.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

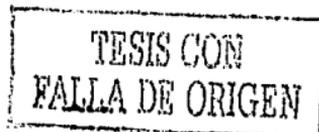
Amparo directo 872/91. Servicios Mexicanos Turísticos, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo 42/91. Mundo Viviente, S.A. 15 de mayo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente : María Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez. Octava Epoca, Tomo VII-Junio, página 328.

Así, desde el punto de vista jurisprudencial podemos considerar a las infracciones fiscales como la conducta de acción u omisión que contraviene a las disposiciones legales fiscales, a la cual corresponde una sanción de carácter económica, que deberá estar fundada y motivada, por la autoridad administrativa que juzga y sanciona dicha conducta.

D) NUESTRA POSTURA

No podemos negar la necesaria existencia de las obligaciones fiscales para la vida social y el interés público, por lo que su cumplimiento debe ser



exigido bajo amenaza de pena, la cual en materia fiscal generalmente es de carácter económico (multa), y debe ser proporcional.

Incumplimiento que deberá ser juzgado y sancionado por una autoridad administrativa fiscal, la cual deberá fundar y motivar dicha sanción, es decir, que la violación se encuentre tipificada en la ley. Procurando que la multa sea proporcional a la infracción en que se incurre.

2.3 Sanción

En sus orígenes la sanción tuvo un sentido prevalentemente ético-religioso. Significó, a la vez, la pena y la recompensa instituidas para castigar una acción mala o para premiar una buena; esta doble consideración, como castigo y a la vez como premio, ha sido desarrollada principalmente por la Filosofía moral y por la Filosofía religiosa.

2.3.1 Definición

Desde el punto de vista premial, podemos decir que es la recompensa que demanda el cumplimiento de una norma; y desde el punto de vista penal, se puede definir como la pena establecida por alguna norma para quien la infringe.

A) DOCTRINAL

Eduardo García Máynez define a la sanción como: "...la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación

con el obligado.²² En esta definición existe un carácter desfavorable, García Máynez sólo toma en consideración su aspecto de consecuencia jurídica por el incumplimiento o infracción de la norma. En cambio, otros autores ponen de relieve esa característica. Así Claude Du Pasquier la define como: "...la consecuencia establecida por el derecho a la violación de una regla jurídica: constituye una reacción, es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación."²³ José Maggioro, Angel de Mattia y Francisco Carnelutti participan en la tesis de que junto a las sanciones penales existen en el Derecho, sanciones premiales, y al respecto este último autor dice: "Se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser *desagradables*, es decir, han de consistir en un *mal*."²⁴ Pero también dice que es posible hablar de una sanción premial en contraposición a la sanción penal.

Para Mayolo Sánchez Hernández, así como para Armando Porras y López, la sanción es 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.

El posterior desarrollo del concepto ubica a éste también en un plano jurídico. Y así, la sanción llega a constituirse en una garantía con el cumplimiento de los deberes instituidos por la Religión, la Moral y el Derecho por parte de los hombres.

La teoría jurídica confiere al vocablo sanción dos acepciones bien definidas. En el concepto más generalizado, la primera de ellas significa la pena o

²² GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, pág. 295.

²³ Introducción a la Teoría General del Derecho, pág. 125. Citado por LOMELI CERESO, Margarita. Ob. cit., pág. 12.

²⁴ Sistema de Derecho Procesal Civil, pág. 25. Citado por LOMELI CERESO, Margarita. Ob. Cit., pág. 12.

castigo normativamente establecido que debe aplicarse a quien comete una ilícitud. Y aun cuando existen algunos autores que a la palabra sanción la definen como premial en el Derecho positivo, lo cierto es que se ha reservado el uso del término sanción para aludir con él únicamente a la pena instituida, toda vez que las recompensas que ciertas normas jurídicas establecen como premio a determinados actos, no son comúnmente individualizados con el nombre de sanción.

La segunda acepción se refiere al acto mediante el cual un legislador crea, en la esfera de las funciones que le asigna el ordenamiento jurídico, una norma de Derecho Positivo.

B) LEGAL

Del análisis del Título IV del Código Fiscal de la Federación, podemos observar que el citado ordenamiento no nos define a la sanción como tal, sin embargo, de dicho análisis y/o estudio se puede decir que la sanción desde el punto de vista fiscal es el castigo, es decir, la pena que impone la ley a aquellos infractores que violan o transgreden alguna de las disposiciones fiscales que establece la citada ley secundaria en sus diversos numerales.

Dicha pena que impone la ley puede ser de tipo personal (privación de la libertad) o patrimonial; encontrándose dentro de esta última a las multas.

C) JURISPRUDENCIAL

La jurisprudencia al igual que la ley no define a la sanción, tal vez porque este concepto no reviste mayor interpretación por parte de nuestro

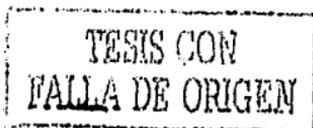
máximo órgano judicial. Sin embargo, el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diferentes tesis aisladas y jurisprudencias ha considerado que la sanción es aquella pena que se deriva de una infracción cometida en contra de una disposición fiscal y la misma tiene que estar establecida en ley, además de que debe reunir ciertos requisitos para la individualización de la misma; como son: la capacidad económica del infractor, su reincidencia en la conducta que motiva la aplicación de la sanción, y demás circunstancias que deben tomarse en cuenta para su aplicación, para que con ello la autoridad que aplica la sanción cumpla con los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad, mismos que son exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.

Además de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que, la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tienen como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado a quien incurre en una infracción. También lo es, que la finalidad que persigue la sanción, es la de evitar la reincidencia de los infractores, además de la intimidatoria.

D) DEFINICION QUE SE PROPONE

De los anteriores conceptos de sanción, tanto de los doctrinales, como del legal y jurisprudencial, podemos dar la siguiente definición de sanción, siendo ésta desde un punto de vista penal y no premial:

Es la pena o castigo que deriva de una infracción cometida en contra de una disposición legal, que la autoridad competente impone a quien viole o



contravenga la misma, por hacer lo que ella prohíbe o por dejar de hacer lo que ordena.

2.3.2 Elementos

De la definición anteriormente propuesta, se desprenden los elementos de la sanción, siendo éstos los siguientes:

1.- Es la **pena o castigo** (Del latín poena, que quiere decir castigo impuesto por la autoridad legítima al que ha cometido un delito o falta). Es el sufrimiento que trae consigo la disminución o privación de uno o más bienes jurídicos: libertad; propiedades; honor o vida, impuesta por el Estado para la conservación del orden jurídico, en ejecución de una sentencia, al culpable de un acto antijurídico.

2.- Deriva de una **infracción** (Del latín infractio, que significa quebrantamiento de ley o pacto). Es la contravención a normas de carácter administrativo, derivada de una acción u omisión.

3.- **Disposición legal**.- Es el precepto de derecho establecido por el legislador, en el cual se indica qué consecuencias normativas se encuentran determinadas por la realización del supuesto jurídico o hipótesis jurídica, misma que se encuentra contenida en el precepto legal, y que al producirse engendra deberes y derechos.

4.- **Autoridad competente** (*Autoridad*: del latín auctoritas-atis: "prestigio", "garantía", "ascendencia", "potestad"). En términos generales es todo aquello que es manifestación del poder del Estado. Sin embargo, para los juristas es: "...la posesión de quien se encuentra investido de facultades o funciones o la

persona o cosa que goza (o se le atribuye) "fuerza, ascendencia u obligatoriedad." Por extensión se aplica para designar a los individuos u órganos que participan del poder público, nombrando así a los detentadores (legítimos) del poder.²⁵

La autoridad que impone la sanción puede ser administrativa o judicial, pero dicha *autoridad debe ser competente*, y esa competencia estar señalada en ley, para que sea legítima su actuación.

5.- **Violación o contravención.** Es toda transgresión o quebrantamiento que existe por parte del actor de la conducta ilícita, en contra de algún precepto legal.

6.- **Hacer lo que prohíbe o dejar de hacer lo que ordena**, primeramente vamos a decir lo que es el deber jurídico, ya que de él se desprenden las obligaciones de hacer y las de no hacer.

El deber jurídico indica que un individuo está obligado de conformidad a una regla o precepto jurídico.

El deber se manifiesta en el contenido de un mandato, o bien de una prohibición. De ahí que existen obligaciones de hacer, de no hacer y de dar, pero para nuestro estudio sólo resaltaremos las dos primeras. Por lo tanto, dichas obligaciones constriñen a la necesidad de hacer algo o dejar de hacerlo.

Obligaciones de *hacer*.- Es una conducta de acción, es decir, de realizar algo, lo que la ley ordena.

²⁵ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS (UNAM). Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I A-CH, pág. 286.

Obligaciones de *no hacer*.- Es una conducta de omisión, esto es, dejar de realizar lo que la norma de conducta dispone.

2.3.3 Clasificación

La sanción puede ser clasificada desde dos puntos de vista: el doctrinal y la legal.

I. Doctrinal

En cuanto a la clasificación doctrinal, podemos ver que no existe un criterio unívoco por parte de los juristas que la dan.

Así, para Claude Du Pasquier, la sanción se clasifica en tres categorías; este autor, sólo toma en consideración el fin que realiza la misma, siendo aquéllas las siguientes:

1.- ***"Sanciones que constriñen al rebelde a hacer o a cumplir por la fuerza aquello que se niega a ejecutar.*** Esta es la coacción propiamente dicha o a lo que se denomina forma directa de sanción. Casos típicos son: el lanzamiento de un inquilino, ejecución por deudas, que comprende el embargo y venta de cosas o créditos pertenecientes al deudor.

2.- ***Sanciones que restablecen en la medida de lo posible la situación anterior a la violación.*** Por ejemplo, la demolición de un inmueble que contraría una servidumbre, reparación de un daño bajo la forma de indemnización por daños y perjuicios, etc. Procede también considerar aquí

las nulidades de los actos jurídicos, la rescisión o resolución de un contrato, o sea la supresión de los vínculos contractuales que la otra parte ha violado.

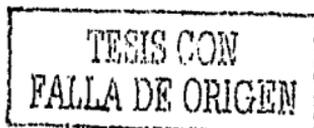
3.- Sanciones penales, penalidades administrativas, destituciones. Se trata aquí, según el autor mencionado, de una "reacción aflictiva instituida por el derecho, sea porque la perturbación del orden social es tan grave que una reparación civil no es suficiente, sea porque el mal no es reparable, sea aún porque es el único medio de prevenir la reincidencia o de intimidar. A esta categoría pertenecen todas las sanciones de derecho penal. Se aproximan a éstas las del derecho administrativo: multas fiscales, cancelación del permiso para manejar un automóvil... En el derecho de familia encontramos como sanción de este tipo la pérdida de la patria potestad, en el procedimiento, la rebeldía."²⁶

Por su parte, Francisco Carnelutti clasifica a la sanción en dos tipos, los cuales están determinados por el propósito que persiguen: *la restitución y la pena.*

a) La primera consiste en aquellas que tienen un fin satisfaciente, o de restitución en sentido amplio respecto al titular del interés protegido por la norma, que incluye la ejecución coactiva de la obligación y que se realizan "para que se remueva la violación."

b) La segunda, es la que no tiene propósito satisfaciente (la pena), sino uno predominantemente aflictivo o represivo respecto al titular del interés sacrificado, que se aplica "porque la violación se ha producido" y que constituye una pena o castigo que se impone al infractor.

²⁶ Enciclopedia Jurídica. Citado en la Introducción a la Teoría General del Derecho de Claude Du Pasquier, págs. 126 y 127. Citado por LOMELI CEREZO, Margarita. Ob. cit., pág. 16.



Para García Máynez, la clasificación debe hacerse atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción. Citado autor dice que pueden darse dos hipótesis: la de *coincidencia* y la de *no coincidencia*.

En la primera situación, es decir, cuando el contenido de la sanción coincide con el de la obligación, aquí se está ante el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el Derecho privado y que se realiza, por ejemplo, en el embargo y remate de bienes para cubrir una deuda no satisfecha voluntariamente. En la segunda hipótesis, no es posible conseguir de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe en cambio, la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente a la que dejó de realizar. La sanción tiene entonces como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos. No hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, sino sólo una relación de equivalencia.

También dicho autor dice que no siempre las sanciones se agotan en estos dos tipos del cumplimiento forzoso y la indemnización, ya que no siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado. Por otra parte, la violación a veces ocasiona cierta gravedad, que la indemnización resulta insuficiente, y en tales casos no se trata de reparar un daño, sino de imponer al violador una pena. Entonces surge la figura jurídica del castigo como tercera forma de sanción, y este tercer tipo o categoría se incluye en las diversas formas de nulidad, la multa, etc.

Concluye García Máynez diciendo que también pueden encontrarse las siguientes formas complejas o mixtas de sanción:

- 1.- Cumplimiento más indemnización
- 2.- Cumplimiento más castigo
- 3.- Indemnización más castigo
- 4.- Cumplimiento más indemnización más castigo

Mayolo Sánchez clasifica a la sanción en tres grupos, siendo éstos los siguientes:

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

1.- **Sanciones administrativas.**- Son las que impone la autoridad administrativa o fiscal.

2.- **Sanciones penales.**- Son impuestas por una autoridad judicial.

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

1.- **Sanciones principales.**- Son las que se imponen como castigo por transgresión de la norma.

2.- **Sanciones accesorias.**- Son las que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado.

3.- **Sanciones subsidiarias.**- Estas se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida.

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



1.- 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).

2.- 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).

Para Lomell Cerezo las sanciones propiamente dichas sólo son las de tipo aflictivo o represivo, que tienen un propósito de castigar las violaciones cometidas, sin perseguir un fin de restitución o de satisfacción del interés protegido por la norma.

“Conforme a la doctrina más generalizada, se pueden establecer los siguientes tipos de sanción:

A) Sanciones relativas a los actos jurídicos en general. Ellas son la nulidad y la anulabilidad de los actos jurídicos. Estas sanciones abarcan todas las ramas de Derecho positivo público y privado.

B) Sanciones relativas al Derecho constitucional. La destitución o separación de sus funciones aplicable a los individuos que ejercen poderes constitucionales.

C) Sanciones relativas al Derecho administrativo. Tienen carácter disciplinario y son, principalmente: la exoneración, la cesantía, la descalificación o degradación, la suspensión, la amonestación, la multa, etc.

Dentro de las sanciones administrativas se encuentra otra clasificación, dada por el profesor español Fernando Garrido Falla, y ésta es:

a) Sanciones correctivas, que se imponen en virtud de los poderes genéricos de la Administración sobre los administrados y que comprenden: 1) sanciones de policía administrativas (ejemplo: multas gubernativas), 2) sanciones por cumplimiento de los deberes de prestación de los administrados (ejemplo: multas fiscales).

b) Sanciones disciplinarias impuestas a los administrados sometidos a alguna especial relación de poder (régimen de funcionarios, régimen de usuarios de los establecimientos públicos, etc.).

D) Sanciones relativas al Derecho penal. La muerte, la reclusión, la prisión, la multa y la inhabilitación.

E) Sanciones relativas al Derecho privado. La ejecución forzosa de bienes, la incapacidad para ejercer ciertos actos, la inhabilitación, la multa, etc.

F) Sanciones relativas al Derecho internacional. La represalia, la guerra, la intervención armada, el bloqueo económico, la ruptura de relaciones diplomáticas, la expulsión de representantes diplomáticos, etc.²⁷

²⁷ ENCICLOPEDIA JURIDICA, OMEBA, pág. 162. Nota: Los incisos a y b, que se encuentran como clasificación del inciso C, corresponden a la cita realizada por LOMELI CERESO, Margarita. Ob. cit., pág 23.

Con relación a la clasificación antes señalada, es decir, a las diversas ramas del Derecho, podemos encontrar tantos tipos de sanciones como disciplinas jurídicas haya.

II. Legal

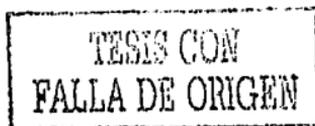
En cuanto a la clasificación legal de sanción, podemos desprender del estudio del Título IV del Código Fiscal de la Federación, que la sanción sólo puede ser de dos tipos: personal o patrimonial (pecuniaria).

1.- **Clasificación de tipo personal**, nos referimos a la pena privativa de la libertad, misma que se produce al cometer alguna de las conductas ilícitas de tipo penal, que se encuentran contenidas en los numerales de dicho Título IV, Capítulo II, de la ley secundaria en comento.

2.- **Clasificación de tipo patrimonial o pecuniaria**, ésta se encuentra establecida por el mismo Título IV del Código Fiscal de la Federación, Capítulo I, las cuales en el punto siguiente de esta tesis se tratarán de una manera general, en donde sólo se citarán las sanciones que le corresponderán a aquellos que cometan una infracción en contra de la ley. Para posteriormente en capítulos siguientes, se analicen en específico algunas sanciones.

2.4 Multa

Como consecuencia de la relación tributaria nacen para los sujetos pasivos una serie de obligaciones fiscales. Y al no cumplir con estas obligaciones, se incurre, por parte de los contribuyentes, en diversas



infracciones a las disposiciones fiscales, lo que trae como consecuencia el origen de sanciones económicas, esto es, las multas.

2.4.1 Definición

A) DOCTRINAL

"Según la etimología, multa significa "multiplicación" y denota un aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabeza de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las órdenes de un Magistrado, pudiendo aumentar día por día, a fin de romper la resistencia del multado."²⁸

Multa, en sentido genérico, es la pena pecuniaria que se impone por una falta, exceso, delito, etc. Es una sanción originada por una infracción penal o administrativa; puede ser impuesta por los órganos de la administración o por los tribunales.

Por otro lado, la multa también es una sanción económica por infracción a las leyes y disposiciones reglamentarias. En este sentido, la pena de multa es el pago de dinero en concepto de retribución del delito o de la infracción cometida.

Por su parte, el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM define a la multa como una: "...pena pecuniaria consistente en el pago al Estado de una cantidad de dinero."²⁹

²⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 954.

²⁹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS (UNAM). Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo III I-O, pág. 2162.

En el ámbito tributario, "...la multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo por tanto, un *plus* con respecto a la reparación del daño causado por la infracción."³⁰

Así mismo, la doctrina ha definido a la multa fiscal como aquella que se impone con motivo de ciertas infracciones a una ley impositiva y a la cual la jurisprudencia otorga el carácter mixto de pena y reparación civil.

B) LEGAL

Para el Código Penal argentino la definición de multa es inexacta, pues sólo se concreta a señalar en qué consiste, al establecer que: "...la multa obligará al reo a pagar la cantidad de dinero que determine la sentencia (...)."³¹

Por su parte, el Código Penal para el Distrito Federal, en su artículo 29, establece que la multa consiste en el pago de una cantidad de dinero al Estado, que se fijará por días multa, los cuales no podrán exceder de quinientos, salvo los casos que la propia ley señale.

En este mismo sentido, "...la pena de multa fiscal consiste en la obligación de pagar una suma de dinero. Esta pena tiene la finalidad de herir en su patrimonio al autor de una infracción fiscal; como consecuencia, la multa fiscal es personal."³²

³⁰ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Ob. cit., Tomo XIX, pág. 953.

³¹ Ibidem, pág. 947.

³² GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Derecho Fiscal-Penal, pág. 369.



El Código Fiscal de la Federación no define específicamente a la multa, pudiendo interpretar, de acuerdo a su artículo 70, que la aplicación de las multas es procedente cuando exista o se incurra, en una infracción a las disposiciones fiscales, añadiendo además que dicha aplicación 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.

C) JURISPRUDENCIAL

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido diversos criterios o tesis con relación a la multa, su concepto, sus fundamentos y los casos en que son o no inconstitucionales; entre otras situaciones.

Así pues, comenzaremos citando la siguiente tesis: "...únicamente podrá entenderse por multas fiscales las sanciones económicas establecidas por la comisión de infracciones relacionadas con la materia tributaria (...)."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Segunda Sala, V, Marzo de 1997, tesis 2 a. XVII/97, p.489. Contradicción de tesis 100/95.

De igual forma, "...la 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 (...)."

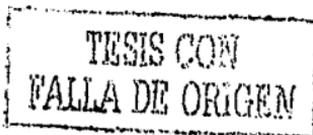
Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Segunda Sala, X, Octubre de 1999, tesis 2ª. CXXV/99, p.586.

Amparo en revisión 521/99. Corrugados y Cementos de Oaxaca, S.A. de C.V. 7 de mayo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el asunto el ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

En este mismo sentido, resulta aplicable la jurisprudencia P./J.9/95, titulada Multa excesiva. Concepto de, en el cual se establece que "...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 además las reglas anteriormente señaladas, circunstancias que podrán determinar individualizadamente la multa que corresponda.

En cuanto al fundamento de las multas, podemos señalar lo siguiente: "La multa reclamada no se funda ni motiva debidamente, cuando las responsables sólo citan el precepto en que se apoyan sin precisar cuál o cuáles infracciones a ese precepto dieron lugar a dicha multa, pues en tales condiciones el quejoso no puede conocer los motivos de la misma, y en su caso, defenderse; sin que, por otra parte, las propias responsables puedan hacer la fundamentación de tal acto en su informe justificado."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada en materia constitucional, Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Segunda Sala, Tercera Parte, II, p.81. Amparo en revisión 1260756. Impulsora Industrial S.A. de C.V., Almacenes Kalder's". 30 de agosto de 1957. 5 votos. Ponente: Octavio Mendoza González.



Así, vemos claramente que "...la autoridad se encuentra obligada a fundar con todo detalle, en la ley aplicable, el acto de que se trata 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 (...)."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia en materia constitucional, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Segunda Sala, X, Diciembre de 1999, tesis 2ª. /J.127/99, p.219. Contradicción de tesis 27/99.

En otras palabras, las autoridades deben motivar siempre las sanciones que impongan a los particulares expresando las razones por las que se aplica, sobre todo, una pena máxima, ya que pueden llegar a afectar gravemente los intereses y garantías del sancionado.

Por último, "...para la imposición de una multa administrativa y su estimación de que es constitucional, deberá tomarse en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, en relación con la capacidad económica del infractor, bases que deben observarse para que no resulte excesiva."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Sala Auxiliar, 23 Séptima Parte, p.85. Amparo en revisión 3569/59. Compañía Embotelladora Nacional, S.A. 18 de noviembre de 1970. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

D) NUESTRA DEFINICIÓN

Para efectos de este trabajo debemos entender y señalar que la multa: Es la sanción de tipo económico que debe pagar el particular, persona física o moral, al fisco, cuando exista o se incurra en una infracción a las disposiciones fiscales, esto, independientemente de la suerte principal y demás accesorios que pudiesen llegar a generarse.

2.4.2 Características

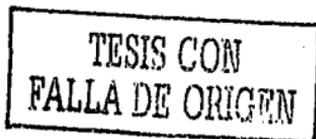
En la doctrina nacional se reconoce que la pena de multa tiene ventajas por ser gravable, y la creen útil como pena accesoria respecto de ciertos delitos, pero como pena principal la admiten solamente en lo que respecta a las faltas.

Podemos encontrar argumentos o características de la multa que la hacen favorable o desfavorable; -comparándola con la pena de privativa de la libertad- dentro de los primeros citaremos los siguientes:

- 1.- **Es aflictiva**, por cuanto impone una privación patrimonial, y con ello acarrea un sufrimiento al infractor.

Se sostiene que la multa no puede resocializar a quien la sufre, porque se trata de una pena eminentemente aflictiva; sin embargo, es posible imponerla con la magnitud adecuada para conseguir en el infractor un sensible efecto disuasorio.

- 2.- **Es divisible, flexible y adaptable**, tanto con el sistema global como con los sistemas días-multa y de multa duradera.



Su magnitud se adapta sin dificultad a la gravedad del injusto, al grado de culpabilidad del infractor, así como a sus condiciones económicas.

3.- **No es deshonrosa ni degradante** para el condenado o su familia, ni produce las nefastas consecuencias sociales derivadas del efecto corruptor del medio carcelario, ni las secuelas psicológicas o de salubridad en el condenado, que son consecuencia de la pena privativa de libertad.

4.- Constituye una **fente de ingresos** para el Estado.

5.- **No implica gastos para el Estado**, ya que no hay que cubrir los costos de construcción de las cárceles, así como el sostenimiento de los reclusos.

6.- **No priva a la familia del condenado** de su asistencia y sostén; la familia del reo no se convierte en una pesada carga para la sociedad, ni se fomentan los problemas de antisocialidad.

7.- **Es reparable**, pues revisado el proceso y probada la inocencia, la devolución del importe subsana el perjuicio de haberla pagado.

8.- **No se produce el daño económico** personal y social, causado por la privación de la libertad.

En este sentido, se evita el abandono de la actividad económica, empleo o prestación de servicios profesionales, y de las previsibles consecuencias económicas, no sólo para el recluso, sino también para toda la sociedad.

9.- En materia fiscal, **es perfectamente análoga** en cuanto a la naturaleza económica, al ilícito que se castiga.

10.- Estando demostrado el fracaso de las penas cortas privativas de libertad, éstas se han venido reemplazando por la pena de multa, **evitando así, la contaminación moral** que el interno sufre en la cárcel.

Como *características desfavorables* encontramos las siguientes:

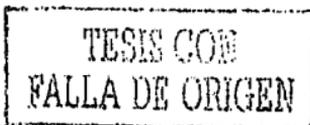
1.- **No es igualitaria**, dadas las desigualdades en fortuna entre los hombres.

2.- **Favorece la reincidencia** porque puede convertirse en un estímulo para la delincuencia, ya que el condenado a pagar una pena de multa podría obtener con su propia conducta ilícita los medios para pagar la multa impuesta.

3.- **No reeduca ni reforma** porque es fundamentalmente una pena aflictiva, que por su naturaleza, no tiene ni puede tener fines rehabilitadores; sin embargo, al golpear de manera más o menos intensa el patrimonio de una persona y, en consecuencia, su nivel de vida, adquiere carácter intimidante, produciendo efectos preventivos tanto de carácter general como de naturaleza especial.

4.- **Su pago no es seguro**, pues el condenado suele ser insolvente, con lo que fracasa totalmente su misión.

"Es importante recordar que el artículo 29 del Código Penal, de manera plenamente equitativa y humanitaria, prevé que en los casos en que el sentenciado acredite que no puede cubrir la multa o que solamente puede pagar una parte de ella, el juez está facultado para sustituirla total o parcialmente por trabajo a favor de la comunidad; en este supuesto cada jornada de trabajo saldrá un día de multa. Si no fuere posible o conveniente la sustitución de la multa por trabajo a favor de la comunidad, se le puede



sustituir por libertad bajo vigilancia por un término que no excederá el número de días sustituidos.³³

Cuando el condenado se negare a cubrir el importe de la multa, sin causa justificada, se exigirá el pago por la vía económico-coactiva.

Es importante resaltar que en ningún caso la pena de multa podrá ser sustituida por pena de prisión, pero ésta sí puede ser sustituida por aquélla.

5.- **Prueba la codicia fiscal**, que puede ser incrementada por el sentimiento de venganza, lo que la hace proclive a volverse excesiva e inclusive, a convertirse en confiscatoria.

Su monto difícilmente puede mantener el equilibrio conmutativo de la retribución, porque suele inclinarse en cualquiera de los extremos: o no es proporcional por su escasa significación, o se vuelve excesiva e incluso confiscatoria.

6.- **No tiene carácter personal**, pues el perjuicio patrimonial lo sufre la familia entera.

Si bien es cierto que esto sucede con la multa, sus efectos no son tan nocivos como la pena privativa de la libertad, porque su cumplimiento significa sólo una mayor o menor disminución patrimonial que se traduce en una reducción de la capacidad de consumo de la familia y de su nivel de vida, en tanto que la privación de la libertad significa abandono moral y económico.

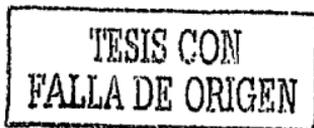
³³ *Ibidem*, pág. 376.

7.- Puede ser pagada por terceros, perdiendo de esa manera la característica de personalidad.

Como la pena es personal e intransferible, la multa debería pagarla personalmente el reo y no un tercero por él; sin embargo, hay dos razones para permitir que alguien pague en vez del reo. En primer lugar, el pago llevado a cabo por un tercero incide también, de manera cierta, aunque indirecta, en el infractor; además, sería muy difícil hacer eficaz la prohibición de que la pague un tercero, porque hay múltiples procedimientos y circunstancias que permitirían que la pague un tercero sin que se entere la autoridad que impuso la multa.

Por otro lado, como una característica de suma importancia debemos señalar que la multa debe ser proporcional al monto del perjuicio. Con relación a esto, podemos darnos cuenta de las notorias injusticias a que conduce la aplicación de esta especie de sanción pecuniaria, que puede no representar detrimento sensible alguno para el sujeto dotado de recursos económicos, y sí una grave aflicción para quien carece de ellos. Por ello, es que se ha adoptado un modo de aplicar la multa siendo este el día-multa. Conforme a ese sistema, se fija un precio diario, según las entradas que recibe el multado y se establece la pena en un cierto número de días-multa. Con ello se logra que todos los condenados con la pena de multa sientan el efecto patrimonial de ella con intensidad semejante.

La obligación de pagar el importe de la multa es declarado preferentemente por la ley y debe cubrirse primero que cualquiera otra de las obligaciones personales que se hubieren contraído con posterioridad al delito (artículo 33 Código Penal), a excepción de las referentes a alimentos y relaciones laborales. Su naturaleza jurídica puede ser la de sanción administrativa, pena o medida de seguridad.



Así mismo, la imposición de una multa no releva ni libera al infractor de cumplir la obligación que hubiere dejado de acatar.

Es por ello, que algunos autores sostienen el carácter indemnizatorio de la multa. Otros, por el contrario, reconocen el carácter punitivo de esta sanción; sosteniéndose de esta manera, que las multas no tienen como fin procurar un ingreso al Estado, sino que tienden a reparar un daño ya hecho a éste, o evitar que el daño se haga, funcionando así como verdaderas y propias penas; por lo consiguiente, se ha llegado a afirmar que las sanciones pecuniarias tienen un doble carácter, tanto de reacción penal como de beneficio fiscal.

La naturaleza jurídica de la multa puede ser la de sanción administrativa, pena o medida de seguridad; así, la mayoría de los autores estima que si la multa es la única pena principal, no puede degradarse ilícitamente, en cambio, si la multa no es la única pena, puede imponerse una inferior por estar ya dicha infracción grave, castigada con otra pena igualmente grave.

En el Derecho Mexicano, Lomelí Cerezo ha escrito que 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. Es por ello que las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales. Además, las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona. Por consiguiente, se cree que las multas cuyo importe equivale a varias veces el monto del impuesto dejado de cubrir, se explican también por razones históricas, mismas que ya han sido citadas en nuestro primer capítulo.

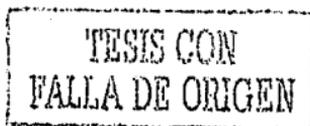
Es por ello que, al momento de la fijación de la cuantía de la multa, en el ámbito penal, el juez debe atender al grado de peligrosidad del sujeto, a la incidencia que en él puedan tener las demás medidas aplicables y especialmente a su posición económica; implica por tanto, el deber de aplicar penas justas, equitativas y proporcionales.

Por otra parte, tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, han aceptado el carácter penal de la multa y han aplicado principios de Derecho a la imposición de tales sanciones; estableciendo que: "Si tratándose de multas, la autoridad que las impone se limita a citar los textos de la ley que considere infringidos, pero omite expresar en que consisten los hechos que estimó infractores y los motivos y razones por lo que las disposiciones legales que cita son aplicables del procedimiento, la simple notificación de que se impone la multa, no es suficiente para justificar la legalidad del acto, sino que precisa que haga saber al multado la causa en que se fundó la autoridad responsable, porque de otra suerte mal podría presentar sus pruebas y defenderse. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XVIII, página 653."³⁴

Para que a alguien se le pueda imponer una multa fiscal por la comisión de una infracción, es necesario que tenga una obligación tributaria, que la haya incumplido, que el incumplimiento respectivo esté tipificado como infracción y que sea punible como multa por el fisco. "La responsabilidad por multa es estrictamente personal, sólo existe por hecho antijurídico propio, si se es imputable y culpable."³⁵ Por consiguiente, la pena de multa fiscal está justificada por la necesidad de inducir la observancia de las normas jurídicas fiscales, asegurando el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto sustantivas como formales.

³⁴ PORRAS Y LOPEZ, Armando. Derecho Fiscal, pág. 127 y 128.

³⁵ *Ibidem.* pág. 372.



La Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido que las multas son combatibles en forma independiente del consentimiento del cobro por omisión de impuestos, pero que la impugnación que se haga de la multa, debe ser por vicios propios en que se hubiera incurrido al emitirse el proveído y no por vicios de la liquidación que le dio origen. Debemos notar, que no todas las multas que apliquen las autoridades administrativas tienen carácter fiscal. Para esto, es indispensable que tengan como causa la infracción de una ley tributaria.

2.4.3 Tipos

Para el Código Penal argentino, la pena de multa puede ser única, alternativa con la de prisión o conjunta con la de inhabilitación, con la de prisión o con la de inhabilitación y prisión o reclusión.

El Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, considera dentro de la multa a la Multa Fiscal, siendo ésta, la pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal.

La multa como pena fiscal es de Derecho Público. Este carácter deriva de que la facultad de establecerla, de imponerla y de ejecutarla, corresponde siempre y exclusivamente al Estado como titular de la potestad de castigar.

La *procedencia* de una multa fiscal exige lo siguiente:

- 1.- Que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta.
- 2.- Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria.

3.- Que la propia ley (u otra) señale que la comisión de esa conducta constituye una infracción fiscal.

4.- Que la multa esté prevista legalmente.

5.- Que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley, y

6.- Que la autoridad, al imponer la multa, señale en el documento 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.

El Código Fiscal de la Federación establece los siguientes *tipos de multas*:

1.- Multas por omisión de pago de contribuciones. Señalada en el artículo 76 del citado Código, el cual establece que cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán multas consistentes en el 50% o del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, dependiendo si el infractor paga o no antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió. Estas multas también se aplicarán cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor a la que corresponda.

2.- Multas por pérdida fiscal mayor a la real.- En caso de que se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, se aplicará una multa del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que

realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, la multa será del 20% al 30% de dicha diferencia. (artículo 76, párrafo cuarto).

3.- Multas por error aritmético en las declaraciones. Esta multa se contempla en el artículo 78 del Código Fiscal de la Federación, estableciendo que tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas.

4.- Multas por infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes. Estos tipos de multas se imponen a aquellas personas que no solicitan la inscripción en el Registro cuando están obligadas a ello, o lo hacen extemporáneamente; no citan la clave del Registro o utilizan alguna no designada o señalan como domicilio fiscal un lugar distinto del que corresponda, entre otras. En éstos y en los demás casos que el propio Código señala en su artículo 79, se podrán aplicar multas que van desde \$1,650.00 hasta \$16,420.00 dependiendo de la infracción que se haya cometido.

5.- Multas por infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informes o expedición de constancias. Estas multas son aplicables por no presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales; no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; presentarlos incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales; no pagar las contribuciones dentro del plazo estipulado; no efectuar los pagos provisionales de una contribución en los

términos señalados; no presentar aviso de cambio de domicilio; no proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales; no presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal; no proporcionar la información de las personas a las que les hubiere otorgado donativos; no proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales o no inscribirse en los padrones de contribuyentes, entre otras. En caso de cometerse alguna de las infracciones mencionadas o de las demás que señala el ordenamiento fiscal en su artículo 81, se impondrá al infractor una multa que puede ir desde \$25.00 hasta \$119,381.00 según sea el caso.

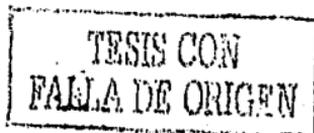
6.- Multas por infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad. Aquí debemos destacar que dichas infracciones deben ser descubiertas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pudiendo encontrar, entre otras, las siguientes: No llevar la contabilidad, llevarla en forma distinta a la señalada en el Código Fiscal de la Federación o no conservarla a disposición de las autoridades por el plazo que se establezca; no llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no expedir o no entregar comprobante de sus actividades o expedirlo sin los requisitos fiscales; no dictaminar sus estados financieros o presentarlos en forma espontánea o no incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada (artículo 83). Las multas que se imponen por estas infracciones van desde \$153.00 hasta \$66,018.00 dependiendo de la infracción cometida (artículo 84).

7.- Multas por infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito (artículo 84-A). Estas infracciones están relacionadas a las

obligaciones que les impone el artículo 32-B del Código Fiscal, a dichas Instituciones; encontrándose entre otras, las siguientes: Anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta; procesar incorrectamente las declaraciones de pago, de contribuciones que reciben o 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. Si las instituciones de crédito cometen alguna de estas infracciones o de las demás que señala el artículo 84-A del ordenamiento fiscal citado, se les podrán imponer multas que van desde \$20.00 hasta \$477,524.00 según sea la falta (artículo 84-B).

8.- Multas por infracciones cometidas por los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito. Dichas infracciones consisten en 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 (artículo 84-C); pudiéndoseles imponer una multa de \$203.00 por cada omisión, salvo a los usuarios del sistema financiero, para los cuales será de \$607.00 por cada una de las mismas (artículo 84-D).

9.- Multas por infracciones en materia de cesión de créditos, mediante factoraje financiero. Si las empresas no efectúan la notificación de la cesión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o se niegan a recibir dicha notificación (artículo 84-E), se harán acreedores a una multa que puede ser de \$3,130.00 a \$31,304.00 (artículo 84-F).

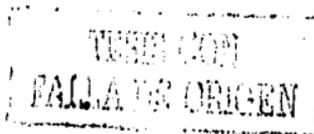


10.- Multas por infracciones en que pueden incurrir las casas de bolsa. No expedir estados de cuenta (artículo 84-G), serán de \$50.00 a \$100.00 por cada traspaso asentado en un estado de cuenta que no cumple con los requisitos que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (artículo 84-H).

11.- Multas por infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación. La multa puede ir desde \$720.00 hasta \$84,090.00 (artículo 86), para quienes se opongan a que se practique la visita en el domicilio fiscal; no conserven la contabilidad o parte de ella; no suministren los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales; divulguen, hagan uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes o declaren falsamente que como infractor, cumple con determinados requisitos a efecto de que le puedan otorgar ciertos beneficios (artículo 85).

12.- Multas por infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintos. En caso de cometerse infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, ya sea por no adherirlos, por hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes con bebidas alcohólicas o por poseer por cualquier título bebidas alcohólicas, cuyos envases carezcan del marbete o precinto correspondiente (artículo 86-A), los infractores podrán ser sancionados con multa que va desde \$12.00 hasta \$60.00 dependiendo de la conducta que hayan cometido y que infrinja las disposiciones fiscales señaladas (artículo 86-B).

13.- Multas relacionadas con solicitar pago en plazos, otorgando garantías insuficientes. En el supuesto de que el contribuyente solicite autorización para pagar sus contribuciones en plazos, ya sea en forma diferida o en



parcialidades; garantice el interés fiscal, pero las garantías ofrecidas sean insuficientes para cubrir el crédito fiscal y las autoridades fiscales comprueben que el contribuyente pudo haber ofrecido garantías adicionales (artículo 86-C), se le impondrá una multa entre el 10% del crédito fiscal garantizado y \$49,513.00; no pudiendo ser en ningún caso menor de \$4,951.00 ni mayor a \$49,513.00 (artículo 86-D).

14.- Multas por infracciones cometidas por fabricantes, productores o envasadores que no lleven control físico del volumen de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados (artículo 86-E), se impondrá multa de \$23,387 a \$54,570 (artículo 86-F).

15.- Multas por infracciones en que incurren los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones a las disposiciones fiscales cuando no exigen el pago total de las contribuciones y sus accesorios; asientan falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales; exigen una prestación que no esté prevista en los mismos o divulgan, hacen uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva (artículo 87), serán sancionados con multa de \$63,067.00 a \$84,090.00 (artículo 88).

16.- Multas por infracciones cometidas por terceros. Aquellos terceros que asesoren o aconsejen a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaboren a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan o sean cómplices en la comisión de infracciones fiscales (artículo 89), se les sancionará con una multa de \$16,504.00 a \$33,009.00 (artículo 90).

17.- Multas por infracciones diversas. En caso de cometerse infracciones en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversas a las ya señaladas y

previstas por el Título IV, Capítulo I del Código Fiscal de la Federación, se sancionarán con multa de \$150.00 a \$1,509.00 (artículo 91).

18.- Multas relacionadas con los dictámenes fiscales. Si un contador público que dictamina, no observa la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo y dicha omisión es determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, mediante resolución que haya quedado firme (artículo 91-A), se le aplicará a dicho contador, una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas, misma que no puede exceder del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen (artículo 91-B).

CAPITULO III NATURALEZA JURIDICA DE LA MULTA

Existen sanciones fiscales de las que no se discute que tengan un carácter penal o represivo, como lo sería la clausura a un negocio con la que se imposibilita la reparación del daño producido al Estado en materia fiscal, puesto que se está privando al contribuyente de su fuente de ingresos.

Sin embargo, a la multa se le ha dado tanto carácter civil, esto es, reparatorio o de indemnización, como carácter penal o represivo. Lo anterior en virtud de que las multas tienen un objeto disciplinario, además de que el Estado obtiene ingresos con el pago de las multas.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación admite la naturaleza penal o represiva de la multa, esto en virtud de que, si se reconoce como finalidad de las sanciones -sean éstas penales o fiscales- mantener el orden público, deberá considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales, esto independientemente de tener sus propias características.

-Por lo anterior, consideramos que la multa tendrá un carácter represivo o de amenaza para castigar las transgresiones o violaciones cometidas a las disposiciones fiscales, sin dejar de lado que indudablemente va a beneficiar al Estado, sin que éste sea su principal objetivo.

Por otra parte, hay diversas corrientes doctrinales en cuanto a la naturaleza jurídica de las multas como lo son:

- La orientación penalista, la cual considera que las multas son penales, puesto que toda represión corresponde al derecho penal. Así mismo,

considera que el objetivo tanto del derecho fiscal como del penal es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público.

- La orientación administrativa, está basada en la autoridad a la que corresponde aplicar las leyes fiscales.

- La tributaria asegura que las infracciones tienen naturaleza propia, y al basarse en leyes fiscales, entonces, las multas también serán fiscales.

- Por su parte la corriente dualista, considera que las multas tiene una doble naturaleza, siendo ésta, penal por formar parte de la actividad represiva del Estado y administrativa, en virtud de estar destinada a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales.

A su vez, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, último párrafo, señala que: "Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas."

Por lo tanto, las multas son de naturaleza administrativa en virtud de que el Poder Ejecutivo a través de autoridades administrativas, como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ejecuta y aplica las leyes fiscales de forma imperativa, con lo cual se da el nacimiento, modificación o extinción de los derechos y obligaciones de los administrados.

3.1 Fundamento Constitucional de la multa

Como ya hemos señalado, no se puede negar la importancia de las obligaciones para la vida social, ni la necesidad de exigir su cumplimiento bajo amenaza de pena.

Si bien es cierto que las infracciones derivan de la necesidad de proteger de daño o riesgo un bien social, también lo es que, desafortunadamente, nuestra Constitución establece pocas bases y principios generales en cuanto a las infracciones, así como para sus correspondientes sanciones.

Sin embargo, el artículo 21 constitucional faculta a la autoridad administrativa para la aplicación de sanciones por las faltas o infracciones cometidas a los reglamentos gubernativos y de policía, sanciones que serán multa o arresto hasta por 36 horas. Independientemente de que sean impuestas por autoridades administrativas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al referirse a las multas fiscales, coincide en que éstas son impuestas por infracciones a leyes de la misma naturaleza.

Las multas fiscales tienen su razón de ser en el incumplimiento a la obligación señalada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, obligación que consiste en: "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Por otro lado, el artículo 22 constitucional, en su primer párrafo, prohíbe entre otras penas, a la multa excesiva, la cual será aquella pena pecuniaria que no corresponde a las condiciones económicas de la persona afectada, o es desproporcional con la infracción cometida, o bien, cuando no se permite a la

autoridad administrativa individualizar la sanción, esto es, atendiendo a la gravedad de la infracción o a las circunstancias en que ésta se cometió.

Lo anterior no implica que se prohíba la aplicación de las multas, ya que la finalidad principal que se persigue con la imposición de la multa va a ser la prevención y represión de la evasión fiscal o transgresión a las disposiciones legales de índole fiscal. Por el contrario, nuestra postura radica en evitar que se impongan multas que sean desproporcionales e inequitativas.

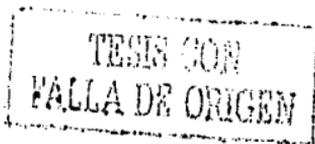
3.2 Fundamento legal de la multa

Dentro del Derecho positivo se encuentran los principios jurídicos para el establecimiento de tributos. Dichos principios se pueden dividir en dos categorías:

a) Principios constitucionales: Se encuentran establecidos en la Constitución Política, que es ley principal y fundamental de nuestro país; por esta razón, la actividad financiera del Estado, que es la que se desarrolla para la obtención de ingresos, debe ajustarse a dichos principios.

b) Principios ordinarios: No tienen la fijeza de los principios constitucionales, pero son fundamentales porque en ellos se rige lo relativo a los elementos de los tributos como son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, formas de recaudación, sanciones en su caso, etc., que junto con las leyes constitucionales integran el Derecho tributario.

Así, podemos señalar que para que se pueda dar la exigibilidad de contribuir y de hacer efectiva, incluso coactivamente una multa, se deben establecer leyes, entre las cuales podemos citar el Código Fiscal de la Federación, la



Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, el Código Financiero del Distrito Federal, entre otras.

En estas leyes impositivas se menciona quienes son los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, que tienen relación con el segundo principio para el establecimiento de contribuciones y, en su caso, para la imposición de sanciones como la multa.

El artículo 5° del Código Fiscal de 1976 consideraba a la multa como una sanción y a ésta como un accesorio de los aprovechamientos, y los definía diciendo: "Son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificados como impuestos, derechos o productos."

Por su parte, el vigente Código Fiscal en su artículo 3° define a los aprovechamientos en los siguientes términos: "Son aprovechamientos 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 dicho Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza." Tal y como se estipula en el último párrafo del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

En este mismo orden de ideas, encontramos que la multa tiene su base jurídica, fundamentalmente, en el Título Cuarto, Capítulo I, del Código Fiscal

de la Federación, el cual regula y establece las infracciones en que puede incurrir el contribuyente y las multas a que se haría acreedor por transgredir las disposiciones fiscales, ya sea por omitir el pago de las contribuciones a que se encuentra obligado a cumplir, o cuando, habiendo cumplido haya incurrido en algún error u omitido determinados datos o requisitos.

Las infracciones, así como las respectivas sanciones a que se puede hacer acreedor el infractor, encuentran su fundamento legal del artículo 70 al 91-B del Código Fiscal de la Federación, definiéndolas a través de diversos artículos y fracciones. Podemos mencionar primeramente que, el artículo 70 del citado Código estipula: "La aplicación de las 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." De esta forma, vemos que la multa tiene relación con el Derecho Penal, además, es considerada como una pena pecuniaria al igual que en el Derecho Fiscal, el cual, también sanciona los delitos fiscales y las infracciones, sanciones que, en su caso, pueden aumentar o disminuir y que explicaremos en los puntos siguientes.

3.3 Casos en que procede la multa

Al imponerse la multa, la autoridad sancionadora debe observar requisitos legales indispensables para que sea válida.

Así, el Código Fiscal de la Federación de 1938 (Art. 212, fracción XII) y el de 1967 (Art. 37, fracción I) disponía que la autoridad sancionadora, al imponer la multa que correspondiera, debía tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del contribuyente a la conveniencia de destruir

prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal como para infringir en cualquier otra forma, las disposiciones legales o reglamentarias.

Esa disposición desapareció en el Código Fiscal de 1981 y sólo subsiste, en el artículo 75, la obligación para la autoridad sancionadora de fundar y motivar sus resoluciones.

Como vemos, "El requisito constitucional de motivación de las resoluciones administrativas se extiende a la imposición de las sanciones. Por otra parte el no adecuar debidamente la sanción a la infracción, produce una causa de anulación que se ha llamado en nuestro derecho, desvío de poder."³⁶

De esta forma, debe afirmarse que el poder de libre apreciación que las normas jurídicas conceden a las autoridades facultadas para imponer sanciones, no es de carácter arbitrario así como tampoco discrecional, pues se obliga a las autoridades a fundar y motivar sus resoluciones, por lo tanto, es una facultad regulada jurídicamente y que permite cierto margen de discreción para cuantificar la multa que corresponda a la infracción cometida, cuantificación que debe hacerse teniendo en cuenta las circunstancias que rodean la comisión de la infracción, así como las consecuencias que la misma puede producir, todo ello comprendido bajo el concepto de "gravedad de la infracción", así como también las condiciones económicas del causante. Consecuentemente, si la autoridad administrativa al imponer una multa, no justifica con razonamientos congruentes la gravedad de la infracción y la cuantía de la multa, es claro que incurre en desvío de poder.

Por lo tanto debemos señalar que las multas procederán en el caso de que el particular haya incurrido en alguna ilicitud, lo que quiere decir que se imponen para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.

³⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. cit., pág. 973.



Tratándose de multas administrativas, debe ser de aplicación estricta el precepto que las establece en relación con alguna infracción, cualquiera que sea la ley que la estipule. En el mismo sentido, el principio de tipicidad de las penas es aplicable a toda multa, que no es sino una pena administrativa a una infracción de ese orden.

De lo antes estipulado, y dada la importancia que las multas fiscales tienen en nuestra esfera jurídica-fiscal, podemos hacer mención de reglas conforme a las cuales puede deducirse la procedencia de una multa fiscal:

- 1) La imposición de la sanción, en este caso la multa, debe ser realizada por el órgano o autoridad competente.
- 2) Las autoridades fiscales deberán fundar y motivar sus resoluciones a través de las cuales impongan multas.
- 3) Deberá precisarse si con motivo de la infracción cometida hay reincidencia, caso en el cual se considerará como agravante.
- 4) Cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor (artículo 77, fracción V, del Código Fiscal de la Federación).
- 5) Las multas derivadas de omisión de contribuciones, podrán aumentarse o disminuirse (artículo 77 del Código Fiscal de la Federación).
- 6) No se impondrán multas cuando la infracción cometida fue por un caso fortuito o fuerza mayor o cuando se cumplan las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por la ley (extemporáneamente), pero en forma

espontánea, esto es, no mediando requerimiento de autoridad (artículo 73 del Código Fiscal de la Federación).

"El T.F.F resolvió que si la diligencia de requerimiento de pago de una prestación fiscal no se entiende con la persona que legalmente deba recibirla, dicho requerimiento no existe, y por tanto, el pago consiguiente, si es extemporáneo, debe considerarse espontáneo, por lo que no amerita sanción."³⁷

7) No se impondrá multa cuando se haya incurrido en infracciones por hechos ajenos, pues es el caso de una pena trascendental cuya aplicación está prohibida por la ley (artículo 22 constitucional).

8) Cuando sean varios los responsables en la comisión de una misma acción u omisión que constituya una infracción a las disposiciones fiscales, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga y no dividirse entre ellos (artículo 71 del Código Fiscal de la Federación).

Dada la trascendencia, tanto para el contribuyente como para el fisco, en cuanto a la aplicación de las reglas para que una multa sea impuesta, y por lo consiguiente, sea procedente, es recomendable que en cada caso en concreto se revise cuidadosa y detalladamente la actuación de la autoridad sobre el particular, pues en la práctica, es frecuente que la cuantificación de las sanciones pecuniarias no correspondan a la realidad jurídica, pudiéndose impugnar dichas multas o pagándolas.

³⁷ *Ibidem*, pág. 980.

En este sentido, resulta aplicable la siguiente Tesis:

MULTAS. REQUISITOS PARA SU IMPOSICION. Para una correcta imposición de la sanción económica, no es suficiente una simple cita de los preceptos legales que regulan, en ese aspecto el arbitrio de la autoridad impositora, ni es tampoco suficiente indicar las circunstancias que lo determinan en la forma genérica y abstracta en que se encuentran contenidas en la ley, sino que es menester acreditar la actualización de dichos supuestos, razonar su pomenorización y especificar los elementos de convicción con los cuales se determine tanto la capacidad económica del infractor como la existencia y gravedad de la infracción, adecuando dichos lineamientos con las circunstancias especiales de cada caso concreto.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada en materia administrativa, Octava Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII, junio de 1991, Tesis: V, 2º, 20 A, Página: 329.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 249/89. Casa Ley, S.A. de C.V. 23 de enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Antonio Muñoz Jiménez. Secretario: Javier Leonel Báez Mora.

Amparo directo 325/88. Casa Ley, S.A. de C.V. 14 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Antonio Muñoz Jiménez. Secretario: Javier Leonel Báez Mora.

Octava Epoca, Tomo V, Segunda Parte-1, pág. 301 y IV, Segunda Parte-1, pág. 327.

3.4 Teorías de la sanción

Diversas teorías han explicado los fines que persigue la sanción en cuanto a si tienen carácter retributivo, represivo o incluso preventivo.

Con base en el Derecho Penal, encontramos la teoría absoluta y la relativa. La primera se clasifica a su vez en retribucionista y reparatorista; la segunda se subdivide en las de prevención general, prevención específica y mixtas.

I. Teoría absoluta

1.- Teoría de la retribución de la sanción. En este contexto encontramos como base de esta teoría la histórica "ley del talión", que como sabemos, estriba en que se debe inferir un mal al que ha causado un mal.

2.- Teoría reparatoria. El fin que ésta persigue es: "...cuando no es posible lograr de manera coactiva la realización de la conducta que ordena la norma, la sanción puede consistir en obtener del infractor una prestación económicamente equivalente a la obligación incumplida; en cuyo caso estaremos ante la reparación del daño o indemnización."³⁸

II. Teoría relativa

1.- Teoría de la prevención general. El objetivo que se persigue con esta teoría consiste en asegurar la existencia del hombre respetando el contenido de las leyes. Para lograr ese respeto, la ley debe tener una esencia intimidatoria para el individuo, amenazándolo, y en su caso, imponiéndole y ejecutándole una sanción evitando lesionar bienes jurídicos.

³⁸ DELAGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. El sistema de responsabilidades de los Servidores Públicos, pág. 113.



2.- Teoría de la prevención especial. Esta tiene un carácter correctivo, afectando solo los bienes jurídicos del infractor, dado que existe una individualización de la sanción.

3.- De las dos teorías anteriores surge la mixta, la cual consta de dos efectos: el de corrección y el de intimidación, ya que al imponer la sanción para que el infractor se corrija, se refuerza a su vez el efecto intimidatorio, pues el ciudadano general observa la aplicación de la sanción.

Podemos resaltar que tanto las sanciones de carácter penal como las administrativas son de tipo correctivo e intimidatorio, y la diferencia principal entre ellas radica en el órgano que las impone; así, las penas propiamente dichas son aplicadas, previo procedimiento penal, por autoridades judiciales, en tanto que las sanciones administrativas son impuestas por los órganos de la Administración, siguiendo los procedimientos que las leyes administrativas les señalan.

Así pues, el objetivo de la sanción fiscal es servir de instrumento administrativo para impulsar el cumplimiento voluntario o coactivo de las obligaciones fiscales, siendo su finalidad corregir al infractor e intimidar en general, a los sujetos con las mismas obligaciones.

Para concluir con la sanción fiscal, y refiriéndonos a ésta, la teoría que se adecua a la misma, consideramos que es la mixta, la cual forma parte de la teoría relativa, en virtud de que el objeto que persigue toda sanción fiscal, es la esencia de la teoría mixta, que como ya hemos señalado, consiste en corregir e intimidar.

3.5 Organos que imponen sanción

Al referirnos a las sanciones por infracciones a leyes fiscales y administrativas se debe atender a la competencia jurisdiccional, es decir, a la forma en que el Poder Legislativo ha otorgado a las autoridades tributarias la competencia para imponer sanciones. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencias en el sentido de que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. De esta interpretación y del estudio del artículo 16 constitucional, podemos decir que una sanción sólo podrá ser impuesta por la autoridad que tenga facultad para ello, dicha facultad o potestad sancionadora es otorgada por la propia ley.

La Constitución Política Federal acoge el principio de legalidad en su artículo 16. Y es en materia fiscal donde dicho principio, adquiere una peculiar importancia. Específicamente cuando el derecho objetivo otorga a la Administración Pública facultades discrecionales, pero siempre dentro de un marco jurídico, teniendo en cuenta los límites que la ley fija para ello, y no aplicando esa potestad o facultad otorgada en actos que fuesen plena y libremente discrecionales, dado que tal facultad no es enteramente libre.

Esto es, que el principio de legalidad establece el acatamiento por parte de la Administración Pública hacia la ley.

El artículo 16 Constitucional consagra, como principio de legalidad, que: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento." Tal principio de legalidad implica que para que los actos de la autoridad puedan ser considerados plenamente válidos o legales, deben contener determinados requisitos sin los cuales no podrían surgir a la vida jurídica, con la validez

que ello implica. Dichos requisitos consisten en un mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es por ello que al ser el principio de legalidad uno de los límites de la facultad discrecional de la autoridad sancionadora -y al estar consagrado en el artículo 16 Constitucional- cuando la Administración Pública utilice sus facultades discrecionales para fines distintos a los señalados por la ley, violará garantías individuales y por consiguiente, el propio principio de legalidad.

Respecto al concepto de autoridad, el maestro Ignacio Burgoa señala que: "...es el órgano estatal investido de facultades de decisión o ejecución, cuyo desempeño conjunto o separado, produce la creación, modificación o la extinción de situaciones generales o especiales, jurídicas o fácticas, dadas dentro del Estado, o su alteración o afectación, todo ello en forma imperativa."³⁹

De esta manera, podemos decir que autoridad es la que decide legalmente, esto es, la que tiene como legítimo tal título y por ende, la que tiene derecho a exigir obediencia y la que ejecuta la ley, de acuerdo con las funciones otorgadas por la misma.

La competencia de autoridad que apunta el artículo 16 de la Constitución Federal se refiere al conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema inviste a determinado órgano estatal.

Así, Jesús Quintana Vallierrra y Jorge Rojas nos dicen que en la tesis jurisprudencial Número 223, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala: "...que la competencia constitucional, o sea la que se refiere a la

³⁹ Ob. cit., pág. 64.

órbita de las atribuciones de los diversos poderes, es la única que está protegida por medio de las garantías individuales."⁴⁰

En consecuencia, autoridad competente es: "...el órgano del Estado, creado válidamente mediante una ley expedida por el Poder Legislativo, y al cual dicho ordenamiento legal le inviste de determinadas facultades, a las que sólo debe constreñirse."⁴¹

Con base al estudio antes realizado, podemos decir que la potestad sancionadora del Estado es una de las más altas manifestaciones de su poder soberano o autoridad, ya que se encuentra investido legalmente por una ley que le da la condición necesaria para exigir obediencia y que al ser ejercitada por sus órganos, le permite mantener la vigencia del derecho en aquellos casos en que los particulares o los servidores públicos transgredan las leyes o reglamentos que son la base de todo estado de derecho.

Así, para Narciso Sánchez Gómez, la potestad sancionadora de la Administración Pública, "...es aquella facultad legal de carácter coactivo o disciplinario que ejercen las dependencias y entidades del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal, para castigar o provocar un sufrimiento a los infractores de las leyes y reglamentos administrativos."⁴² Por tanto, la imposición de sanciones fiscales forma parte del ejercicio de la potestad o facultad que tiene la Administración Pública de sancionar a aquéllos, pudiendo ser tanto particulares como servidores públicos, cuyas conductas o actuaciones conducen a la configuración de infracciones a las normas de naturaleza fiscal, pero que no constituyen delitos.

⁴⁰ Derecho Tributario Mexicano, pág. 80.

⁴¹ Idem.

⁴² Ob. cit., pág. 440.



Y para Benjamín Villegas Basavilbazo, "...la potestad sancionadora de la Administración, es una de las facultades propias de los poderes Estatales que la misma administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa (...)."⁴³

La doctora Margarita Lomelí Cerezo dice que la potestad sancionadora, es un atributo indispensable para la realización de sus fines y que es derivado de la soberanía misma del Poder Público.

Para cumplir tal facultad, se debe observar el principio de legalidad a manera de no quebrantar las garantías individuales y sociales consagradas en la Constitución Política Federal, para que las penas, sanciones o medidas coercitivas se encuentren debidamente fundadas y motivadas, dictadas por autoridad competente; que las normas aplicables estén vigentes en el momento en que se cometió la infracción o delito, y sean congruentes con la gravedad de la violación cometida, para evitar la arbitrariedad, desproporción, abuso o desvío de poder.

En tal virtud, la potestad sancionadora de la Administración Pública corre a cargo de las dependencias y organismos que integran el Poder Ejecutivo -Federal, Estatal y Municipal, en la esfera de sus atribuciones legales, pues la propia norma jurídica que regula las tareas públicas, es la encargada de sentar los lineamientos que deben seguirse, las formalidades legales propias para cada tipo de sanción administrativa que se lleve a la práctica y que en su esencia respalde el principio de legalidad, que rige todo acto de autoridad.

En este sentido, y con base al artículo 21 de nuestra Carta Magna, podemos concluir que los órganos que están facultados para sancionar, son tanto el Poder Ejecutivo, sea éste Federal, Estatal o Municipal, como el Poder

⁴³ LOMELI CEREZO, Margarita. Ob. cit. Citada por SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. cit., pág. 443.

Judicial, en sus respectivos ámbitos de competencia, dado que el citado numeral separa la competencia para conocer de los delitos y de las infracciones para imponer las sanciones correspondientes; otorgando así a la autoridad administrativa la facultad de sancionar a aquellos que cometan alguna o algunas infracciones o faltas administrativas a leyes fiscales o administrativas, y asigna competencia a las autoridades judiciales para imponer sanciones por la comisión de algún delito.

3.6 Sanciones específicas

En este punto vamos a tratar de una manera específica a las sanciones y por ende a sus correspondientes infracciones a las cuales se hacen acreedores aquellos que violen o contravengan las disposiciones legales, así como los límites que señala la ley, para que la autoridad correspondiente aplique la sanción respectiva, los casos en que procede aumentar o disminuir la misma y los porcentajes en que se harán, así como aquellos en los que la legislación sólo maneja sanciones fijas para aplicar a los infractores.

3.6.1 Límite inferior

La ley es la que otorga la facultad a la autoridad competente de imponer al infractor de la misma, una sanción que puede encontrarse dentro de un límite mínimo y un máximo.

Al dar la ley potestad a la autoridad para aplicar una sanción, que puede estar entre un límite mínimo y un límite máximo, esta autoridad tiene una facultad que está regulada jurídicamente, misma que le permite cierto



margen de discreción para poder aplicar la sanción que corresponda al infractor, aplicación que debe tenerse en cuenta después de haber seguido el procedimiento correspondiente y de haber valorado los elementos necesarios para la aplicación de la misma, como son: la gravedad de la infracción cometida, la capacidad económica del particular, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva, entre otras. Esto es, que la autoridad al imponer una sanción y cuantificar la multa correspondiente, debe estar su facultad y por consiguiente su actuación, cuando así la ley lo establezca, dentro de un límite inferior y uno superior, ya que también la ley establece que en algunos casos la sanción que imponga la autoridad sea fija, y en esas situaciones la ley no otorga a aquélla un margen discrecional (límite inferior y límite superior) para imponer una sanción.

Como sustento a lo anteriormente dicho, citaremos la siguiente jurisprudencia, emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual nos señala los elementos básicos que deben ser valorados por la autoridad sancionadora al imponer una infracción para aquel que contravenga alguna de las disposiciones establecidas en ley, y aquélla a la letra establece lo siguiente:

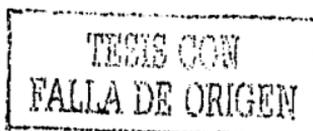
MULTAS, CUANTIFICACION DE LAS.- EN MATERIA FISCAL.- Precizando criterios anteriores, este Tribunal considera que para la cuantificación de las multas fiscales, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, la autoridad debe razonar su arbitrio, y tomar en consideración los siguientes elementos básicos: a) el monto del perjuicio sufrido por el Fisco con la infracción (elementos que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites de la multa se fijan en función del impuesto omitido); b) la negligencia o mala fe del causante; o la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente; c) si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistentemente repetida por dicho causante, y d) la capacidad económica del infractor. Pues la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla se debe considerar la malicia y la

reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad, para no lastimar más a quien tiene menos, por causa semejante. El único monto que las autoridades pueden imponer sin razonar su arbitrio, demostrada la infracción, es el mínimo, pues ello implica que se ha aceptado un máximo de circunstancias atenuantes. Pero para imponer un monto superior mínimo, sin que su determinación resulte arbitraria y caprichosa, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales al respecto, para no violar el principio constitucional de fundamentación y motivación (artículo 16), y dar a los afectados plena oportunidad de defensa, respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia en materia administrativa. Fuente: Apéndice del Semanario Judicial de la Federación de 1917-1955, Tomo III.

Así, el objeto de aplicar una sanción dentro de un mínimo y un máximo, es el hecho que la autoridad sancionadora aprecie las circunstancias del causante y la gravedad de la infracción, a modo de que con base en esos y otros elementos cuantifique la multa que corresponda, pero siempre dentro de un límite inferior y uno superior, ya fijado por la ley.

Y es lógico, así como jurídico pensar que la aplicación del límite inferior es a aquella multa que corresponde al que haya incurrido en una infracción de menor gravedad que aquella que amerite el límite superior, al ser grave la infracción cometida. Aquí podemos ver de manera clara como impera el artículo 16 constitucional, ya que este precepto establece de manera categórica la obligación que tiene la autoridad de fundamentar y motivar debidamente sus actos. Así también, el numeral 75 del Código Fiscal de la Federación establece la misma obligación, el cual a la letra dice: "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 (...)."

Pero cuando la autoridad no cumple con lo anterior se puede estar en un desvío de poder, amén de que se le estén violando sus garantías al infractor de una disposición legal.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las jurisprudencias que citaremos a continuación, ha dicho que cuando se trate de la aplicación de una multa mínima, ésta no dará lugar a la interposición del juicio de amparo, ya que no está vulnerando el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

MULTA MINIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE RAZONE SU IMPOSICION NO VIOLA GARANTIAS.- Cuando la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, estima justo imponer la pena 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.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia en materia administrativa. Novena Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Octubre de 1998. Tesis: XIII.20. J/A. Página.1010.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO TERCER CIRCUITO. Amparo directo 426/97. Alvaro Alberto Ortiz Vásquez. 2 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretario: Roberto Maeixeiro Hernández.

Amparo directo 629/97. Gamco Ingeniería S.A. de C.V. 13 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Domínguez Vilorio. Secretario: Alejandro José Herrera Muzgo Rebollo.

Amparo directo 649/97. Filiberto Caravantes Ferra. 15 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretario: Roberto Meixueiro Hernández.

Amparo directo 730/97. Diversiones, Alimentos y Servicios Turísticos, S.A. 6 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretario: Roberto Meixueiro Hernández.

Amparo directo 376/98. Viajes México, Istmo y Canbe, S.A. de C.V. 18 de septiembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Domínguez Vilorio. Secretario: Leopoldo Delfino Vásquez Valencia.

Así también, nuestro máximo órgano judicial, nos dice en otra jurisprudencia que sólo se exige motivación cuando se trata de agravantes de la infracción (artículo 75, en todas sus fracciones, del Código Fiscal de la Federación), mismas que obligan a la autoridad a imponer una sanción superior a la mínima.

MULTA MINIMA EN MATERIA FISCAL. SU MOTIVACION LA CONSTITUYE LA VERIFICACIÓN DE LA INFRACCION Y LA ADECUACION DEL PRECEPTO QUE CONTIENE DICHA MULTA.- No obstante que el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación prevé la obligación de fundar y motivar la imposición de las multas, de las diversas fracciones que la integran se deduce que sólo exige esa motivación adicional, cuando se trata de agravantes de la infracción, que obligan a imponer una multa mayor a la mínima, lo cual no sucede cuando existe un mínimo y un máximo en los parámetros para la imposición de la sanción toda vez que alento al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se considera que en la imposición de la multa mínima prevista en el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la motivación es la verificación de la infracción y la cita numérica legal lo que imperativamente obliga a la autoridad fiscal a que aplique las multas en tal situación, así como la ausencia, por exclusión, del pago espontáneo de contribuciones, caso fortuito o fuerza

mayor, que no se invocó ni demostró, a que se refiere el artículo 73 del ordenamiento legal invocado, como causales para la imposición de multa.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia en materia administrativa. Novena Epoca. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII.

Revisión fiscal 991/97. Administrador Local Jurídico Número 15, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras, 14 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elias H. Banda Aguilar. Secretario: José Martín Hernández Simental.

Revisión fiscal 186/95. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras, 28 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elias H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.

Revisión fiscal 81/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras, 2 de julio de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: José Martín Hernández Simental, secretario del Tribunal autorizado por el Consejo de la Judicatura Federal para desempeña funciones de Magistrado. Secretaria: Laura Julio Villareal Martínez.

Revisión Fiscal 137/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15 de Torreón Coahuila, 2 de julio de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elias H. Banda Aguilar. Secretario: Antonio López Padilla.

Revisión fiscal 207/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15, Torreón Coahuila. 6 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elias H. Banda Aguilar. Secretario: Antonio López Padilla.

De la Garza nos dice que el Tercer Tribunal en Materia Administrativa ha sostenido que para la correcta imposición de una sanción debe atenderse además a la gravedad de la infracción, y para ello, las autoridades razonen pormenorizadamente las peculiaridades del infractor y los hechos motivo de la infracción, especificando la forma y manera como influyen en su ánimo para determinar entre un mínimo y un máximo la sanción, justificando así el ejercicio de su arbitrio para la fijación de las mismas con base en la gravedad de la infracción.

A manera de ejemplo, podemos citar los siguientes numerales, en los cuales existen límites ya fijados por la ley, para que la autoridad sancionadora adecue su actuación y aplique la sanción dentro de los parámetros establecidos en el ordenamiento legal.

En el artículo 78 del Código Fiscal de la Federación, se encuentra una de varias infracciones contempladas en el mismo ordenamiento, que cuenta para la aplicación de la sanción con límites. Esta disposición legal nos dice que cuando se trate de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% (límite inferior) al 25% de las contribuciones omitidas.

El numeral 80 del citado ordenamiento legal nos dice que: "A quien cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 79, se impondrán las siguientes multas: (...)."

I. Quien no solicite la inscripción cuando se está obligado a ello o se hace extemporáneamente, excepto cuando la solicitud se presente de manera espontánea, se aplicará multa de \$1,650.00 (límite inferior) a \$4,951.00.

3.6.2 Límite superior

Para aplicar el límite superior de una sanción, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dice que: "No basta el hecho de que una falta sea la grave para castigarla con la sanción máxima; y no basta la mera gravedad, porque la gravedad reviste grados como lo reconoce el legislador al establecer un extremo máximo y un extremo mínimo de multas y, en esas circunstancias, la sanción más enérgica sólo puede corresponder a las cosas de extrema gravedad. Por tanto, no demostrándose que se esté



en un caso en el supuesto de extrema gravedad suma y que se haya graduado correctamente para la situación concreta la sanción impuesta al demandante, individualizándola, lo jurídico es anular la resolución que impone, con estas diferencias legales, el máximo de la sanción.”⁴⁴

En los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, entre otros, podemos ver como la ley establece los límites discrecionales que tiene la autoridad sancionadora para aplicar una multa.

Estos preceptos dicen que cuando no se presente aviso de cambio de domicilio o si se presenta fuera de los plazos que señale el reglamento del mismo código, salvo cuando se presente de forma espontánea, la multa que se aplicará será hasta de \$4,951.00 (límite superior).

Cuando no se proporcione 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 lo establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se aplicará una multa que no podrá exceder de \$11,553.00 (límite superior).

Así también los artículos 83 y 84 del Código Fiscal de la Federación, nos dicen que cuando no se lleve la contabilidad, y esta infracción sea descubierta en ejercicio de las facultades de comprobación, se impondrá una sanción que no será mayor a \$7,194.00.

Y cuando no hagan los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; se hagan incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos, se aplicará como sanción un máximo de \$2,877.00.

⁴⁴ R.F 548/1963. SJF. VI Epoca, vol. CXXXIII, 3ª parte, p. 84. Citada por DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. cit., pág. 976.

3.6.3 Casos en que aumentan las sanciones

El artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, refiere que en los casos del artículo 76 del mismo ordenamiento, las multas podrán aumentarse o reducirse; así pues, si desprendemos de dicho precepto legal los casos en que aumentan las multas, aquéllos serán:

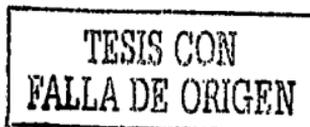
1.- Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades.

2.- En 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 (en este caso la multa será del 50% de las contribuciones ya señaladas, y en los demás casos del 70% al 100%).

3.- Cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda (en estos casos, las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido).

Las multas se podrán aumentar, siempre y cuando se funde y motive su resolución y tomando en cuenta las agravantes a que hace mención el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación. Las fracciones que influyen en el aumento de las mismas son:

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



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

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

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

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

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

b) 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) Se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

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

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

f) Se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. La multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados 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.

III.- Se considerará 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.

3.6.4 Porcentajes en que aumentan

El artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, señala que las multas se aumentarán:

1.- En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido; esto cuando el infractor haya reincidido o cuando se trate de la agravante señalada en la fracción IV del artículo 75, la cual se refiere a la comisión de infracciones en forma continuada; ahora bien, tomando en cuenta el concepto de delito continuado que nos proporciona el artículo 99 del mismo ordenamiento, en su segundo párrafo, el cual nos dice que: "Para



los efectos de este código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad." Podemos decir entonces que la infracción continuada va a ser, cuando con pluralidad de conductas que integran una sola infracción, se tiene el propósito de lesionar al fisco federal.

2.- En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se de alguna de las agravantes señalados en la fracción II del artículo 75, siendo éstas:

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

b) 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) Se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

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

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

f) Se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. La multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o

grabados, 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.

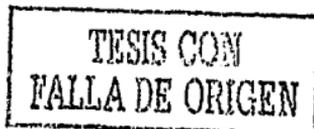
3.- En una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas; esto, cuando se omita el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes, agravante que contempla el artículo 77, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

4.- En cuanto a la omisión total o parcial del pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, descubiertas por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, el aumento de las multas se determinará por la autoridad fiscal competente.

3.6.5 Casos en que reducen las sanciones

Los casos en que las multas pueden ser reducidas son los expresamente señalados en el Código Fiscal de la Federación, dentro de su Título IV, Capítulo I, denominado de las infracciones y, específicamente en los artículos que a continuación explicamos.

Primeramente, el artículo 70, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, señala que las multas que el Capítulo I, del Título IV, establece en porcientos 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.

Por ejemplo, puede darse el caso de que algún artículo diverso, dentro de ese Capítulo I, señale que determinada multa será reducida en más del 50%, siempre y cuando el contribuyente no haya excedido, en sus ingresos de \$1,193,810.00.

De igual forma, el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación, establece ciertos beneficios para el contribuyente que ha cometido alguna infracción, beneficios que serán concedidos siempre y cuando el infractor declare bajo protesta de decir verdad, que cumple con todos y cada uno de los siguientes requisitos:

I.- Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.

II.- Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.

III.- En el caso de que esté obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado u opte por hacerlo, en los términos de los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, no se hubieran

observado omisiones respecto de sus obligaciones, o habiéndose hecho éstas, las mismas hubieran sido corregidas por el contribuyente.

IV.- Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.

V.- No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 del Código Fiscal al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.

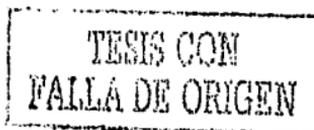
VI.- No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones personales, por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales.

VII.- No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

Una vez que las autoridades fiscales ya se cercioraron de que el infractor cumple con los requisitos señalados, podrán reducir el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100%, aplicando la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

En este mismo sentido, para que la multa pueda reducirse y aplicarse la tasa de recargos, el contribuyente infractor deberá pagar el adeudo ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que le haya sido notificada la resolución respectiva.

De igual manera, la reducción sólo procederá respecto de multas firmes o que sean consentidas por el infractor y siempre que un acto administrativo



conexo no sea materia de impugnación, así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente.

El artículo 75, fracción VI, del citado código, estipula otro caso de reducción de multa, al señalar que si ésta se paga dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que le sea notificada la resolución por la cual se impone una sanción al infractor, *la multa será reducida en un 20% de su monto*, para lo cual no es necesario que la autoridad que la impuso, dicte una nueva resolución. Pero dicha reducción 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 del Código Fiscal de la Federación, mismos que se refieren a otros casos de reducción de multas que más adelante haremos mención de ellos.

Por su parte, el artículo 76 del multicitado ordenamiento, consagra otro supuesto de reducción de multa, al señalar primeramente que: "Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

- I.- El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió, y
- II.- Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos (...)."

Y si tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 64-A y 74 penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta ⁴⁵, las multas serán un 50% menores de lo previsto en las fracciones I y II antes referidas.

En este mismo orden de ideas, el artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, contiene diversas reglas conforme a las cuales se pueden aumentar o disminuir las multas; así, en la fracción II, inciso b), del artículo antes referido, se establece que las multas se disminuirán en un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido en el caso de la fracción II, del artículo 70 antes señalado, y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, sin que para ello sea necesario que la autoridad modifique la resolución por la cual impuso la multa.

Por último, el artículo 78 del ordenamiento Fiscal Federal hace mención de que para el caso de omisión de contribuciones por error aritmético, y para que la multa que se impone por dicha omisión, sea reducida a la mitad, es necesario que el contribuyente infractor pague junto con sus accesorios, dichas contribuciones dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución de la diferencia respectiva, sin ser necesaria resolución administrativa.

En este sentido, y "Respecto a los aumentos y reducciones de multas, la Academia Mexicana de Derecho Fiscal ha emitido los siguientes comentarios:

⁴⁵ Nota: Estos artículos se refieren a los contribuyentes que están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas.

XVI. En el mismo capítulo, los Artículos 77 y 78 consignan supuestos de aumento o disminución de los montos de las multas, los cuales por no considerar la intención ni las condiciones tan inconvenientes, como la que de que dos contribuyentes que incurrieron en la misma infracción paguen multas diferentes, dependiendo que uno tenga recursos económicos y pague con anticipación y el otro no pueda hacerlo por atravesar una situación económica delicada.⁴⁶

Como podemos ver, seguimos encontrando situaciones de desigualdad entre los contribuyentes aun a pesar de que las multas pueden ser reducidas, pues dos sujetos acreedores a la misma infracción o multa, pueden encontrarse en situación diferente, ya que uno puede contar con la capacidad económica para poder pagar en el término que se le concede por la ley, su multa, pero en un monto reducido; por el contrario, otro sujeto igualmente acreedor a la multa, sin la capacidad económica para pagar dentro del tiempo fijado para que le sea reducida la multa, en lugar de salir beneficiado, saldrá perjudicado, pues además de no poder pagar la multa aunque ésta se haya reducido, deberá pagar una cantidad mayor a la impuesta, pues se le actualizará la cantidad debida y se le impondrán recargos.

3.6.6 Sanciones fijas

El Código Fiscal de la Federación establece dos supuestos para la determinación de las multas según el sistema que emplee la ley respectiva. Así, la norma puede señalar un mínimo y un máximo para la cuantificación de las multas y será en este caso cuando la autoridad administrativa tomando en cuenta la gravedad de la conducta, el daño ocasionado y la capacidad

⁴⁶ 15ª publicación, julio 1982, págs. 159 y 164. Citado por SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I, pág. 610.



económica del sancionado, en el acto de autoridad respectivo, adecuará la conducta generadora de la sanción a la multa.

En otros casos, es la propia ley la que al mismo tiempo que crea la norma, determina en forma fija su monto; en este supuesto, la autoridad administrativa sólo podrá imponer ese monto al aplicar la norma sin poder hacer uso de sus facultades para imponer otra sanción diferente a la ya establecida en la ley. En esta hipótesis, ya estarán concretamente señaladas las conductas que originen la imposición de la multa.

Este sistema tan rígido impide a la autoridad exactora individualizar dentro de un límite mínimo y uno máximo, la conducta del contribuyente infractor e incumplido, pues el marco restringido del porcentaje único es violatorio de garantías en cuanto conduce a imponer multas iguales a los desiguales, propicia excesos autoritarios y tratamientos por demás desproporcionados a contribuyentes de pocos recursos, sin dar la oportunidad de correlacionar la capacidad económica del omiso en el pago de contribuciones, ni el grado de incumplimiento (parcial o total), determinantes para una correcta adecuación.

En este orden de ideas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que: "La única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas y, por tanto, excesivas, que contraríen dicha disposición constitucional, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad de la infracción en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo (...)."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, VII, Febrero de 1998, tesis II. A. 16 A, p. 515.

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 412/97. Antonio Pérez Arellano. 30 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Darío Carlos Contreras Reyes. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.⁴⁷

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación contiene diversos artículos que señalan sanciones fijas a ciertas infracciones. A continuación citamos algunos artículos con multas fijas.

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

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

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

I...

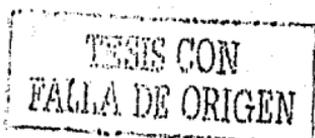
II.- Por el 20% del valor del cheque a la establecida en la fracción II;"

⁴⁷ Nota: la disposición legal a que se refiere la citada jurisprudencia, es al numeral 22 de nuestra Carta Magna

Dicha fracción se refiere al supuesto de que se pague en efectivo o se abone en cuenta distinta a la del beneficiario, un cheque que tenga inserta la expresión "para abono en cuenta."

"Artículo 84-D. A quien cometa las infracciones a que se refiere el artículo 84-C de este Código se impondrá una multa de \$203.00 por cada omisión, salvo a los usuarios del sistema financiero, para los cuales será de \$607.00 por cada una de las mismas."

Como sabemos, el artículo 84-C referido, señala las infracciones de los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito.



CAPITULO IV EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES VIOLATORIO DEL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL AL IMPONER MULTAS EXCESIVAS

4.1 Inconstitucionalidad de las multas excesivas

Para la mejor comprensión de este Capítulo, es importante definir a la multa excesiva.

Desde un punto de vista doctrinal, Ignacio Burgoa Orihuela nos dice que la multa excesiva consiste en "...la sanción pecuniaria que está en desproporción con las posibilidades económicas del multado."⁴⁸

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que por multa excesiva debe entenderse "...todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario y razonable; esté en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, como por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió; que resulten desproporcionadas con el monto del -negocio; y por último, que esté en desproporción con la capacidad económica del multado (...)."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada en materia administrativa, Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Abril de 1996, Tesis: IV. 3º. 8 A, Página: 418.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

⁴⁸ Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, pág. 469.

Amparo directo 629/95. Fraccionadora Industrial del Norte, S.A. de C.V. 10 de enero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Cerdán Lira. Secretario: Alberto Alejandro Herrera Lugo.

Amparo directo 856/95. Combustibles de Oriente, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Angel Torres Zamarrón.

Amparo directo 691/95. Francisco J. Hinojosa Gutiérrez. 14 de noviembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Angel Torres Zamarrón.

En el mismo sentido se señala que: "...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 (...)."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia en materia constitucional, Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Julio de 1995, Tesis: P./J. 9/95, Página: 5.

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

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

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

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

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

Al imponerse las multas sin que éstas reúnan los elementos antes citados, además de ser excesivas, resultan inconstitucionales al violarse lo establecido en el artículo 22 de nuestra Carta Magna.

4.1.1 Violatorias del artículo 22 Constitucional

Es importante destacar el contenido del artículo 22, primer párrafo, de nuestra Ley Suprema, el cual a la letra dice:

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

Del anterior precepto podemos desprender que existe una prohibición estricta para la imposición de multas excesivas, dicha transgresión se da cuando concurren los siguientes elementos:

1.- Cuando excede de lo lícito.

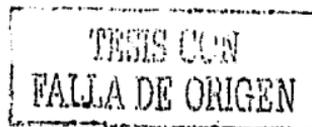
Por lícito debemos entender lo que es acorde a derecho, por lo tanto, excederá de lo lícito todo aquello que no está contemplado en un ordenamiento jurídico o contraviene lo establecido en el mismo.

En este sentido, si la autoridad al imponer una multa rebasa su facultad sancionadora, misma que se encuentra establecida en ley, estaremos en presencia de una ilicitud, ya que su actuación será contraria a derecho.

La facultad sancionadora de la autoridad, implica primeramente que ésta sea competente para imponer una multa; que la multa esté establecida en ley y reúna sus elementos (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa); que al imponerla funde y motive la causa legal que le dio origen a la misma; que tome en cuenta la capacidad económica del infractor, la gravedad del ilícito, la reincidencia y demás agravantes establecidas en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, así como las condiciones que motivaron al sujeto pasivo a contravenir la norma.

2.- Desproporcionalidad en cuanto a las posibilidades económicas del infractor.

Para entender lo que es desproporcionalidad, debemos referirnos previamente a la proporcionalidad, radicando ésta, según la Suprema Corte de Justicia de la Nación: "...en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos... 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 (...)." Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis Jurisprudencial en materia Constitucional. Apéndice del Semanario Judicial de la Federación. 1917-1995. Tomo I. Tesis 275. Página 256. Séptima Época, Primera parte: Vol. 181-186.

Amparo en revisión Número 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. Mayoría de 14 votos. Vol. 187-192.

Amparo en revisión Número 2502-83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. Mayoría de 16 votos. Vol. 187-192.

Amparo en revisión Número 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. Mayoría de 14 votos. Vol. 187-192.A.R. 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. Mayoría de 14 votos. Vol. 187-192.

Amparo en revisión Número 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. Mayoría de 15 votos.

Por lo tanto, y con base a lo anterior, por desproporcionalidad debe entenderse cuando un sujeto pasivo contribuye a los gastos públicos de una manera injusta e inadecuada sin que le sea tomada en cuenta su capacidad económica, entendiéndose por ésta: los ingresos, utilidades o rendimientos del sujeto pasivo.

En este sentido, la capacidad económica se relaciona con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendiéndose por la misma el excedente económico que reste una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades básicas y primordiales, no gastos superfluos; lo que reste será la base gravable y sobre ésta tendrá que contribuir.

3.- No se toma en cuenta la gravedad del ilícito, dicha gravedad ha sido denominada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el elemento objetivo.

La gravedad es el impacto que sufre el fisco al dejar de percibir lo que legalmente están obligados a aportarle los contribuyentes.

Por lo tanto, si la autoridad sancionadora no toma en cuenta las condiciones (dolo o culpa) en que se cometió la infracción, ni el daño (económico) que se le causa al fisco, concurrirá la imposición de una multa excesiva.

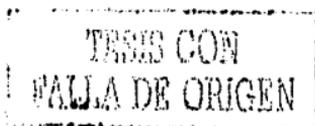
4.- Cuando la autoridad facultada para imponer una multa, determina su monto o cuantía sin tomar en cuenta la reincidencia.

La reincidencia conforme a lo establecido en el artículo 75, fracción I, del Código Fiscal de la Federación se da cuando:

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

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

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



Al considerarse la reincidencia como una agravante, y al no ser tomada en cuenta por la autoridad para sancionar al infractor, la falta de este elemento constituirá una multa excesiva.

5.- Cuando el hecho que motivó al infractor a transgredir la norma (elemento subjetivo), no es tomado en cuenta por la autoridad sancionadora, para individualizar la multa que le corresponda.

Al hacer mención del hecho que motivo al infractor a transgredir la norma, es necesario referirnos a la culpabilidad en cualquiera de sus dos grados: el dolo y la culpa.

Entendiéndose por dolo cuando el sujeto tiene el deliberado propósito de infringir una disposición fiscal, con objeto de evadir una contribución o los medios de control del pago de la misma.

Así, por culpa se entiende cuando por descuido o negligencia se deján de cumplir ciertas disposiciones fiscales.

En este sentido, al no considerarse el dolo o la culpa, es decir, la intención con la que se transgredió la norma, no se individualiza la conducta del infractor, ni su respectiva sanción, imponiendo la autoridad una multa excesiva.

Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no contempla límites para que la autoridad sancionadora imponga una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es necesario que la ley secundaria (Código Fiscal de la Federación y su Reglamento), le otorgue potestad para determinar y valorar el caso en concreto.

En este sentido, podemos concluir que una multa resulta excesiva y por lo tanto inconstitucional al no tomarse en cuenta los elementos anteriormente citados.

4.1.2 Violación al artículo 31, fracción IV, Constitucional

Para el desarrollo de este punto, es necesario conocer el contenido del artículo 31, fracción IV, constitucional, el cual a la letra establece:

" Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I...

II...

III...

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

En el anterior precepto encontramos el principio de legalidad, el cual consiste en la existencia de un presupuesto de hecho que esté previsto en ley, así como la obligación de la autoridad para hacer sólo lo que aquélla legítimamente le permite, pudiendo contemplarse desde la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hasta cualquier reglamento administrativo.

El principio de legalidad nos proporciona certeza sobre lo prohibido y sancionado, por lo tanto, es recomendable que toda disposición legal sea clara y precisa para su mejor cumplimiento.

En virtud de lo anterior, toda contribución debe estar señalada o prevista en ley, siendo aplicable el principio: "nullum tributum sine lege", es decir, no hay tributo sin ley. Por lo tanto, también debe establecer los elementos esenciales de las contribuciones, siendo éstos: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

La contribución consiste en la obligación que tiene el sujeto pasivo de dar y hacer lo que la norma tributaria establece por haber realizado el supuesto previsto en la misma.

Así, de toda contribución surge una relación jurídico tributaria consistente en un vínculo de supra a subordinación, que existirá cuando el sujeto pasivo genere el hecho imponible y, por lo tanto, hará nacer la obligación tributaria.

En la relación jurídico tributaria encontramos los siguientes elementos:

1.- Sujetos.

a) Activo.- Es el encargado o facultado de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados en la ley.

En nuestro sistema tributario los sujetos activos son: La Federación, Entidades Federativas, Municipios, Distrito Federal y Organismos Públicos descentralizados (Organismos Fiscales Autónomos).

b) Pasivo.- Es la persona física o moral que realiza el hecho generador y por lo tanto, está comprometida al pago de la obligación tributaria.

El hecho generador consiste en la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

2.- Objeto. Es la fuente de riqueza que ha sido gravada por el legislador, la cual debe estar señalada por la ley fiscal, es decir, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo, porque mientras no se ubica en el supuesto de la ley, la obligación no nace, sin embargo, el objeto del impuesto existe en la hipótesis de la norma jurídica.

3.- Hecho imponible. Existe cuando la conducta del sujeto pasivo se encuadra o adhiere a la hipótesis normativa, dando nacimiento a la obligación tributaria. Se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar previsto en una ley formal y materialmente considerada.

4.- Base de la contribución. Es la medida expresada en dinero que resulta después de restarle a nuestros ingresos las deducciones autorizadas o permitidas por la ley.

5.- Tasa o tarifa. Es la cantidad de dinero o en especie, pudiendo ser representadas en porcentaje, que se aplica a la base gravable, de lo cual resultará el crédito fiscal; esto es, el monto a pagar por encuadrarse en el presupuesto de hecho.

6.- Tiempo de causación. Las contribuciones se causarán siempre y cuando exista ley vigente al momento en que el sujeto pasivo realiza el hecho imponible.

Si bien es cierto que toda contribución debe reunir los elementos antes citados para imponerse legalmente, también lo es que, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, el sujeto pasivo deberá contribuir de manera proporcional y equitativa.



Como ya se señaló anteriormente, la multa es un accesorio de las contribuciones y para imponerse, además de reunir sus elementos, deberá aplicarse de manera proporcional y equitativa, pues de lo contrario se violarán estos principios constitucionales.

a) Contravención a la garantía de equidad

Por equidad debemos entender la aplicación de la justicia a casos concretos, la que se obtiene tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales. Pasándola al ámbito fiscal, la equidad de un tributo se reflejará cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, por lo tanto, la equidad está basada en la igualdad.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que la garantía de equidad "...es tratar a los iguales en forma igual, y a los desiguales en forma desigual, atendiendo a su resistencia y mala fe en relación con el pago de contribuciones."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada en materia constitucional y administrativa, Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Diciembre de 1998, Tesis: P.CII/98, Página: 252.

Amparo en revisión 2353/96. Instituto de Estudios Fiscales y Administrativos, A.C. 6 de julio de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Así también, en jurisprudencia diversa señala: "...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, plazo de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad... 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 (...)."

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia en materia constitucional, Séptima Época, Primera Parte, Vols. 181-186. Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo: I, Tesis: 275, Página: 256.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. Mayoría de 14 votos. Vols. 187-182.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios profesionales Tolteca, S.C. Mayoría de 16 votos. Vols. 187-192.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. Mayoría de 14 votos. Vols. 187-192.

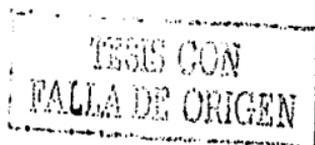
Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. Mayoría de 14 votos. Vols. 187-192.

Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. Mayoría de 15 votos.

Para Francisco de la Garza: "Que sea equitativo, significa que sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación; que respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad los que se hallan dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación que los que estén en situación jurídica diferente."⁴⁹

Con base en los conceptos anteriormente citados y de su estudio, podemos desprender que existirá una violación a la garantía de equidad cuando la

⁴⁹ Ob. cit., págs. 271-272.



autoridad o el legislador, al imponer una sanción o al estipular una contribución respectivamente, y a pesar de que los sujetos pasivos se encuentran en el mismo supuesto jurídico, y reuniendo los elementos ya sea de la contribución o de la multa, son tratados de manera desigual.

b) Contravención a la garantía de proporcionalidad

La proporcionalidad es la adecuación que existe entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Lo que significa que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, es decir, sólo deben aportar al Fisco una cantidad justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos, dicha cantidad nunca debe representar el total de sus ingresos netos, pues de ser así se nos estarían confiscando nuestros bienes.

Básicamente, este principio establece que debe gravarse a los contribuyentes de forma que se les tome en cuenta su capacidad contributiva, pero a su vez de manera equitativa en cuanto a las circunstancias o condiciones en que se encuentre el sujeto pasivo.

Por lo tanto, existirá una contravención a la garantía de proporcionalidad cuando al determinarse una contribución o al imponerse una multa, ni el legislador ni la autoridad, respectivamente, consideran para ello la capacidad económica del sujeto pasivo a quien vaya dirigida.

De esta forma, vemos que tanto las contribuciones como las sanciones, afectan la capacidad económica del deudor fiscal, mas para que las mismas no sean un acto indebido ni estén sujetas a arbitrariedades, es indispensable que sean proporcionales y equitativas, con lo cual queda limitado el poder del Legislativo, así como la potestad sancionadora de la autoridad para la determinación e imposición de cargas fiscales. De tal manera, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, no puede cumplirse si no son tomadas en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.

En este mismo sentido, para que se de la proporcionalidad y la equidad se requiere de la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, esto es, que todos los que tiene una capacidad contributiva paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

El principio de generalidad, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Por lo tanto, este principio puede aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, es decir, significa que el impuesto debe gravarse a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley -señala como hecho generador del crédito fiscal.

El principio de uniformidad consiste en que todos aquellos que dieron lugar a ese hecho generador, deben cumplir con las mismas obligaciones tributarias establecidas en ley, tomando en cuenta las circunstancias personales de cada contribuyente.

Por ende, con la expresión "proporcional y equitativa" sólo se busca la justicia tributaria.

4.2 Criterio doctrinal

En este punto nos referiremos a la opinión que diversos tratadistas sostienen en cuanto a la violación del artículo 22 constitucional respecto a las multas excesivas.

Atendiendo a la evolución que ha venido sufriendo nuestra Carta Magna, no encontramos antecedente alguno en cuanto a la prohibición de las multas excesivas, y no es sino hasta el proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la Ciudad de México el 16 de junio de 1856, cuando vemos que existe en su artículo 29 la prohibición de la multa excesiva.

De la misma manera, encontramos que existe una idéntica transcripción del artículo 22 de la Constitución de 1857 a la que actualmente nos rige. Vemos así que ni los Constituyentes de 1857, ni los de 1917 razonaron ni explicaron sobre la prohibición de la multa excesiva, así tampoco establecieron normas que bastaran para calificar las sanciones pecuniarias en los casos que se presentaran en la práctica; y como lo dice Montiel y Duarte, ésta solo es una prohibición de importación anglosajona, que a su vez fue extraída de una disposición inglesa (Bill of Rights), proclamada después de la Revolución de 1688.

El primer problema ante el cual nos enfrentamos es llegar a saber lo que por multa excesiva se entiende, así como quién debe valorarla como tal.

Para José María Lozano la multa: "Por razón de su cuantía puede ser excesiva para unos, moderada para otros y ligera para muchos."⁵⁰

⁵⁰ Estudio del Derecho Constitucional Patrio, pág. 351.

Por su parte, Emilio Margáin señala en relación al concepto de multa excesiva que: "...nadie puede ser sancionado con una pena pecuniaria que produzca una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió de inspirar a la autoridad administrativa que la impuso, porque se producirá lo que en la doctrina se conoce como desvío de poder (...)."51

En el mismo sentido, Refugio de Jesús Fernández Martínez considera que la multa excesiva: "Es lo que se conoce en materia fiscal como desvío de poder o exceso de poder y se presenta cuando el contribuyente infractor es sancionado por la autoridad administrativa con una pena pecuniaria que rebase los límites que la ley señala."52

Así pues, el desvío de poder "...consiste en que la autoridad administrativa, al aplicar una norma, debe tomar en cuenta el fin que el legislador tuvo en mente al emitirla."53

Con relación a lo anterior, y en cuanto a las multas administrativas (fiscales), "...éstas no deben ser excesivas, por lo tanto, es requisito fundamental que la resolución que las contenga se encuentre fundada y motivada, que se haga una disposición detallada de la gravedad de la infracción, que se citen los preceptos aplicables al caso y que haya adecuación entre las circunstancias y las normas jurídicas que dieron lugar a esa facultad sancionadora."54

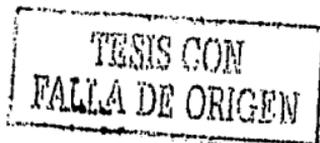
Para Lomell Cerezo: "Actualmente no existe límite constitucional para las multas que puede imponer la autoridad administrativa, conforme al artículo 21 de la Ley Fundamental, ya que fue suprimido el límite de \$500.00 que

⁵¹ Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pág. 212.

⁵² Derecho Fiscal, pág. 75.

⁵³ Ob. cit., pág. 213.

⁵⁴ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, pág. 446.



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...debe hacerse tal calificación tomando como base dos factores principales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor."⁵⁵

Eduardo Ruiz, al igual que Lomell Cerezo, considera que quien debe calificar si una multa es o no excesiva, atendiendo al precepto constitucional "...parece simplemente obligatorio al poder legislativo para cuando se ocupe de la designación de penas (...)."⁵⁶ No obstante la obligación que tiene el legislativo en cuanto a la calificación de la multa, ésta "...también es una garantía constitucional, y debe quedar a arbitrio de la Suprema Corte de Justicia en cada caso de amparo, la calificación de si la multa es o no excesiva, ya que la Constitución no pone un límite a la multa impuesta por el poder judicial (...)."⁵⁷

Vemos así que la intención del Congreso Constituyente, expresado en los artículos 14, 16, 21 y 22 constitucionales, debe ser en el sentido de individualizar exhaustiva y correctamente la sanción administrativa, teniendo siempre en cuenta las condiciones personales del infractor y la importancia de la infracción, para no aplicar una multa excesiva, ya que si no se individualiza en esos términos, se vulneran los citados preceptos constitucionales.

⁵⁵ Ob. cit., págs. 88-89.

⁵⁶ Derecho Constitucional, pág. 105.

⁵⁷ Ibidem. pág. 106.



4.3 Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Para comprender del criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es necesario recordar lo que ya ha quedado establecido en capítulos anteriores, con relación a lo que debemos entender por multa fiscal, la cual es la sanción de tipo económico que debe pagar el particular, persona física o moral, al fisco, cuando exista o se incurra en una infracción a las disposiciones fiscales, esto, independientemente de la suerte principal y demás accesorios que pudiesen llegar a generarse.

Ahora bien, una vez entendido este concepto, nuestro máximo órgano judicial ha establecido los requisitos que debe contener una multa fiscal para su debida motivación; al respecto véase la siguiente tesis aislada.

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

al no existir esos requisitos, obvio es que la imposición aun de la infracción mínima, sin estar debidamente fundada y motivada, resulta violatoria de sus garantías individuales.

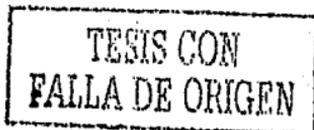
Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis Aislada en materia administrativa. Novena Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IX, Marzo de 1999. Tesis: VIII.10.24 A. Página: 1422.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

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

Al respecto, también es aplicable el siguiente precedente:

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



Revisión No. 275/780.- Resuelta en sesión de 12 de febrero de 1985, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Roberto Caletti Treviño.

R.T.F.F., Año VI, Segunda Epoca, No. 62. Febrero de 1985, p. 623, Criterio Aislado.

Una vez que la multa fiscal reúne los requisitos constitucionales ya contemplados en los anteriores criterios, es necesario conocer como ha sido definida la multa excesiva por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

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, contenida 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 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.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia en materia constitucional. Novena Epoca. Instancia. Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: II, Julio de 1995. Tesis: P./J. 9/95. Página: 5. Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro. Secretario: Infante González.

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

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

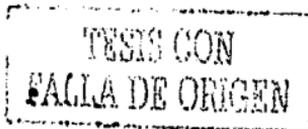
Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Catro Zavaleta.

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

En este sentido, encontramos que la multa excesiva no es exclusiva del ámbito penal, sino que puede darse en cualquier otra rama del derecho, tal y como lo establece la siguiente jurisprudencia.

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 sí 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. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia en materia constitucional, Novena Epoca, Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo II, Julio de 1995. Tesis: P./J./95. Página 18.

Amparo en revisión 2071/ 93. Grupo de Consultores Metropolitanos S.A. de C.V. 24 de Abril. Unanimidad de 11 votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.



Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202 S.A. de C.V. 22 de Mayo de 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Angel Hernández Hernández.

Amparo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola, 22 de Mayo de 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana 22 de Mayo de 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chavez.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin S.A. de C.V. 29 de Mayo de 1995. Unanimidad de 9 votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretario: francisco de Jesús Arriola Chavez.

De la lectura de la jurisprudencia antes citada, encontramos que al imponerse una multa excesiva, se viola la garantía contenida en el numeral 22 de nuestra Ley Fundamental, teniendo su sustento en la siguiente tesis aislada.

MULTAS EXCESIVAS. (ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL). El artículo 22 de la Constitución General constrañe a la autoridad con determinadas prohibiciones entre las que se encuentran la multa excesiva, debiéndose entender por esto, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario y razonable: esté en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, como por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que esté en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica. Ahora bien, la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, que contraríen la disposición constitucional, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, además para imponer las



sanciones que considere justas, dentro de un mínimo y un máximo, por lo que debe concluirse que todas aquellas leyes o preceptos legales que no concedan a las autoridades esas facultades, aunque sea implícitamente, y al menos, claro está, que la multa autorizada sea mínima como las contempladas en el artículo 21 constitucional o sus equivalentes en tratándose de personas morales, violan la garantía contenida en el artículo 22 constitucional.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis Aislada en materia administrativa. Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Abril de 1996. Tesis: IV.3º.8 A. Página: 418.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO

Amparo directo 629/95. Fraccionadora Industrial del Norte, S.A. de C.V. 10 de enero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Cerdán Lira. Secretario: Alberto Alejandro Herrera Lugo.

Amparo directo 856/95. Combustibles de Oriente, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar. Secretario: Angel Torres Zamarrón.

Amparo directo 691/95. Francisco J. Hinojosa Gutiérrez. 14 de noviembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel Salazar. Secretario: Angel Torres Zamarrón.

De lo establecido en la anterior tesis, se desprende que la imponerse una multa excesiva en el ámbito fiscal, se estará violando el artículo 22 de nuestra Carta Magna, siendo así inconstitucional, como lo establece nuestro Alto Tribunal en 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 prejuicios 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 y 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.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia en materia administrativa. Novena Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Febrero de 1996. Tesis: VI.3º. J/4. Página: 322.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 478/89. Servicio San Felipe, S.A. 24 de enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 375/90, Corporaciones Charles, S.A. de C.V. 25 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 404/90. Odín Rextil, S.A. de C.V. 9 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 34/91. Integración Electrónica y Sistemas, S.A. de C.V. 30 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo. Secretario: José Manuel Torres Pérez.

Amparo directo. 221/95. Gloria Márquez Hernández. 14 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Norma Fisallega Sánchez. Secretario: José Manuel Torres Pérez.



Por último, en otra jurisprudencia se señala que existirá también inconstitucionalidad, cuando se establezcan multas fijas, siendo aquélla la siguiente.

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

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia en materia constitucional. Tesis: P/ J. 10 / 95. Tomo II julio de 1995. Página 19. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época.

4.4 El problema de la analogía en materia fiscal

Para poder analizar el problema que surge en materia fiscal con relación a la analogía, es necesario señalar que las leyes fiscales, así como los demás ordenamientos jurídicos, deben ser interpretados para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo cuando encontramos lagunas en las leyes que las hacen deficientes.

Así, por interpretación debemos entender el procedimiento o la actividad intelectual encaminada al esclarecimiento de una norma legal, dando un

determinado sentido al lenguaje normativo, al no contenerse clara o expresamente en el texto legal; es decir, es desentrañar el sentido y alcance de la norma jurídica.

Existen diversos métodos de interpretación de las leyes fiscales reconocidas por nuestro sistema jurídico, entre los cuales podemos encontrar los siguientes:

- Gramatical: En virtud de que el contenido de la ley aparece obviamente enunciado en palabras, es preciso investigar el significado de ellas atendiendo únicamente a la letra del precepto o significado estrictamente técnico de la expresión.

- Lógico: Busca el significado de la disposición tomando en cuenta el fin que persigue, la institución jurídica en la cual se encuentra y el del conjunto de instituciones de que ésta forma parte.

- Sistemático: Es la interpretación de la norma jurídica que toma en cuenta no sólo el precepto legal que la contiene, sino los demás ordenamientos jurídicos que le son aplicables, así como el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la doctrina y los principios generales del Derecho.

- Histórico: Nos remonta al origen de la disposición legal, siguiéndola en el desarrollo que ha sufrido en el transcurso del tiempo. Este método frecuentemente puede ser usado como auxiliar del sistemático.

- Teleológico: Con este método las leyes se interpretarán de tal forma que se logre la realización del fin que con ellas se persigue, esto es, que debe tomarse el fin social al que está.



Es importante destacar que para la interpretación de las normas tributarias, como señalan José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, se han extraído las siguientes conclusiones:

“1) Las normas tributarias no deben ser entendidas con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que se cumpla con el propósito de la ley.

2) Inversamente, tampoco debe interpretárseles extensivamente, sino en forma tal que su aplicación concuerde con sus términos y con su espíritu.

3) No basta proceder a la interpretación literal de la ley tributaria, es decir, a la determinación del significado de cada una de las palabras que la componen, sino que es necesario también proceder a la búsqueda de la intención del legislador, o sea, la razón de ser de la ley.

4) Por ello cuando los términos de la ley impositiva son claros, no cabe una interpretación judicial que les atribuya un alcance distinto o mayor, sino que se deben respetar los propósitos generales, de orden económico-financiero y de promoción de la comunidad, tenidos en cuenta al crear el impuesto.

5) Si tales fuentes no son decisivas, cabe recurrir a los principios del derecho común, en carácter supletorio posterior.”⁵⁸

No podemos dejar de lado que el método aplicable en materia tributaria, con relación a las disposiciones que establecen obligaciones a cargo de los particulares y los que señalan excepciones a las mismas, así como las que señalan infracciones y sanciones, es el de interpretación estricta, por medio

⁵⁸ Derecho Tributario General, pág. 53.



del cual se declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo ni extenderlo.

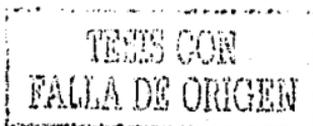
También existe el método de interpretación extensiva, el cual consiste en dar a una norma jurídica un sentido más amplio del que debiera considerarse, basándose en que la intención del legislador tenía más amplitud que la plasmada en el texto legal de que se trate; pero éste no es aplicable en materia fiscal, dado que al interpretar una disposición legal, se introducen elementos normativos novedosos.

De la misma forma encontramos que tampoco debe aplicarse ni la mayoría de razón, ni la analogía, tal y como lo prohíbe categóricamente el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra dice:

"Artículo 5°. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta..."

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

De la misma forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente Tesis:



LEYES FISCALES, APLICACIÓN RESTRICTIVA DE LAS. El que las normas fiscales sean de aplicación restrictiva sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente, y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la Ley, sin ampliarlas, aumentarlas o agravarlas; pero el artículo 11 del Código Fiscal no previene que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás, o que haya de interpretarse sin tener en cuenta su propia finalidad y el sistema a que dicha norma pertenece.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada en materia administrativa, Sexta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen: Tercera Parte, V, Página: 169.

Revisión fiscal 201/57. Motores de San Luis, S.A. 6 de noviembre de 1957. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Así, mayoría de razón es el número mínimo exigido por las leyes o estatutos para que, alcanzado por los votos coincidentes sobre una moción determinada, convierta a ésta en resolución.

Por otro lado, por analogía debemos entender la relación existente entre un caso previsto expresamente en la norma jurídica y otro que no se encuentra comprendido en ella, pero que, por la semejanza que guarda con aquél, permite igual tratamiento jurídico en los casos en que considera que existe la misma razón para aplicar la misma norma.

"Para Carnelutti, con la analogía no se trata de interpretar lo que el legislador ha dicho para llegar a su verdadero pensamiento, sino de adivinar lo que habría dicho si hubiera previsto el caso."⁵⁹

Si contrario a lo establecido por el numeral citado y por la tesis señalada, se aplicara la analogía como un método de integración a las leyes fiscales,

⁵⁹ Teoría general del derecho, pág. 117. Citado por José María MARTÍN y Guillermo F. RODRIGUEZ USE. Derecho Tributario General, pág. 59.

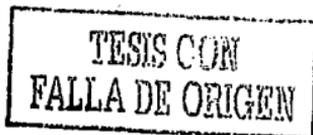
resultaría peligrosa, tal y como lo establece Margáin "...en virtud de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era intención del legislador gravar y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas; es decir, se considera que si se acepta la interpretación analógica, se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar."⁶⁰

En este mismo sentido, vemos que de aplicarse la analogía se violaría el principio de legalidad, pues éste supone que no pueden imponerse sanciones por infracción a las leyes fiscales por analogía o mayoría de razón, sino que la pena debe estar prevista en la ley y ser exactamente aplicable a la infracción de que se trate.

Sin embargo, y discrepando con nuestra postura, hay autores como Rodríguez Lobato quienes consideran que la analogía puede utilizarse siempre que con ella no se de lugar a crear, modificar o extinguir la obligación tributaria o alguno de los elementos esenciales de las contribuciones; es decir, que la analogía podrá utilizarse cuando la obligación fiscal ha surgido en virtud de que el sujeto pasivo se ha adecuado a la hipótesis de incidencia. Un ejemplo de ello lo encontramos a menudo en impuestos aduaneros, donde habiéndose causado el impuesto de importación por la introducción al país de una mercancía, se trata de un producto que no está específicamente contemplado y para el cual la norma nos indica que se aplique la tarifa del producto con el que guarde mayor semejanza (analogía).

Podemos concluir que la analogía como medio de integración de las normas jurídicas, puede ser aplicada por semejanza de normas pertenecientes al derecho tributario administrativo, al derecho tributario procesal e incluso al

⁶⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit., pág. 50.



derecho tributario internacional. Pero no así, cuando se trata de normas del derecho tributario sustantivo o el derecho tributario penal (relativo a la imposición de infracciones y sanciones), pues de lo contrario se contraviene el principio de legalidad al que anteriormente nos hemos referido.

CAPITULO V ESTUDIO DE SANCIONES EN PARTICULAR QUE RESULTAN EXCESIVAS Y POR ENDE INCONSTITUCIONALES

El artículo 22 constitucional establece claramente la prohibición de imponer multas excesivas por parte de la autoridad -en nuestro caso, en materia fiscal nos referimos a la autoridad administrativa-. Así, de esta forma encontramos que el citado precepto es muy ambiguo al señalar que la multa no debe ser excesiva, pero no señala qué debe entenderse por la misma o a contrario sensu, por no excesiva. Estamos conscientes que la Constitución no puede ser en sí misma y al mismo tiempo ley reglamentaria, es decir, que en el mismo precepto constitucional, explique, especifique, determine o defina qué debe entenderse por todos y cada uno sus conceptos.

Dado que en la Constitución se manejan conceptos fundamentales, de ahí el adjetivo de Ley Fundamental. Sin embargo, esto no es óbice para que el legislador expresara en el mismo precepto constitucional una mínima idea o definición de qué debe entenderse por multa excesiva, para que a partir de ello, el propio legislador procediera a elaborar las leyes secundarias tomando en cuenta la definición dada por la Ley Suprema en cuanto a la multa excesiva.

Si bien es cierto que el constituyente de 1917 no dio una definición de multa excesiva, también lo es que la intención del legislador, a nuestro criterio, fue, el de evitar un abuso o desvío de poder por parte de la autoridad competente al imponer multas.

En este mismo sentido, encontramos que el legislador al establecer en leyes secundarias (Código Fiscal de la Federación) límites para imponer una multa tanto en cantidades como en porcentajes, también lo es que conforme al



precepto constitucional y conforme al espíritu de las leyes que señalan dichas cantidades o porcentajes al aplicarse una multa, debemos entender que la multa resultará excesiva cuando ésta rebase las cantidades o porcentajes establecidos en ley.

Ahora bien, por nuestra parte argumentamos que el anterior criterio no es suficiente para afirmar que una multa es excesiva cuando se rebasen los límites que estipula la ley para su imposición, sino que deben tomarse en cuenta otros factores sumamente importantes para que la multa no resulte excesiva, ya que, aún cuando se encuentre dentro de los límites señalados por el legislador, esta puede resultar excesiva.

Los factores a los cuales hacemos referencia son: la infracción cometida, la gravedad de dicha infracción; el impacto o perjuicio que se le causa a la colectividad, el dolo o la culpa, la reincidencia del infractor, entre otras, pero sin dejar de lado la capacidad contributiva del sujeto que ha sido multado.

Con base en lo anterior, una multa no sólo será excesiva cuando rebasó dichos límites, sino principalmente cuando la autoridad competente para imponer la sanción no tomó en cuenta para ello los factores a que hemos hecho mención. Incluso, la multa también puede resultar excesiva aun cuando se encuentre dentro de los parámetros legales si se ignoran en ella dichos factores.

En relación con lo anterior, la multa puede resultar excesiva por varias circunstancias a saber:

- 1.- Porque se da una desproporcionalidad en cuanto a las posibilidades económicas del infractor ocasionando un detrimento en el patrimonio del

multado, es decir, la autoridad no toma en cuenta la capacidad económica del sujeto y, por ende, su capacidad contributiva.

2.- Porque la autoridad no valora el hecho que motivó al infractor a transgredir la norma, esto es, la intención dolosa o culposa con la que se contravino una disposición legal.

3.- Al no tomar en cuenta la gravedad del ilícito, siendo ésta el impacto que sufre el fisco al dejar de percibir lo que legalmente están obligados a aportarle los contribuyentes.

4.- Aunado a lo anterior, no se valora la existencia o inexistencia de la reincidencia.

Ahora bien y respecto del artículo 22 constitucional, es claro que lo que resulta inconstitucional puede ser tanto la legislación secundaria -que en nuestro trabajo de investigación nos referimos al Código Fiscal de la Federación- o el acto administrativo basado en dicha legislación. En otras palabras, si bien es cierto que el artículo 22 establece claramente que las multas no deben de ser excesivas, también lo es, que en la legislación secundaria es donde se deben reglamentar tales multas, pero obedeciendo al precepto constitucional.

Sin embargo, el hecho de que una sanción esté señalada en ley, no significa que por ello no sea excesiva, sino que el legislador, al crearla, él mismo logró que la multa lo fuera. Afirmamos lo anterior porque -como ya hemos citado anteriormente- el legislador, al señalar límites superiores e inferiores reduce drásticamente el libre arbitrio o juicio de la autoridad competente para sancionar, puesto que con tales límites la autoridad no tiene un margen de libertad para imponer multas que sean por debajo del límite inferior, constriéndola a observar prácticamente sólo los márgenes ya establecidos,



factores tan importantes y determinantes como los mencionados en líneas anteriores. En lo relativo a las cantidades fijas, el problema se presenta aún mayor, dado que en este tipo de situaciones el órgano sancionador no cuenta ni siquiera con un margen para imponer una multa, sino que, se ve obligado a establecer la cantidad señalada por el legislador y no así otra.

Esto trae como consecuencia, conforme a nuestro criterio, un rompimiento con los principios de proporcionalidad y equidad señalados en nuestra Carta Magna conforme al artículo 31, fracción IV, pues como ya hemos señalado, la proporcionalidad es la adecuación que existe entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos y la equidad es la aplicación de la justicia a casos concretos, la que se obtiene tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Pasándolo al ámbito fiscal, la equidad de un tributo se reflejará cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, por lo tanto, la equidad está basada en la igualdad.

Conforme a tales principios, no sólo puede ser la autoridad sancionadora la que los contravenga, sino que, la violación al artículo 22 constitucional proviene en muchos casos, del propio legislador. En nuestro trabajo de investigación como se puede observar, no escribimos cosas sin sentido sino que todo ello son, más que argumentos, razonamientos lógico-jurídicos y sobre todo tienen una base sólida dado que, no únicamente se encuentran nuestros propios juicios sino que además, consultamos y nos basamos tanto en opiniones de diversos tratadistas como en criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, baste citar para demostrar lo anterior, diversas tesis o jurisprudencias de dicho órgano colegiado.

MULTAS FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER PARA SU DEBIDA MOTIVACION. La única forma de evitar que las sanciones puedan ser irrazonables, desproporcionadas y, por tanto, excesivas e inconstitucionales, es necesario que se tomen en cuenta los siguientes requisitos: a) La gravedad de la infracción cometida, b) El monto del negocio, y c) La capacidad económica del particular. Lo anterior significa que una multa fiscal por más leve que se considere, debe contener las razones y motivos que la justifiquen, para que de esta manera no se deje en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al particular y quede fehacientemente acreditado por la autoridad que la multa decretada no es excesiva, pues tal obligación deviene directa y taxativamente del artículo 22 constitucional; mismo que con relación al artículo 16 de nuestra Carta Fundamental, en el que se exige que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado sin excepción alguna, conduce a establecer que todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica del gobernado, debe contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta como se dispuso con antelación la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción; de ahí que al no existir esos requisitos, obvio es que la imposición aun de la infracción mínima, sin estar debidamente fundada y motivada, resulta violatoria de sus garantías individuales.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis Aislada en materia administrativa. Novena Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IX, Marzo de 1999. Tesis: VIII.10.24 A. Página: 1422.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

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

MULTAS. REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR.- Para que una multa impuesta a un particular cumpla con lo establecido por los artículos 16 y 22 Constitucionales, deben satisfacer ciertos requisitos. Haciendo una recopilación de las interpretaciones que la justicia federal ha dado a lo

dispuesto en los preceptos constitucionales citados, se debe concluir que los requisitos son los siguientes: I.- Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II.- Que la misma se encuentre debidamente fundada señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III.- Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la importancia de la multa, así como la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV.- Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable, al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.

Revisión No. 275/780.- Resuelta en sesión de 12 de febrero de 1985, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Roberto Galetti Treviño.

R.T.F.F., Año VI, Segunda Epoca, No. 62. Febrero de 1985, p. 623, Criterio Aislado.

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 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.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia en materia administrativa. Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Febrero de 1996. Tesis: VI.3º. J/4. Página: 322.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 478/89. Servicio San Felipe, S.A. 24 de enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 375/90. Corporaciones Charles, S.A. de C.V. 25 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 404/90. Odín Textil, S.A. de C.V. 9 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 34/91. Integración Electrónica y Sistemas, S.A. de C.V. 30 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo. Secretario: José Manuel Torres Pérez.

Amparo directo. 221/95. Gloria Márquez Hernández. 14 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Norma Fisallega Sánchez. Secretario: José Manuel Torres Pérez.

5.1 Estudio de sanciones que señalan un límite inferior y otro superior

En relación con lo anterior y a manera de ejemplo nos referiremos a tres preceptos que establecen multas excesivas, sin que esto signifique que aquéllos sean los únicos que las contienen, dado que conforme a nuestro

critério, el Título al que hacemos referencia en su mayoría constituyen multas excesivas, lo cual puede traducirse en una violación sistemática al artículo 22 constitucional.

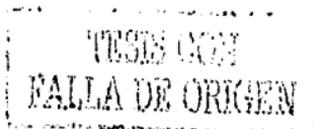
a) Artículo 82, fracción XXI, del Código Fiscal de la Federación

El artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, el cual al rubro indica: "Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias: (...)." y, posteriormente en su fracción XXI expresa: "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 de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios;"

Ahora bien, conforme a los artículos 19, fracciones XI, XIV y XVIII y 26-M, fracciones VII, VIII y IX, de la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, los cuales a la letra dicen:

"Artículo 19. Las contribuciones a que se refiere este Título tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos del mismo y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes: (...)

XI. Las exportaciones de bienes a que se refiere el artículo 2º, fracción I, incisos A), B), C), D) y E) de esta Ley, para efectos de poder aplicar la tasa del cero por ciento a que se refiere la fracción III del citado precepto, así como los contribuyentes de los bienes a que se refiere el artículo 2º, fracción I, incisos F) y G) para gozar de la exención establecida en el artículo 2º, fracción III, segundo párrafo, deberán estar inscritos en el padrón de exportadores sectorial a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito



Público, para lo cual deberán cumplir con las disposiciones de carácter general que a efecto emita la citada dependencia.

XII...

XIII...

XIV. Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de alcohol y alcohol desnaturalizado, deberán estar inscritos en el padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas.

XV...

XVI...

XVII...

XVIII. Los importadores de los bienes a que se refiere el artículo 2º, fracción I, incisos A), B), C), D), E), F) y G) de esta ley, deberán inscribirse en el padrón de importadores sectorial a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de las reglas de carácter general que emita la citada dependencia."

"Artículo 26-M. Los contribuyentes a que se refiere este Título tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos del mismo y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes: (...)

VII. Los productores, envasadores e importadores deberán estar inscritos en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas para poder solicitar marbetes y precintos, según se trate, a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo cumplir con las reglas de carácter general que para tal efecto emita la citada Secretaría.

VIII. Los exportadores, deberán estar inscritos en el padrón de exportadores sectorial a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para lo cual deberán cumplir con las reglas de carácter general que al efecto emita la citada dependencia.

IX. Los importadores de bebidas alcohólicas deberán inscribirse en el padrón de importadores sectorial a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de las reglas de carácter general que emita la citada dependencia."

Como podemos desprender de la simple lectura de los preceptos antes citados y haciendo una debida relación de ellos, la infracción a que hace mención la fracción XXI del artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, consiste en que el contribuyente no se haya inscrito o registrado en los padrones de contribuyentes de bebidas alcohólicas o sectoriales. Así pues, la sanción que se impondrá al contribuyente que haya incurrido en dicha omisión, la encontramos en el artículo 82, fracción XXI, del mismo ordenamiento, la cual contempla multa de \$59,690.00 a \$119,381.00.

Para nosotras, esta multa resulta excesiva y por ende contraviene el artículo 22 de nuestra Carta Magna, por los siguientes motivos:

1.- La ley no es clara al señalar la existencia de un límite superior y uno inferior, es decir, cuáles son los parámetros para establecer extremos, y aún más, en las cantidades que señala.

El reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no hace mención de cómo debe cumplirse con la obligación de inscribirse en dichos padrones de contribuyentes, y es por ello que consultamos las reglas de carácter general emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, lo que se conoce como Resolución Miscelánea Fiscal y esta última nos remite al Anexo 1-A. Inciso c), número 4, el cual a la letra dice:

" 4. Instructivo para medios magnéticos.

Características generales

(1) Los contribuyentes que tienen la obligación de presentar mediante dispositivo magnético declaraciones informativas de: crédito al salario, forma 26; retenciones del ISR, forma 27; residente en el extranjero a los que se la hayan efectuado pagos formas 28 y 29; operaciones con clientes y proveedores, forma 42; precio de enajenación del producto y volumen de cigarrillos por marca, precio de enajenación al consumidor de cada unidad vendida, información sobre el importe de compras y ventas, reporte de enajenaciones de bebidas alcohólicas y la lectura de los registros mensuales del trimestre inmediato anterior de los equipos contadores de control físico de la producción, de conformidad con los artículos 58, fracción X, 83, fracción V, 86, penúltimo párrafo, 92, quinto párrafo, 112, fracción VIII, 119-I, fracción VII, segundo párrafo, 123, fracción III, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y 17, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, respectivamente, deberán utilizar únicamente el Sistema de Declaraciones Informativas por Medios Magnéticos (D.I.M.M.), observando lo siguiente:

El sistema de D.I.M.M., estará disponible en las administraciones locales de recaudación, para lo cual se deberá acudir al módulo de atención fiscal para obtener el programa relativo, y sus actualizaciones inherentes, presentando para ello siete discos flexibles de 3.5", de doble cara y alta densidad; así como en la dirección de Internet dentro de la página principal, localizando el icono de otros servicios.

(a) Forma oficial 45.

(b) Información de la solicitud de devolución o el aviso de compensación de saldos a favor del impuesto al valor agregado a que se refieren las reglas 2.2.1. y 2.2.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000.

(c) Información y hoja de cálculo modelo de las operaciones de financiamiento celebradas con entidades de financiamiento residentes en el extranjero a que se refieren las fracciones IX del artículo 154-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

(d) *Derogado.*

(e) *Derogado.*

(f) *Derogado.*

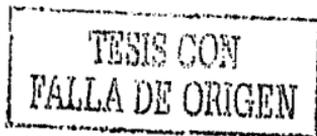
(g) *Información que deben presentar los contribuyentes a que se refieren las reglas 2.4.3. y 2.4.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000."*

2.- El Código Fiscal de la Federación en su artículo 70, en su párrafo cuarto, establece que las multas determinadas entre un mínimo y un máximo se pueden considerar reducidas en un 50%, siempre y cuando los ingresos del contribuyente multado no hayan excedido en el ejercicio inmediato anterior de \$1,193,810.00.

Haciendo una labor exégetica, debemos entender que la reducción antes aludida puede referirse tanto a la cantidad mínima como a la mayor o, incluso, a cualquier cantidad que imponga la autoridad administrativa. Aun cuando dicha reducción se aplicase a la cantidad menor, ésta también puede resultar excesiva, dado que no sabemos con exactitud si los \$59,690.00 que debe pagar el contribuyente multado se encuentran dentro de su capacidad económica.

Ahora bien, conforme a tal precepto se presume que es la primera ocasión en que se comete dicha infracción y que los ingresos del contribuyente son inferiores de \$1,193,810.00, dado que de otra manera no procedería la reducción.

3.- Por otra parte, refiriéndonos a la gravedad de la infracción, encontramos que en el caso en concreto no existe, puesto que hablamos de una omisión en el cumplimiento de una obligación formal (no inscribirse en el padrón de contribuyentes) y no así de una sustantiva (de pago), por lo que no se puede



hablar de un daño en perjuicio del fisco y mucho menos un daño o agresión a la colectividad, puesto que como hemos venido señalando, en realidad no se está evadiendo el pago del impuesto especial sobre producción y servicios.

Como consecuencia de lo anterior, aun cuando la autoridad imponga la cantidad mínima como multa y sin tomar en cuenta los factores antes señalados, la misma podría resultar excesiva.

Así también, es importante destacar que la autoridad fiscal no debe perseguir en todos los casos un efecto intimidatorio, puesto que en muchos de ellos la infracción se comete culposamente, aunque se trate de una omisión, situación en la que incurrn muchos contribuyentes debido a la ignorancia de la ley; por supuesto, estamos conscientes del principio jurídico que reza: "La ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento."

b) Artículo 86, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación

Otro caso que puede ser un claro ejemplo de una multa que podría ser excesiva es la contenida en el artículo 85 en su fracción IV, en relación con el artículo 86, fracción IV, el cual establece la sanción correspondiente a dicha infracción.

El rubro del primer numeral nos dice que: "Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes: (...)

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."

Si bien es cierto que una de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal es la visita domiciliaria, la cual puede llevarse a cabo en el domicilio fiscal del contribuyente, también lo es que al levantarse la última acta parcial, el visitado puede desvirtuar el contenido de la misma, pero para ello debe enterarse de dicho contenido; y, si lo acentado se realiza de manera confidencial, mismo que fue proporcionado por un tercero independiente respecto de operaciones comprobables, o es obtenido por la autoridad de dichos terceros, el visitado para poder tener acceso a dicha información está obligado a designar a dos representantes y conforme a ello estar en posibilidad de desvirtuar el contenido de la última acta parcial.

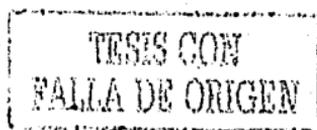
Como se puede desprender de la simple lectura de lo que establece el artículo 85, fracción IV, el contribuyente visitado así como los representantes nombrados por él, están obligados por ley a no divulgar ni hacer uso personal o indebido de la información proporcionada u obtenida del tercero independiente, esto por el término de cinco años, tal y como lo establece el artículo 46, fracción IV, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Si por el contrario, el contribuyente y/o responsables divulgan, hacen uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por los terceros independientes y con ello se lesiona a estos últimos en cuanto a su posición competitiva respecto de otros, es decir, de aquellos que se conocen como partes relacionadas y en operaciones comparables, comete la infracción contenida en el artículo 85, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, a la cual le corresponde la sanción contenida en el artículo 86, fracción IV, donde el monto de la multa es de \$63,067.00 a \$84,090.00, o cualquier cantidad entre ellas.

Como en el ejemplo anterior, señalamos los argumentos por los cuales consideramos que esta multa puede resultar excesiva.

1.- Creemos nosotras que para el establecimiento de una sanción y en el caso en concreto, se debe estar al beneficio obtenido o alcanzado por el infractor, pudiendo ser el contribuyente o sus representantes. Al referimos al beneficio queremos significar con ello el incremento que obtuvo el infractor en relación con la divulgación, uso personal o indebido de la información confidencial, para con base en ello poder imponerle una sanción que corresponda no a la señalada en la fracción IV del artículo 86, sino al beneficio obtenido por el infractor y el perjuicio que haya sufrido el tercero independiente, pero sin dejar de lado los elementos que en multitudas ocasiones nos hemos referido.

2.- La multa que resulte impuesta -sabemos- es independiente de la posible determinación que haga o realice la autoridad fiscal en el ejercicio de su facultad de comprobación, determinación que será por todas las contribuciones omitidas y sus accesorios. Ahora bien, consideramos que si lo que al fisco le interesa es el pago del crédito fiscal no debe excederse en cuanto al monto de la imposición de una multa, ya que de lo contrario obligaría al contribuyente a vender su negociación para pagar multas tan excesivas, o bien lo orillaría a cerrarla para no estar pagando constantemente multas, resultando con ello un estado ruinoso para el contribuyente y perjudicial para el fisco y por ende para el país, trayendo con ello desempleo y otras situaciones desfavorables.



c) Artículo 86-F del Código Fiscal de la Federación

Como tercer supuesto, no nos referiremos precisamente a las cantidades que se señalan en el artículo 86-F como sanciones correspondiente a las infracciones señaladas en el artículo 86-E, sino más bien a la sanción, que en caso de reincidencia, se traduzca en una clausura preventiva del establecimiento del contribuyente, clausura que puede durar de 3 a 15 días.

Ahora bien, las infracciones a las que hacemos mención y que están contenidas en el artículo 86-E, son las siguientes:

"Son infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados, según corresponda, no llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracción X, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción.

Asimismo, son infracciones de los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico a que se refieren las fracciones V y VI del artículo 26-M de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlos en forma distinta a lo que establecen dichas fracciones."

Las obligaciones a que se refieren los artículos 19, fracción X y 26-M en sus fracciones V y VI, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, consisten en:

"Artículo 19. Los contribuyentes a que se refiere este Título tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos del mismo y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes: (...)

X. Los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados deberán llevar un control físico del volumen fabricado, producido o envasado, según corresponda, así como reportar trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, la lectura mensual de los registros de cada uno de los dispositivos que se utilicen para llevar el citado control, en el trimestre inmediato anterior a su declaración, a través de medios magnéticos procesados en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general."

"Artículo 26-M. Los contribuyentes a que se refiere este Título tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos del mismo y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes: (...)

V. Los productores o envasadores estarán obligados a llevar un control físico del volumen envasado y reportar trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, la lectura mensual de los registros de cada uno de los registros de los dispositivos que se utilicen para llevar el citado control, del trimestre inmediato anterior a la fecha en que se reporta, a través de los medios magnéticos procesados en los términos que señala la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

VI. Los productores o envasadores estarán obligados a llevar un control volumétrico de producción y reportar trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero el número de litros producidos de conformidad con el citado control, del trimestre inmediato anterior a la fecha en que se reporta, en los términos que señala la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general."



Obligaciones todas ellas que tienen que ver con reglas de carácter general, expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo éstas reglas de observancia obligatoria.

Por otra parte, como mencionamos al principio de este caso, queremos basarnos y demostrar que no sólo las multas en dinero pueden ser excesivas, sino también aquellas que no revisten un desembolso pecuniario por parte del particular sino algo que puede resultarle más oneroso que desembolsar dicha cantidad; con ello nos referimos a lo que el artículo 86-F establece para el caso de reincidencia; vemos así que la sanción ya no consiste en una cantidad de las señaladas en el texto legal ni en una que pueda ser intermedia, pues en este caso, si el infractor reincidiera ya no procede la multa pecuniaria, sino ahora el cierre preventivo del establecimiento del contribuyente.

El plazo a que se refiere es de 3 a 15 días, señalando dicho ordenamiento que para determinar el plazo se deberá tomar en cuenta lo que establece el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

Para empezar, la ley no es clara en cuanto a señalar cómo se debe determinar exactamente el plazo en que va estar clausurado dicho establecimiento, dado que para determinar la reincidencia únicamente se considerarán las infracciones cometidas dentro de los últimos 5 años, pero en ninguna parte de dicho precepto legal se establece cuál es el criterio para saber exactamente cuántos días va a estar cerrado el establecimiento, esto es, que queda a criterio de la autoridad administrativa establecer dicho plazo.

Ahora bien, con relación a todo lo anterior, la sanción que pueda consistir en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente, a pesar de que señale plazos, creemos debe ser en todo caso proporcional, no a la cantidad

de días que señale la ley sino a las pérdidas que sufre el contribuyente al permanecer el establecimiento cerrado, para poder determinar así los días de la clausura.

Aún más, conforme al artículo 86-E, los infractores son productores o envasadores de bebidas alcohólicas y otras; no se trata de un contribuyente que en su establecimiento tal vez un día venda o no, sino que se trata de personas que con un día que tengan cerrado su establecimiento pueden tener pérdidas aún mayores que las cantidades señaladas como multa, e incluso, la establecida como límite mayor.

Por lo que respecta a las cantidades correspondientes a la multa y que consisten en: \$ 23,387.00 a \$ 54,579.00, también pueden resultar excesivas, principalmente la mayor, dado que conforme a la letra del artículo 86-F, esto significa que es la primera vez que comete la infracción, es decir, dicho sujeto no es reincidente; así, imponer como mínimo una multa de \$ 23,387.00 sin tomar en cuenta la situación del negocio puede resultar no sólo excesiva sino ruinoso para los negocios; y lo sería más si se impusiera la cantidad que aparece como límite mayor, consistente en \$ 54,570.00, dado que se tendría que ver si la infracción cometida fue directamente a la ley o, a las reglas de carácter general que son expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, reglas que se traducen en un ordenamiento muy inferior a una ley.

De cualquier forma, volvemos a insistir que para la imposición de una multa deben considerarse todas aquellas circunstancias que pueden servir como agravantes, pero aún más como atenuantes, entendiendo por estas últimas no sólo las que señala el Código Fiscal de la Federación conforme al artículo 77, sino también aquellas que contempla la jurisprudencia, así como las circunstancias y situaciones especiales y económicas del contribuyente que

ha sido multado, y por supuesto, los principios tributarios constitucionales tales como proporcionalidad, equidad y el de capacidad contributiva.

5.2 Análisis de una sanción fija

Ahora bien, como ya hemos dicho, el problema que existe en las multas que establecen parámetros para su imposición es grave, ya que puede con ello darse una violación al artículo 22 constitucional por ser excesiva dicha multa. Pero es aún más grave en aquellas en las que se establecen cantidades fijas, porque la autoridad sancionadora no cuenta ni siquiera con un margen discrecional para imponer una multa, teniendo la obligación de aplicar sólo la que la ley establece y no otra.

a) Artículo 86-D del Código Fiscal de la Federación

El artículo 86-C del Código Fiscal de la Federación contiene la infracción que es sancionada conforme al numeral 86-D del mismo ordenamiento fiscal, y a la letra el artículo 86-C señala: "Son infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal, el solicitar la autorización de pago en plazos en términos del artículo 66, fracción II, segundo párrafo de este código, cuando las autoridades fiscales comprueben que el contribuyente pudo haber ofrecido garantías adicionales."

En relación con el precepto anterior, el artículo 66, fracción II, segundo párrafo, del mismo ordenamiento señala que en caso de que la garantía ofrecida por el contribuyente para garantizar; conforme al numeral 141, el crédito fiscal sea insuficiente, se le podrá autorizar el pago en plazos.



En el caso en concreto, cuando la autoridad fiscal compruebe que el contribuyente pudo ofrecer garantía adicional, podrá tal autoridad, conforme al mismo numeral, fracción III, inciso a), exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de las sanciones que correspondan, siendo en este caso la establecida en el artículo 86-D, la cual consiste entre multa del 10% del crédito fiscal garantizado y \$49,513.00. Sin embargo, si el contribuyente no amplía la garantía la autoridad podrá revocar dicha autorización.

Si bien es cierto que el artículo antes citado señala que la multa será de entre el 10% del crédito fiscal garantizado y \$49,513.00, también lo es que en ningún caso la multa que resulte de aplicar dicho porcentaje será menor de \$4,951.00 ni mayor de \$49,513.00. Ahora bien, en el caso en estudio, existe la aplicación de una multa fija, dado que a pesar de establecer parámetros para su imposición, ésta existirá siempre y cuando se aplique el 10% del crédito fiscal a garantizar y este porcentaje resulte mayor a \$4,951.00, ya que en caso contrario, es decir, si el 10% resultare una cantidad menor a la señalada, entonces no se tomará en cuenta el porcentaje sino la cantidad mencionada, esto es, \$4,951.00.

Con base en lo anterior, señalamos precisamente que esta sanción puede resultar no sólo excesiva, sino también ruinosa, además de que es una facultad que queda por completo al arbitrio de la autoridad, lo que puede derivar en un desvío o abuso de poder.

Procedemos a explicar esto último para un mejor entendimiento. Cuando el artículo 86-D señala como sanción la imposición de una multa que puede ser la resultante entre el 10% del crédito fiscal garantizado y la de \$49,513.00, en este caso se le faculta a la autoridad a imponer la cantidad que resultare del 10% del crédito fiscal la cantidad de \$49,513.00 o, cualquier cantidad entre ambas y resultante del criterio de la autoridad. Ahora bien, se supone

que la autoridad al aceptar que se garantice un crédito fiscal debe asegurarse de que realmente se haga, pero por todo el crédito fiscal y no solo una parte; ergo, para el que garantizó, resulta lleno de incertidumbre y/o riesgoso, el criterio de la autoridad que determine que se debieron haber ofrecido garantías adicionales, cuando la autoridad debe asegurarse de que se garantice todo el crédito fiscal. En cambio, si no hace lo anterior la responsabilidad corre a cargo de dicha autoridad y no para el contribuyente. Así, cuando a criterio de la autoridad, el contribuyente debió haber ofrecido garantía adicional y no lo hizo, se procede a imponerle la sanción que señala el artículo 86-D, entonces no sólo la multa es excesiva y ruinoso, sino que también se presenta un desvío de poder.

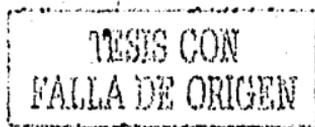
Por otra parte, consideramos que es una facultad exagerada la que radica en que a criterio de la autoridad, ésta pueda imponer como multa el 10% del crédito fiscal garantizado, dado que como la ley no es clara cuando establece esto último, pues nunca se refiere específicamente si el crédito fiscal mencionado y que ha sido garantizado es aquel que resulta del total del cual se solicitó la autorización del pago en plazos o, es de aquel que sólo resultó parte del total y que por ende únicamente fue garantizada dicha parte. En otras palabras, no se sabe con certeza si el 10% a que se refiere el legislador es al crédito fiscal que debió ser garantizado en su totalidad o sólo respecto de esa parte que sí fue garantizada.

V.gr: suponiendo que el deudor tiene un adeudo de \$10,000.00 y solicita pagarlo en plazos; ahora bien, para que proceda debe garantizar ese crédito fiscal y por su parte la autoridad debe estar de acuerdo para que lo autorice. Se entiende con ello que si la autoridad accede, el crédito fiscal sería la totalidad de los \$10,000.00; sin embargo, aquí es donde surge la duda, ya que si el total del crédito fiscal fue garantizado, ya no puede haber garantía adicional. Luego, el 10% a aplicarse sería respecto de los \$10,000.00 y

estaríamos así hablando de una cantidad de \$1,000.00. Pero, conforme a la ley esto no debe ser porque ya se garantizó el total del crédito fiscal. Ahora, si se tuvo que ofrecer garantía adicional, se entiende que es porque no se garantizó la totalidad del crédito fiscal, y es por lo cual, que la multa debe referirse a la parte del crédito fiscal que no fue garantizado y no respecto de la totalidad del mismo; en el caso en comento, si el crédito fiscal es de \$10,000.00 y sólo se garantizó \$8,000.00, entonces la garantía adicional es por los \$2,000.00 restantes y, por lo que respecta es a esta última cantidad a la que se debe de aplicar el 10% y no así de los \$10,000.00, cuando ya una parte fue garantizada. Por lo tanto, de esta manera consideramos que este 10% como multa fija resulta no sólo excesiva sino ruinososa.

5.3 Resolución: Como caso ejemplificativo de la imposición de una multa excesiva que resulta violatoria del artículo 22 constitucional

Ahora bien, si a través del estudio de algunos de los preceptos del Código Fiscal de la Federación, comprobamos que dicho ordenamiento contraviene al artículo 22 constitucional por contener multas excesivas, así como por no contar con normas mínimas para la imposición de las multas, por ende, las resoluciones en las que la autoridad sancionadora las determine, basándose para ello en la citada ley secundaria, también serán inconstitucionales. Como ejemplo de lo anterior citamos la siguiente resolución:



**Dependencia: Servicio de Administración Tributaria.
Administración Local de Auditoría
Fiscal del Norte del Distrito Federal,
con sede en el Distrito Federal,
En el Distrito Federal.
Núm.: 324-SAT-R8-L62-C1-
R.F.C.: RAAJ-631002-QR9.**

Asunto: Se impone la multa que se indica.

Entrega personal

**Jesús Ramírez Aguilar
Refinería Azcapotzalco No. 17
Col. Reynosa Tamaulipas
C.P. 02200, Deleg. Azcapotzalco,
Mexico, D.F.**

Esta Administración Local de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal, con sede en el Distrito Federal, en el Distrito Federal, del Servicio de Administración Tributaria, en relación con la visita domiciliar que se le está practicando, al amparo de la orden de visita número IPF1100040/01, contenida en el oficio número 324-SAT-R6-L62-4030 del 14 de marzo de 2001, girado por el Lic. Mario Delgado Alvarez en su carácter de Administrador Local de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal a su nombre, misma que fue entregada el 15 de marzo de 2001, a ese contribuyente, sin que haya proporcionado al personal autorizado los libros y registros que forman parte de su contabilidad y que tenía obligación de presentar de inmediato, de conformidad con el artículo 53, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, por lo que le fueron solicitados mediante oficio número 324-SAT-R8-L62-C-1-9204 del 06 de Abril de 2001, girado por el suscrito, y notificado a ese contribuyente, el 09 de abril de 2001, en que se le concedió un plazo de seis días contados a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud respectiva para que suministrara los datos, informes, contabilidad y demás elementos que en dicho oficio se mencionan, de conformidad con el artículo 53, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, según consta en el acta parcial levantada el 09 de abril de 2001, a folios del IPF1100040/01-002-001 al IPF1100040/01-002-004.

En tal virtud, le es aplicable lo previsto en el último párrafo del oficio número 324-SAT-R8-L62-4030 citado en el primer párrafo de esta resolución; por lo que con fundamento en lo dispuesto en los artículos 7º., fracciones VII y XIII; y Tercero Transitorio, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria; 2º., primero y tercer párrafos; 25, primer párrafo, fracción II; tercero y últimos párrafos; en relación con el artículo 23, fracción XXII; 39, primer párrafo, Apartado A; Cuarto y Octavo Transitorios, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación del 22 de marzo del 2001; y Artículo Segundo, segundo párrafo, número 61, del Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 2000; así como en el artículo 33, último párrafo; del Código Fiscal de la Federación, y a efecto de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 85, fracción I y 86, fracción I, del propio Código Fiscal de la Federación; se le impone una multa en cantidad de \$ 8,751.00 (Ocho mil quinientos setenta y un pesos 00/100 M.N.), (capturar en clave 194); la cantidad anterior, se encuentra actualizada y vigente a partir del 1º de enero de 2001, y fue publicada en el Anexo 5 de la Décima Segunda Resolución de Modificaciones a la resolución Miscelánea Fiscal para el 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 02 de marzo de 2001, de conformidad con lo previsto en el artículo 17-B, del propio Código Fiscal de la Federación, vigente.

La multa deberá ser cubierta en una Institución de Crédito autorizada, previa presentación de este oficio en la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél, en que haya surtido efectos la notificación del presente oficio, de conformidad con lo establecido en el artículo 65, del Código Fiscal de la Federación.

Queda enterado que si efectúa el pago antes citado dentro del plazo señalado, tendrá derecho a una reducción del 20% de la multa impuesta de conformidad con lo establecido en el artículo 75, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación.

En caso de que la multa determinada en la presente resolución sea pagada dentro del plazo previsto en el artículo 65, del Código Fiscal de la Federación; la misma se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, conforme a lo establecido en el artículo 70, segundo párrafo, también del Código Fiscal de la Federación.

Sí bien es cierto que el contribuyente incurrió en la infracción contenida en el artículo 85, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, también lo es que tal conducta debe ser sancionada conforme al mismo ordenamiento (art. 86, fracción I, del Código Fiscal de la Federación). Sin embargo, la autoridad al imponer dicha sanción no toma en cuenta todos los elementos que hemos venido señalando pues, de la simple lectura de la anterior resolución encontramos que la autoridad se limita a imponer una multa de \$ 8,571.00 en virtud, de que el contribuyente no proporcionó al personal autorizado los libros y registros que forman parte de su contabilidad y que tenía obligación de presentar de inmediato conforme a lo establecido por el artículo 85, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Y como ya ha quedado establecido en capítulos anteriores, la motivación consiste no sólo en señalar la transgresión a una disposición, sino que además es aquí donde la autoridad debe vertir sus razonamientos lógico-jurídicos tomando en cuenta: la capacidad económica del contribuyente, su capacidad contributiva, la gravedad de la infracción, la reincidencia y el dolo o culpa que han sido explicados en el desarrollo del presente trabajo.

Ahora bien, consideramos que la motivación que deben contener todas y cada una de las resoluciones emitidas por la autoridad, una vez valorados los elementos citados en el párrafo anterior, podría quedar como a continuación se enuncia:

Esta Administración Local de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal, con sede en el Distrito Federal, en el Distrito Federal, del Servicio de Administración Tributaria, en relación con la visita domiciliaria que se le está practicando, al amparo de la orden de visita número IPF1100040/01, contenida en el oficio número 324-SAT-R6-L62-4030 del 14 de marzo de 2001, girado por el Lic. Mario Delgado Alvarez en su carácter de Administrador Local de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal a su nombre, misma que fue entregada el 15 de marzo de 2001, a ese contribuyente, sin que haya proporcionado al personal autorizado



los libros y registros que forman parte de su contabilidad y que tenía obligación de presentar de inmediato, de conformidad con el artículo 53, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, por lo que le fueron solicitados mediante oficio número 324-SAT-R8-L62-C-1-9204 del 06 de Abril de 2001, girado por el suscrito, y notificado a ese contribuyente, el 09 de abril de 2001, en que se le concedió un plazo de seis días contados a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud respectiva para que suministrara los datos, informes, contabilidad y demás elementos que en dicho oficio se mencionan, de conformidad con el artículo 53, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, según consta en el acta parcial levantada el 09 de abril de 2001, a folios del IPF1100040/01-002-001 al IPF1100040/01-002-004. **Al tratarse del incumplimiento de una obligación formal y no sustantiva (pago) como lo es el no haber presentado de inmediato los libros y registros que forman parte de la contabilidad del contribuyente; motivo de la infracción, se determina que el fisco no sufrió impacto alguno. Así también fue valorada su capacidad económica y con base en ésta, su capacidad contributiva y aunado a ello, se revisaron los antecedentes tributarios del infractor, comprobándose así que ésta es la primera ocasión en la que el Sr. Jesús Ramírez Aguilar incurre en dicha infracción. Así mismo la infracción cometida por el contribuyente fue de manera culposa, lo cual se desprendió a partir del desarrollo de la visita domiciliaria, que consta en folios antes citados.**

En tal virtud, le es aplicable lo previsto en el último párrafo del oficio número 324-SAT-R8-L62-4030 citado en el primer párrafo de esta resolución; por lo que con fundamento en lo dispuesto en los artículos 7º., fracciones VII y XIII; y Tercero Transitorio, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria; 2º., primero y tercer párrafos; 25, primer párrafo, fracción II; tercero y últimos párrafos; en relación con el artículo 23, fracción XXII; 39, primer párrafo, Apartado A; Cuarto y Octavo Transitorios, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación del 22 de marzo del 2001; y Artículo Segundo, segundo párrafo, número 61, del Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 2000; así como en el artículo 33, último párrafo; del Código Fiscal de la Federación, y a efecto de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 85, fracción I y 86, fracción I, del propio Código Fiscal de la Federación; se le impone una multa en cantidad de \$ 8,751.00 (Ocho mil quinientos setenta y un pesos 00/100 M.N.), **multa en la que una vez valorados los elementos a que hace referencia el artículo 70, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación se reduce con fundamento en el párrafo cuarto del mismo precepto, en**

un 50% siendo la cantidad a pagar de \$ 4,285.50 (Cuatro mil doscientos ochenta y cinco pesos 00/100 M.N.), (capturar en clave 194); la cantidad anterior, se encuentra actualizada y vigente a partir del 1° de enero de 2001, y fue publicada en el Anexo 5 de la Décima Segunda Resolución de Modificaciones a la resolución Miscelánea Fiscal para el 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 02 de marzo de 2001, de conformidad con lo previsto en el artículo 17-B, del propio Código Fiscal de la Federación, vigente.

Como ya ha quedado establecido con los ejemplos antes citados, así como con la resolución emitida por el Servicio de Administración Tributaria, encontramos que las multas señaladas en el Código Fiscal de la Federación, y en concreto su Título IV, Capítulo I, contravienen el contenido del artículo 22 constitucional en el sentido de imponer multas excesivas.

5.4 Propuesta: La reducción y proporcionalidad de las multas en el Capítulo I del Título IV del Código Fiscal de la Federación

Por lo sostenido en el desarrollo del presente trabajo, nuestras propuestas están encaminadas a reformar el contenido del párrafo cuarto del artículo 70 del ordenamiento fiscal, en el sentido de permitirle a la autoridad reducir el monto de las multas, así como adicionar otro párrafo al precepto antes citado, en el que se establezcan normas generales y se faculte al órgano sancionador para valorar en cada caso las condiciones en que se cometió la infracción, y así poder imponer una multa justa.

En este sentido, vertimos las siguientes:

PROPUESTAS

1.- Si bien es cierto que la autoridad está facultada para imponer multas entre un mínimo y un máximo, así como multas fijas, también lo es que debe tomar en cuenta la capacidad económica del infractor, las condiciones o circunstancias en que se cometió la infracción, la gravedad de la misma y la reincidencia.

2.- Pero aun cuando impone la cantidad mínima como multa, ésta puede resultar excesiva para el contribuyente que ha sido sancionado por transgredir las disposiciones fiscales, por el reducido valor de su patrimonio, ya que su capacidad económica es insuficiente, viéndose disminuida a tal grado que además de no poder cubrir el monto de la multa, caería incluso en un estado ruinoso, trayendo con ello como consecuencia inmediata:

- La venta o cierre de su negociación

Y como consecuencias secundarias las siguientes:

- Despido y con ello, desempleo de trabajadores
- Disminución del padrón de contribuyentes
- Disminución de las arcas de la Federación
- Daño económico a la Nación

3.- Por ello, creemos necesario que se reforme el párrafo cuarto y se adicione otro al artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en el que se permita la reducción del monto de las multas contenidas en su Capítulo I, Título IV, y se establezcan reglas de carácter general para que la autoridad



valore las condiciones en que se cometió la infracción y poder así determinar su correspondiente sanción.

4.- Por todo lo anterior, consideramos que dicho precepto debe quedar de la siguiente manera:

Párrafo Cuarto:

"Las multas que este capítulo establece en porcientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, así como las que establecen cantidades fijas, que se deban aplicar a los contribuyentes, podrán ser reducidas hasta en un 50%, salvo aquellos preceptos en los que se establezca expresamente una reducción, ya que en estos casos, podrá aplicarse el porcentaje faltante que iguale la reducción del 50% a que se hace referencia."

Así también, creemos necesaria la siguiente adición:

"Para la imposición de una multa, así como para su procedente reducción, se deberán tomar en cuenta los siguientes elementos:

- I. La capacidad económica del contribuyente;
- II. La capacidad contributiva;
- III. La gravedad de la infracción, esto es, el impacto que sufre el fisco;
- IV. La reincidencia, conforme a lo establecido por el artículo 75 de este Código; y
- V. El dolo o culpa con que se cometió la infracción."

5.- Consideramos que el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación debe quedar de la forma antes citada, ya que si sólo se aplica la reducción a los

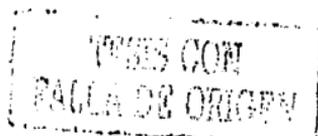
contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,193,810.00, los demás contribuyentes quedan excluidos de ese "beneficio", y aun aquellos que se encuentran en dicho supuesto y se les aplica la reducción del 50%, la multa puede resultar excesiva, ya que no son tomados en cuenta los elementos a que hemos hecho referencia, violando así lo dispuesto por el artículo 22 constitucional.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Desde la antigüedad, los impuestos se imponían a capricho de los soberanos, provocando con ello grandes injusticias; es en Grecia en donde encontramos que aparece la multa con un doble carácter: pena e indemnización; siendo ésta en la que se dividía el producto entre el Estado y la víctima. En Roma concebían a la multa sólo como pena pecuniaria, pero es aquí cuando se habla de multa "iusta" y multa "iniusta", definiendo a esta última como aquella que no venía expresada en cabezas de ganado y, a contrario sensu, se entendía por "iusta" aquella que era expresada en cabezas de ganado. En la Edad Media las multas eran denominadas tasas de rescate, las cuales eran fijadas por los intendentes o funcionarios facultados por el señor feudal para cobrar aquéllas, así como la suerte principal. Por su parte, tanto en Francia como en Alemania con la legislación imperial y con la "Constitutio Criminalis Carolina" respectivamente, la multa es concebida como pena pecuniaria y es reducida en su cantidad, dándose la alternativa de pagar la multa o la prisión con trabajo forzado.

En México, no es sino hasta el proyecto de la Constitución Política de la República Mexicana de 1856 cuando en su artículo 29 se establece la prohibición de la multa excesiva, la cual fue transcrita al artículo 22 de la Constitución Federal de 1857, misma que a su vez no fue modificada por los constituyentes de 1917.

SEGUNDA.- La infracción fiscal es todo acto u omisión que origina el incumplimiento de una obligación descrita en cualquier ordenamiento fiscal, transgresión que conlleva una sanción, siendo ésta la pena o castigo que la autoridad competente impone a quien viole o contravenga la norma. Dicha



sanción en materia fiscal es de tipo económico y se traduce en una multa que debe pagar el particular -persona física o moral- al fisco, independientemente de la suerte principal y demás accesorios que pudiesen llegar a generarse.

TERCERA.- La naturaleza jurídica de la multa es de tipo administrativo-penal, en virtud de que el Poder Ejecutivo a través de las dependencias que lo integran, es quien está facultado para imponer multas previo procedimiento que las leyes administrativas señalan, y es de naturaleza penal en el sentido de contar con un carácter represivo e intimidatorio, es decir, que sirve de instrumento administrativo para impulsar el cumplimiento voluntario o coactivo de las obligaciones fiscales, tanto para el infractor como para los demás contribuyentes sujetos a las mismas obligaciones fiscales.

CUARTA.- Al establecerse en el artículo 2º, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación que las sanciones (multas) son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza jurídica de las mismas, y nuestra Ley Suprema en su artículo 31, fracción IV, al consagrarle a las contribuciones las garantías de proporcionalidad y equidad, entonces las multas también deben gozar de dichas garantías, ya que de lo contrario se viola nuestra Carta Magna, y al establecerse multas que no cuenten con proporcionalidad ni equidad se estará frente a una inconstitucionalidad.

QUINTA.- Las multas que establecen un límite inferior y otro superior, pueden resultar excesivas, en virtud de que aun al aplicarse la mínima, ésta puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, por el hecho de limitar a la autoridad sancionadora de imponer multas que se

encuentren dentro de los parámetros fijados en ley; con mayor razón, en las sanciones que establecen multas fijas se limita aún más a dicha autoridad la posibilidad en cada caso, de determinar su monto o cuantía valorando la capacidad económica del contribuyente; su capacidad contributiva; la gravedad de la infracción; la reincidencia y el dolo, para con ello poder individualizar la multa que corresponda.

SEXTA. - El artículo 22 constitucional prohíbe claramente la imposición de multas excesivas por parte de la autoridad -en nuestro caso de la autoridad administrativa-, para evitar un abuso o desvío de poder de la autoridad competente al imponerlas. Y por consiguiente, resultará inconstitucional la legislación secundaria o el acto administrativo basado en dicha legislación que contenga como sanción multas excesivas.

SEPTIMA. - Nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no nos proporciona la mínima idea de lo que debemos entender por multa excesiva, o a contrario sensu, de no excesiva. Es por ello, que nos dimos a la tarea, con base en criterios jurisprudenciales y doctrinales, de dar la siguiente definición de multa no excesiva:

Es la sanción de tipo económico que debe pagar el particular, persona física o moral al fisco, cuando exista o se incurra en una infracción a las disposiciones fiscales, una vez valorada la capacidad económica del contribuyente; su capacidad contributiva; la gravedad de la infracción; la reincidencia y el dolo o culpa, conque se cometió la infracción. A contrario sensu, se entenderá multa excesiva.

OCTAVA.- El hecho de que una sanción esté señalada en ley, ello no significa que esta sanción no contravenga el precepto constitucional en el que se prohíben las multas excesivas (artículo 22), en virtud de que el legislador al crear la ley no dio un margen de libertad a la autoridad sancionadora para valorar el caso en particular a través de los elementos, tales como: la capacidad contributiva; la gravedad de la infracción; el dolo o la culpa, entre otros.

NOVENA.- Las multas contenidas en el Capítulo I, Título IV del Código Fiscal de la Federación son excesivas, en virtud de que en el mismo ordenamiento no existe un precepto que establezca los mínimos elementos a valorar por la autoridad sancionadora, y con base en sus razonamientos lógico-jurídicos pueda imponer una multa justa.

DECIMA.- La misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido en diversos criterios que por multa excesiva debe entenderse, aquella sanción pecuniaria que rebasa los límites de lo ordinario y razonable, y para evitar que una multa sea excesiva debe establecerse en ley que la autoridad facultada para imponerla pueda determinar su monto o cuantía tomando en cuenta la gravedad de la infracción, el hecho que motivó al infractor a transgredir la norma, la capacidad económica del mismo, la reincidencia o cualquier otro elemento que ayude determinar individualizadamente la multa correspondiente.

DECIMAPRIMERA.- Con base en los criterios jurisprudenciales y doctrinales a los que hicimos mención en el desarrollo del presente trabajo, consideramos que los elementos que la autoridad debe valorar, para evitar la

imposición de multas excesivas e individualizar la sanción correspondiente al caso concreto, deben ser los siguientes:

- 1.- La capacidad económica del contribuyente;
- 2.- La capacidad contributiva;
- 3.- La gravedad de la infracción, esto es, el impacto que sufre el fisco;
- 4.- La reincidencia, conforme a lo establecido por el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación;
- 5.- El dolo o culpa con que se cometió la infracción.

Al tomar en cuenta los citados elementos para imponer una multa, se evitará caer en un abuso o desvío de poder.

DECIMASEGUNDA.- Creemos que es necesario reformar el párrafo cuarto, así como adicionar otro al artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, con el que se permita la reducción de las multas contenidas en su Capítulo I, Título IV, y se establezcan reglas de carácter general que permitan a la autoridad valorar el caso en concreto y poder así, individualizar la correspondiente sanción.

DECIMATERCERA.- La reforma así como la adición a que hacemos referencia en la conclusión anterior, consideramos deben quedar de la siguiente manera:

Párrafo Cuarto:

"Las multas que este capítulo establece en porcientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, así como las que establecen cantidades fijas, que se deban aplicar a los contribuyentes, podrán ser reducidas hasta en un 50%, salvo aquellos preceptos en los que se

establezca expresamente una reducción, ya que en estos casos, podrá aplicarse el porcentaje faltante que iguale la reducción del 50% a que se hace referencia."

Adición:

"Para la imposición de una multa, así como para su procedente reducción, se deberán tomar en cuenta los siguientes elementos:

- I. La capacidad económica del contribuyente;
- II. La capacidad contributiva;
- III. La gravedad de la infracción, esto es, el impacto que sufre el fisco;
- IV. La reincidencia, conforme a lo establecido por el artículo 75 de este Código; y
- V. El dolo o culpa con que se cometió la infracción."

DECIMACUARTA.- La reforma citada anteriormente, creemos debe quedar de esa manera dado que conforme a la ley actual, si sólo se aplica la reducción a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,193,810.00, los demás contribuyentes quedan excluidos de ese "beneficio"; y aun aquellos que se encuentran en dicho supuesto y se les aplica la reducción del 50%, la multa puede resultar excesiva, ya que no son tomados en cuenta los elementos a que hemos hecho referencia, violando así lo dispuesto por el artículo 22 constitucional.

DECIMAQUINTA.- De manera general, las consecuencias que traería consigo la omisión por parte de la autoridad sancionadora de no hacer una correcta valoración de los elementos antes citados y por ende de imponer una multa excesiva, serán primeramente que el infractor no podrá cubrir el

172



monto de la multa, pudiendo caer incluso en un estado ruinoso y por consiguiente se puede dar la venta o cierre de su negociación; el despido y con ello, el desempleo de trabajadores; la disminución del padrón de contribuyentes; la disminución de las arcas de la Federación y el daño económico a la Nación, entre otros.

BIBLIOGRAFIA

CORTI, Horacio Guillermo. Derecho Financiero. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997, pp. 587.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1995, pp. 444.

DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. Ed. Porrúa, México 1999, pp. 331.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México 1988, pp. 1025.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Segunda edición, Ed. Pac, México, 1982, pp. 209.

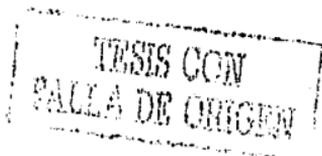
FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Ed. McGraw-Hill, México, 1998, pp. 466.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Teoría de la infracción fiscal. Ed. Cárdenas editor y distribuidor, México, 1980, pp. 427.

----- Derecho Fiscal-Penal. Ed. Porrúa, México, 1994, pp. 491.

GONZALEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. Los delitos fiscales. Ed. Pereznieto editores, México, 1995, pp. 206.

174



GUILIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Cuarta edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1990, pp. 1266.

GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto. Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al estilo mexicano. Ed. Porrúa, México, 1993, pp. 1119.

JONSON OKHUYSEN, Eduardo A. Temas Fiscales. Ed. Pac, México, 1985, pp.193.

JOSE MARIA, Martín y RODRIGUEZ USE, Guillermo F. Derecho Tributario General. Ed. Depalma, 1986, pp. 447.

LOMELI CERESO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Tercera edición Ed. Porrúa, México, 1998, pp. 251.

LOZANO, José María. Estudios del Derecho Constitucional Patrio. Cuarta Edición, Ed. Porrúa, México, 1987, pp. 507.

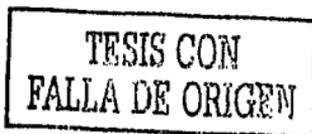
MARGADANT S., Guillermo F. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Ed. Esfinge, México, 1988, pp. 236.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décima cuarta edición, Ed. Porrúa, México, 1999, pp. 327.

MARTINEZ LOPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1959, pp. 332.

PORRAS Y LOPEZ, Armando. Derecho Fiscal. Ed. Textos Universitarios S.A., México, 1967, pp. 332.

175



QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YANEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Segunda edición, Ed. Trillas, México, 1994, pp. 440.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla, México, 1986, pp. 309.

RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones. Ed. Porrúa, México, 1994, pp. 175.

RUEDA HEDUAN, Iván. Los 7 pecados capitales en materia fiscal. Ed. Ediciones fiscales ISEF, México, 1995, pp. 86.

RUIZ, Eduardo. Derecho Constitucional. Segunda edición, Ed. Nueva Biblioteca Mexicana, México. 1978, pp. 410.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Vol. I, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, pp. 505.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa, México 1999, pp. 585.

SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. Segunda edición, Ed. Cárdenas editor y distribuidor, México, 1988, pp. 892.

SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Ed. Pac, México, 1991, pp. 132.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Ed. Bibliográfica Argentina, Argentina, 1967.

DICCIONARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL, GARANTIAS Y AMPARO. Burgoa Orihuela, Ignacio. Cuarta edición, Ed. Porrúa, México, 1996, pp. 485.

176



DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas,
UNAM. Ed. Porrúa, México, 1996.

177

TESE CON
FALLA DE ORIGEN

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

178

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN