



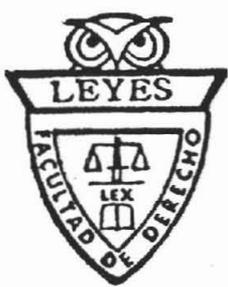
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

LA MUERTE DEL INFRAC TOR COMO FORMA DE EXTINCION DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL POR INFRACCIONES A LAS LEYES FISCALES FEDERALES

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADA EN DERECHO PRESENTA: DIONE RIVERA FIERROS



ASESORA DE TESIS: LIC. PATRICIA LOPEZ LOPEZ



MEXICO, D. F.

AGOSTO 2005

m348255



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCRELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 15 de agosto de 2005.

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

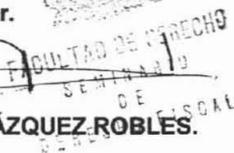
Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **RIVERA FIERROS DIONE**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"LA MUERTE DEL INFRACTOR COMO FORMA DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL POR INFRACCIONES A LAS LEYES FISCALES FEDERALES"**.

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

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

Atentamente  
**"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"**  
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.



*"No soy, no me considero un abogado fiscalista, pero sí debo decir que los admiro. Los abogados que se dedican a esta especialidad son arrojados, valientes, al igual que los corsarios de épocas lejanas. Es decir, aprovechan los errores de las leyes para buscar beneficios a sus clientes y...si se pueden quedar con una presa, lo hacen, esa es su profesión.*

*En una lejana época heroica, durante muchos años, las reglas nunca cambiaron, se sabía a que atenerse. Había un fisco federal que trataba de fundar y motivar, como lo mandaba la Constitución y la Jurisprudencia, todas sus determinaciones y multas, incluso. Por otro lado existían los corsarios, quiero decir, los abogados que ganaban al fisco todas, o casi todas las controversias sobre multas, porque estas no habían sido correctamente impuestas. Y así, de esta manera, corrían los años y todos eran felices".*

**Genaro David Góngora Pimentel**  
Ex-Presidente de la Suprema  
Corte de Justicia de la Nación.

*Agradezco:*

*A Dios:*

*Porque ha sido mi motor, mi guía, el más fiel amigo y el mejor aliado.*

*A mi Alma Matter:*

*Universidad Nacional Autónoma de México*

*Por ser ese paraíso que ofrece desinteresadamente, las armas más eficaces para hacer de cualquiera, el mejor de los profesionales.*

*A la Facultad de Derecho:*

*Por ser cuna de grandes juristas y acogerme en sus aulas para mi formación, en esta noble profesión.*

*A mis padres:*

*Francisco Rivera Ruíz*

*Por ser un pilar en mi vida.*

*Por tu tolerancia en mis aciertos y desaciertos.*

*Por tu apoyo y amor incondicional.*

*Porque soy "tú".*

*Porque me llena de orgullo ser tu hija.*

*TE AMO*

*Ma. de los Angeles Fierros Amesquita*

*Por ser la razón de mi vida.*

*Por el inmesurado amor que siempre me  
brindas.*

*Porque somos una.*

*Porque es una dicha que seas mi madre.*

*TE AMO*

*A mis hermanos:*

*Liliana, Francisco, Saraí e Iram, por su amor,  
comprensión, compañía y unión en los  
momentos dulces y amargos.*

*A mi sobrina Andrea.  
Por ser mi chispita de alegría.*

*A la Lic. Patricia López López:*

*Por su generosa paciencia y el apoyo brindado, en la dirección y elaboración del presente trabajo.*

*Por ser un digno ejemplo de profesionalismo, dedicación, constancia y sobre todo sencillez.*

*A Ud., mi eterno respeto y admiración.*

*Al Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles:*

*Por contribuir a la realización de éste proyecto y permitir que lo que alguna vez fue un sueño al iniciar esta carrera, hoy sea una realidad.*

*A la Dra. Margarita Lomeli Cerezo y al  
Lic. Hugo Carrasco Iriarte:*

*Por sus valiosas aportaciones.*

*A la Lic. María Elena Orta García:*

*Por brindarme un voto de confianza y la oportunidad de laborar a su lado.*

*Por ser una mujer excepcional.*

*A mis Abuelos (as):*

*María Ruiz Franco(†), Irene Amesquita Fierros(†), Antonio Rivera Téllez(†) y Marciano Fierros Sánchez.*

*Por la semilla de unión que sembraron en la gran familia que ahora formamos y a la cual debo todo lo que soy.*

*A mis tíos (as):*

*Edel Ángel, Abel López, Rubén García, Porfirio Domínguez y Manuel Fierros.*

*Celia, Isabel, Lilián(†), Felisa, Elena y Micaela Fierros Amesquita, así como Alicia, Aurelia y Ma. Luisa Rivera Ruiz, Candelaria y Auxilio Sánchez(†).*

*Por el cariño que siempre he recibido de ustedes.*

*A mis sobrinos (as) y primos (as), en especial a la:*

*C.P. Diana García Rivera*

*Por tus sabios consejos.*

*Por tu apoyo y cariño.*

*Porque eres un ejemplo para mí.*

*TE ADMIRO Y TE QUIERO*

*A Ustedes MIS AMIGOS, que más que eso son mis colegas, confidentes, cómplices, mi segunda familia y mi tesoro máspreciado:*

*Por las horas que hemos compartido.*

*Por permitirme ser parte de su vida y aceptar un trozo de mi corazón.*

*Y a todos aquellos que de una o de otra forma han participado en la consecución de este logro...*

*Gracias*

# ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	I
--------------------	---

## CAPÍTULO I. DE LA POTESTAD PUNITIVA

1.1. El Derecho como orden coercitivo .....	1
1.1.1. De la coacción de la norma jurídica .....	3
1.2. Facultad sancionadora del Poder Ejecutivo Federal .....	6
1.2.1. La potestad punitiva fiscal .....	11
1.2.1.1. Concepto jurídico .....	14
1.2.1.2. Concepto doctrinal .....	23

## CAPÍTULO II. DE LA INFRACCIÓN

2.1. Concepto de infracción .....	26
2.2. De la infracción fiscal .....	28
2.2.1. Naturaleza jurídica .....	32
2.2.2. Clasificación .....	38
2.2.3. Infracción y delito fiscal .....	43
2.3. Causas del incumplimiento tributario .....	51
2.4. Sistemas de infracciones y sanciones .....	56

## CAPÍTULO III. DE LA SANCIÓN

3.1. Concepto de sanción .....	59
3.2. Clasificación de las sanciones .....	62
3.3. Fines perseguidos por las sanciones .....	67
3.3.1. De la pena .....	69
3.4. De la sanción fiscal .....	74
3.4.1. Tipos de sanciones fiscales .....	75
3.4.1.1. El decomiso .....	76

3.4.1.2.	La clausura .....	79
3.4.1.3.	La suspensión o cancelación de patentes o autorizaciones .....	82
3.4.2.	Finalidad de las sanciones fiscales .....	83
3.5.	La multa .....	88
3.5.1.	Concepto .....	88
3.5.2.	Regulación jurídica histórica de las multas fiscales .....	90
3.5.2.1.	Código Fiscal de la Federación de 1938 .....	91
3.5.2.2.	Código Fiscal de la Federación de 1967 .....	94
3.5.2.3.	Código Fiscal de la Federación de 1981 .....	96
3.5.3.	Regulación jurídica actual de las multas fiscales .....	97
3.5.3.1.	En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos .....	97
3.5.3.2.	En el Código Fiscal de la Federación .....	98
3.5.4.	Naturaleza jurídica de las multas fiscales .....	109

## **CAPÍTULO IV. DE LA RESPONSABILIDAD**

4.1.	Concepto de responsabilidad .....	118
4.2.	Elementos de la responsabilidad .....	122
4.3.	Responsabilidad civil y penal .....	124
4.4.	De la responsabilidad fiscal .....	127
4.4.1.	Modalidades de la responsabilidad fiscal .....	129
4.4.1.1.	Excluyentes .....	129
4.4.1.2.	Atenuantes .....	132
4.4.1.3.	Agravantes .....	134
4.4.2.	Clases de responsabilidad fiscal .....	137
4.4.2.1.	Responsabilidad directa .....	137
4.4.2.2.	Responsabilidad solidaria .....	139

## **CAPÍTULO V. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE INFRACCIONES FISCALES**

5.1.	Formas de extinción de la responsabilidad .....	146
5.1.1.	Extinción de la facultad fiscal de imponer multas .....	146
5.1.1.1.	Cosa juzgada .....	146
5.1.1.2.	Oblación .....	148
5.1.1.3.	Caducidad .....	149

5.1.2. Extinción de la facultad fiscal de cobrar multas .....	151
5.1.2.1. Pago .....	152
5.1.2.2. Compensación .....	153
5.1.2.3. Condonación .....	155
5.1.2.4. Cancelación .....	159
5.1.2.5. Prescripción .....	164
5.2. Muerte del infractor y carácter personal de las penas .....	168
5.2.1. La persona jurídica como excepción al carácter personal de la responsabilidad por infracciones fiscales .....	177
5.3. La sucesión del infractor y las multas fiscales .....	185
5.4. Prohibición de penas trascendentales .....	191
<b>CONCLUSIONES</b> .....	195
<b>PROPUESTA</b> .....	199
<b>FUENTES CONSULTADAS</b> .....	207

*“Hay dos cosas que los hombres no  
podrán evitar nunca: la muerte  
y el pago de impuestos”*

Oliver Wendell Holmes

## INTRODUCCIÓN

La muerte, que es lo único cierto que sabemos nos va a suceder, de la que en ocasiones nos reímos, que en el fondo tememos como a todo lo desconocido y sólo nos es tolerable por no saber cómo ni cuando se nos presentará, tiene implicaciones en muchos ámbitos y, por supuesto, uno que no podría faltar es el fiscal.

El derecho regula relaciones entre seres humanos, los que son finitos en el tiempo, ya que nacen, viven y mueren. Como los seres humanos son perecederos, los derechos y las facultades, las obligaciones y los deberes que regulan el orden jurídico no pueden ser eternos sino que están limitados en el tiempo. En efecto, todo lo que nace tiene que morir. Por tanto, la responsabilidad que surge por la comisión de infracciones a las disposiciones fiscales y las correspondientes sanciones, que surgen un día a la vida jurídica, no escapan a esta conclusión lógica.

Ahora bien, no obstante que tenemos la certeza de que algún día se extinguirá la responsabilidad y las sanciones derivadas de los ilícitos, es menester que jurídicamente se tenga la certeza del momento en que tales supuestos acaecen.

Sobre todo en el ámbito del derecho punitivo o fiscal, en donde actualmente no existe unanimidad de criterio en cuanto a la naturaleza que posee la multa fiscal, esto es, mientras que algunos autores consideran que ésta tiene un carácter indemnizatorio, otros opinan que su naturaleza es meramente punitiva. Lo anterior no se limita a una cuestión exclusivamente teórica o doctrinal, sino que trasciende a lo práctico, sobre todo al momento de determinar los alcances de la responsabilidad por infracciones a las leyes fiscales federales.

Así pues, el desarrollo de la presente tesis, pretende analizar la naturaleza jurídica de las sanciones administrativas –en particular la multa– por considerar que son conceptos que configuran valores de justicia y seguridad jurídica que el derecho persigue, y que el particular los requiere y utiliza en base a las garantías que la Constitución le otorga.

Así mismo, la presente investigación tiene como propósito demostrar que dado el carácter punitivo de las multas fiscales, la muerte del infractor extingue la responsabilidad por las infracciones a las leyes fiscales federales y en consecuencia las multas fiscales. Lo anterior, con la finalidad práctica de destruir la errónea postura que en la actualidad mantiene el Fisco Federal, al considerar que la muerte del infractor no extingue las multas impuestas por infracciones tributarias, otorgándole de *facto* un carácter trascendental a la sanción, lo cual a todas luces contraviene la garantía individual consagrada en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Estas consideraciones que se acaban de efectuar suponen ciertamente un motivo de justificación para acometer el estudio del tema al que se va a dedicar el presente trabajo.

Por otra parte, la elección del tema brinda una oportunidad para introducirse en el estudio de los ilícitos tributarios sancionables en la vía administrativa, y en particular de la siempre polémica e interesante cuestión sobre la naturaleza jurídica que reviste la sanción pecuniaria –multa– así como la de la supletoriedad de los principios del derecho penal, que debieran de serles aplicables, ante las lagunas que reviste la propia legislación fiscal.

Ahora bien, para la realización de este trabajo, se han empleado materiales propios del campo jurídico, esto es, el derecho positivo, la doctrina, tanto nacional como extranjera y la jurisprudencia, precisamente, porque esta última desempeña un papel singular en la elaboración del derecho sancionador administrativo en general, y tributario en particular.

Justificado a grandes rasgos el interés del tema objeto de este trabajo, resulta oportuno referirse brevemente a la estructura que se ha seguido para la elaboración del mismo.

La presente investigación consta de cinco capítulos. En el primero de ellos, se toma como punto de partida, la importancia que reviste para el tema que nos ocupa, la naturaleza coactiva que para ser eficaz, entraña todo orden jurídico. Asimismo se lleva a cabo un análisis sobre la facultad sancionadora que posee la Administración Pública y la polémica doctrinal desencadenada en torno a ella, cuestión que indudablemente debe ser abordada, toda vez que la misma constituye un presupuesto fundamental en la imposición de sanciones por parte de la autoridad fiscal.

El capítulo segundo, se aboca al estudio de la infracción fiscal, partiendo de su conceptualización, abordándose el tema de la naturaleza jurídica que reviste, su clasificación y destacándose particularmente en éste, las razones por las cuales se justifica la afirmación de que entre el delito y la infracción existen diferencias meramente cuantitativas y no cualitativas, lo cual postula una premisa básica para la conclusión a la que pretende llegar esta investigación. Asimismo, se aborda de forma muy sucinta, a fin de que no se diluya el objeto de nuestro estudio, las principales causas del incumplimiento tributario, así como los distintos sistemas de infracciones y sanciones que reconoce la doctrina.

El capítulo tercero constituye sin duda el núcleo del trabajo, puesto que en mismo se analiza la figura de la sanción fiscal, poniéndose especial relevancia en el tratamiento de la multa fiscal y su regulación a través de los diversos Códigos Fiscales Federales vigentes desde 1938, hasta llegar a la actualidad. De igual forma no se omitió el análisis de la naturaleza jurídica que poseen las multas fiscales, puesto que dicho tema resulta de vital trascendencia para la conclusión a la cual nos conduce, la investigación que nos ocupa.

En el capítulo cuarto intitulado de la responsabilidad fiscal, se abordan las cuestiones que plantea el estudio de la responsabilidad fiscal derivada de la comisión de infracciones fiscales, así como de sus principales modalidades, entendidas como las circunstancias excluyentes, atenuantes y agravantes que la afectan. Por otro lado, cabe señalar que no se omite hacer referencia a los distintos tipos de responsabilidad, esto es civil y penal, así como directa y solidaria, tratándose de la responsabilidad fiscal.

En el capítulo quinto, se analizarán las principales causas de extinción de la responsabilidad, en sus dos vertientes, ya sea que deriven de la extinción de la

facultad de la autoridad fiscal para imponer las sanciones –específicamente el caso de la multa, que es el que nos ocupa– o bien, de la extinción de la facultad de cobro de las mismas. Finalmente, en el desarrollo de este capítulo se pone de relevancia el tema de la muerte del infractor como una causa de extinción de la responsabilidad derivada de infracciones fiscales federales y sus implicaciones respecto de la sucesión del infractor, principalmente las relacionadas con el carácter personal de la pena y la prohibición constitucional de las penas trascendentales, lo cual evidentemente constituye el punto toral de esta investigación.

El trabajo finaliza con las principales conclusiones extraídas a lo largo del estudio realizado en las páginas precedentes, tratando de proporcionar una visión global de los aspectos más significativos abordados en el mismo y postulando una propuesta en atención a las mismas.

## CAPÍTULO I. DE LA POTESTAD PUNITIVA

### 1.1. EL DERECHO COMO ORDEN COERCITIVO

La característica más general y relevante del derecho, en todo tiempo y lugar, es que su presencia indica que cierta conducta humana deja de ser optativa, convirtiéndose, así, en obligatoria en algún sentido.<sup>1</sup> Ahora bien, para hacer que determinados individuos se comporten de cierto modo, es necesario disponer de elementos enormemente persuasivos, a saber, el castigo, es decir, el recurso a la coacción que altera el cuadro de las motivaciones del comportamiento de los individuos.

Al respecto la doctora Margarita Lomelí Cerezo apunta lo siguiente: “Elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de *coactividad o autarquía*, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico.”<sup>2</sup>

De ahí la importancia de dedicar este apartado al análisis del carácter coactivo del derecho, rasgo prácticamente indiscutible en la teoría jurídica.

“La sociedad para existir, subsistir y desarrollarse, exige a los seres humanos, necesariamente, limitaciones constantes que son establecidas por las normas jurídicas. El Derecho hace posible y garantiza así la convivencia social. Por consiguiente, todo aquello que ponga en peligro la convivencia deberá ser

---

<sup>1</sup> Al respecto, el destacado jurista Eduardo García Máynez en su obra intitulada *Introducción al Estudio del Derecho*, precisa que: “A diferencia de las normas morales, los preceptos jurídicos son bilaterales porque imponen deberes correlativos a facultades o conceden derechos correlativos a obligaciones...Frente al jurídicamente obligado encontramos siempre a otra persona, facultada para reclamarle la observancia de lo prescrito.”

<sup>2</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 4ª ed. Editorial Porrúa. México, 2002. p. 11.

reprimido por el Estado, mediante el cual actúa la sociedad. El Estado tiene el deber y el poder de defender a la sociedad contra toda clase de enemigos, los de afuera y los de adentro. Estos, los infractores, hacen peligrar la convivencia social.”<sup>3</sup>

El doctrinario Luis Jiménez de Asúa<sup>4</sup> precisa que “Si los seres humanos respetaran esas normas, voluntariamente, siempre, el Derecho punitivo sería innecesario; pero siendo constantes las transgresiones al orden jurídico establecido, junto al Derecho constitutivo, que establece obligaciones, figura el Derecho sancionador que regula las reacciones contra el incumplimiento de los deberes. A menudo se considera que basta una sanción reparatoria: la restitución de la cosa, la reparación de los daños y la indemnización de los perjuicios; pero en aquellos casos en que la importancia del bien jurídico puesto en peligro o lesionado lo reclame, el Estado se ve en la necesidad de acudir a formas coactivas más enérgicas, y se impone la necesidad de la pena.”

“Para la sociedad la penalidad aparece como una función de defensa social, sin la que sería imposible mantener el orden público. Este fenómeno encuentra, a la vez, su origen y explicación en los sentimientos instintivos que provoca todo acto ilícito, y en la necesidad de dar satisfacción suficiente a esos sentimientos, para restablecer la tranquilidad pública. Tales sentimientos son el temor de que el acto ilícito se repita, por el mismo sujeto o por los que se inclinen a imitarlo.”<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl. *Derecho Penal Mexicano*. Parte General. 19ª ed. Editorial Porrúa. México, 1997. p. 153.

<sup>4</sup> citado por GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Derecho Fiscal Penal*. Editorial Porrúa. México, 1994. p. 25.

<sup>5</sup> *Ibidem*. p. 26.

Así pues, conforme a la teoría pura del derecho, éste es un orden normativo social de carácter coercitivo, porque a diferencia de los otros conjuntos de normas que rigen la conducta del hombre en colectividad, la reacción del derecho frente a los comportamientos contrarios al prescrito consiste en una sanción objetiva.

La objetividad de la sanción es un elemento que se agrega a la simple coerción psicológica, que provoca en los individuos la idea o sentimiento de que hay un motivo suficiente para cumplir con una regla determinada.

En este sentido, el derecho, además de la coerción emotiva que pudiera llevar al individuo a obedecer la norma, prevé sanciones objetivas en caso de incumplimiento, aún en contra de la voluntad del sujeto, pudiendo inclusive emplearse la fuerza física.

### 1.1.1. DE LA COACCIÓN DE LA NORMA JURÍDICA

La palabra coacción proviene del latín *coactio-onis*: cobro, extracción (fiscal), de *coacto, are*: compeler, a su vez, de *cogo, ere*: "conducir a"; así *coactus*: "impulso" significa: "empleo de la fuerza o violencia (o miedo) sobre un individuo para que éste haga alguna "cosa", "cualidad de algo que apremia o impulsa (a hacer algo)", "acción de compeler".<sup>6</sup>

Como es posible observar, la expresión "coacción" evoca la idea de un impulso, de una motivación. La coacción se distingue de cualquier otro empleo de fuerza

---

<sup>6</sup>DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. 13ª ed. Editorial Porrúa. México, 1999. p. 482.

o violencia por su propósito específico: *provocar una acción*. En efecto, la coacción implica la posibilidad latente del uso de la fuerza, lo que constituye en sí, una motivación al cumplimiento, en tanto que el hacer que alguien haga u omite, constituye su propia finalidad.

Dentro del lenguaje jurídico por “coacción” se entiende, en términos generales: “empleo de la fuerza de que dispone el orden jurídico”. Tal expresión alude al carácter coactivo del derecho que reside en el hecho de que emplea la fuerza *para regular la conducta humana*: establece (e impone) sanciones y hace uso de la ejecución forzada.

Al respecto, es necesario precisar que aunque en los diccionarios jurídicos y los tratados de filosofía del derecho se considera a la palabra coerción como sinónimo de coacción, es posible encontrar una sutil diferencia entre ambos conceptos.

A diferencia de la coacción, que como hemos apuntado, consiste en el uso de la fuerza física o moral que el ordenamiento jurídico contiene para sancionar una conducta contraria a éste, la coerción “es un momento intermedio entre la aplicación concreta de la fuerza (coacción) y la posibilidad meramente abstracta de que ésta se aplique (coercibilidad). Es en sí la advertencia directa del sistema de derecho al violentador de la norma jurídica que expresa que de no cumplir con la prescripción normativa aplicará una sanción.”<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup>*Ibidem*. p. 498.

El maestro García Máynez<sup>8</sup> comparte éste criterio al señalar que por coercibilidad se entiende la *posibilidad* de que la norma sea cumplida en forma no espontánea, e incluso en contra de la voluntad del obligado.

Dicho lo anterior, es procedente analizar el carácter coactivo del derecho y en consecuencia de la norma jurídica.

Para Kelsen, “El orden jurídico es un sistema de normas de Derecho...cada norma jurídica, para serlo, tiene que reflejar la naturaleza del Derecho, considerado en su totalidad. Si el Derecho es un orden coactivo, cada norma jurídica habrá de prescribir y regular el ejercicio de la coacción. Su esencia tradúcese en una proposición, en la cual se enlaza un acto coactivo, como consecuencia jurídica, a un determinado supuesto de hecho o condición.”<sup>9</sup>

En este sentido, cada norma jurídica refleja el concepto del derecho entendido en toda su generalidad. Y si como lo hemos señalado anteriormente, éste es concebido como un orden coactivo, es decir, un orden que regula y prescribe el ejercicio de la coacción, dados ciertos supuestos o hechos condicionantes, determinados por él mismo, entonces, la norma jurídica, como reflejo de todo el derecho, regula y prescribe el ejercicio de la coacción bajo ciertos supuestos.

Kelsen especifica como característica esencial de la norma jurídica la de que ella dispone la coacción como consecuencia, dados ciertos supuestos.

---

<sup>8</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. 53ª ed. Editorial Porrúa. México, 2002. pp. 21-22.

<sup>9</sup> Citado por SCHMILL ORDÓNEZ, en DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. 13ª ed. Editorial Porrúa. México, 1999. p. 2208.

Corresponde ahora, analizar cómo es que el Estado y particularmente la Administración Pública, dispone del carácter coactivo del derecho.

## 1.2. FACULTAD SANCIONADORA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL

El Estado, como organización jurídica de la sociedad, tiene la necesidad, y por ello el derecho y el poder, de castigar las conductas que dañan su existencia, por una parte, para reprimir los ilícitos y, por otra, para dar satisfacción a los intereses amenazados o lesionados y legítimamente protegidos.

El derecho de castigar o *ius puniendi* corresponde al Estado y a nadie más que a él que, en este campo, es legislador, juez y ejecutor. Así pues, éste, al castigar los ilícitos, ejerce una potestad, un poder indiscutible, expresión de soberanía y de imperio.

El autor Miguel Ángel García Domínguez<sup>10</sup> precisa que dicha potestad se manifiesta a través de la realización de tres funciones: 1. La función legislativa, que consiste en expedir las leyes que definen las infracciones y establecen las sanciones correspondientes; 2. La función jurisdiccional, que consiste en aplicar la ley al caso concreto; y, 3. La función ejecutiva que consiste en hacer efectiva la pena impuesta.

Dicho lo anterior, y tomando en consideración que la división de Poderes se ha convertido en el principio básico de la organización de los Estados modernos, además de ser una teoría política necesaria para establecer un gobierno de

---

<sup>10</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 29.

garantías, es conveniente analizar en concreto, la facultad sancionadora de la administración pública.

La separación de Poderes implica la división de los órganos del Estado en tres grupos diversos e independientes, cumpliendo con ello, la Constitución dispone que el Supremo Poder de la Nación para su ejercicio, se divide en tres: el Legislativo, cuya función es establecer las normas jurídicas que regulen las relaciones entre particulares, así como las que rigen el interés del Estado; el Ejecutivo, al que se encomienda la función administrativa encaminada a regular la actividad concreta y tutelar del mismo, con apego a la normatividad jurídica que le establece de manera específica sus facultades, es el que ejecuta las leyes del poder legislativo y las resoluciones del poder judicial; y por último, el Judicial, en quien recae la función jurisdiccional, definida por Serra Rojas como “...una actividad del Estado subordinada al orden jurídico y atributiva, constitutiva o productora de derechos en los conflictos concretos o particulares que se le someten para comprobar la violación de una regla de derecho o de una situación de hecho y adoptar la solución adecuada.”<sup>11</sup>

En este orden de ideas, la función administrativa se define como la actividad del poder ejecutivo, encaminada a la ejecución de la ley. No obstante, Vedel<sup>12</sup> sostiene que el término ejecución de leyes, abarca una tarea más general que es asegurar el mínimo de condiciones necesarias para la continuidad de la vida nacional, es decir, el mantenimiento del orden público y la marcha de los servicios públicos. Así pues, la función administrativa se entiende no sólo a la

---

<sup>11</sup> SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo*. Tomo I. 15ª ed. Editorial Porrúa. México, 1992. pp. 56-57.

<sup>12</sup> VEDEL, George, citado por FRAGA Gabino, *Derecho Administrativo*. 35ª ed. Editorial Porrúa. México, 1997. p. 55.

ejecución de leyes, sino también a la de otras actividades en que se hace uso de la autorización que da la propia ley o de facultades discrecionales que ella otorga.

En la Constitución Política Mexicana, están señaladas las atribuciones del Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial. El Presidente de la República es el titular del Poder Ejecutivo de la Unión y tiene las facultades que le señala el artículo 89, que en su fracción I señala: “Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”, por ello expide disposiciones de carácter general, así como la forma de aplicarlas y de hacerlas cumplir.

No obstante lo señalado, es imposible para el Presidente de la República ejecutar las leyes y cuidar su observancia por la gran gama de actividades y funciones que debe desempeñar, por eso el artículo 90 de la Constitución Federal instituyó las Secretarías de Estado para el desempeño de las atribuciones del Poder Ejecutivo, dicho artículo señala: “La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación...”.

La función del Poder Ejecutivo, de ejecutar las leyes y cuidar su exacta observancia, se realiza a través de la Administración Pública, es decir, realiza una actividad con sujeción a normas determinadas que rigen las relaciones entre el Poder Público y los particulares.

La Administración Pública es la encargada de vigilar y proveer la exacta observancia de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, y por ende, la capacitada para constatar su cumplimiento e imponer las sanciones, por esto se dice que el Poder Sancionador de la Administración Pública es perfectamente constitucional.

La doctora Margarita Lomelí Cerezo<sup>13</sup> califica la potestad sancionadora de la Administración como “La Facultad de castigar las transgresiones que no constituyen delitos...” y que es necesaria para que la Administración Pública cumpla con las actividades que le son inherentes a sus funciones.

Así pues, cuando se le conceden facultades sancionadoras a la Administración Pública, el Estado lo hace con la finalidad de ayudar a ésta a la realización adecuada y ágil de sus funciones, además de que una de las características del derecho es la relativa a que toda norma debe tener para el caso de su inobservancia, medidas que llevan a obtener su cumplimiento, teniendo, por tanto, aquella la característica de ser coactiva; forzándose con ello al individuo incumplido a llevar a cabo lo que prevé la misma, pues en caso contrario su cumplimiento sería potestativo.

En cuanto al poder que tiene la Administración Pública para sancionar el incumplimiento de sus normas el autor Garrido Falla establece que “Hay que reconocer que en cada caso se han atribuido a la Administración facultades sancionadoras y el legislador no ha procedido por puro arbitrio, sino de acuerdo con un criterio que evidencia el nexo común que une todos estos supuestos. Y en la materia que se trata este nexo no puede ser otro que el hecho de que la

---

<sup>13</sup> LOMELÍ CEREDO, Margarita. *Op. Cit.* p. 31.

sanción se imponga precisamente para reprimir las transgresiones que se han producido en un campo cuya competencia y cuidado ha sido precisamente encomendado a la Administración. La configuración de la Administración como un poder jurídico (y en tal sentido autosuficiente) postula esta potestad sancionadora.”<sup>14</sup>

Por otra parte, la doctora Lomelí Cerezo comparte el criterio de que la Administración Pública esté dotada de la facultad de sancionar el incumplimiento de las normas con ella relacionadas, precisando que “...dada la extensión de funciones de la Administración Pública, que es característica actual del Estado, la importancia y vigencia de los intereses generales que son objeto de su actividad así como la necesidad de reprimir indefectiblemente las violaciones a las normas legales que protegen esos intereses, no sería factible que la Administración tuviera que acudir a los tribunales judiciales para obtener que se sancionara a los infractores de dichas normas, puesto que esto entorpecería notablemente la consecución de los fines públicos que persigue.”<sup>15</sup>

Como ha sido posible observar de lo hasta aquí expuesto, la mayoría de las opiniones doctrinales y la legislación, coinciden en que la Administración Pública cuenta con poder sancionador, y que lo ejerce para hacer cumplir sus disposiciones, es decir, para realizar los fines que tiene encomendados, por lo anterior, es indispensable para la administración contar con este atributo sancionador.

---

<sup>14</sup> GARRIDO FALLA, Fernando. *Los Medios de la Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas*. Revista de la Administración Pública. Madrid. Año X. Número 28. p. 37.

<sup>15</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita. *Op. Cit.* p. 30.

### 1.2.1. LA POTESTAD PUNITIVA FISCAL

El autor Miguel Ángel García Domínguez<sup>16</sup>, define a la potestad punitiva fiscal como “...el poder jurídico que tiene el Estado de tipificar mediante ley los incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones y de establecer mediante ley penas económicas para castigarlas; y la facultad de la administración para que, en aplicación de la ley, imponga las penas que correspondan a quienes cometan las infracciones, y para que ejecute tales sanciones”.

Y precisa que dicha potestad punitiva fiscal, se manifiesta a través de la realización de tres funciones: 1. La función legislativa, que se ejercita expidiendo las leyes que definen las infracciones y que establecen las penas económicas por el incumplimiento de las obligaciones fiscales; expidiendo las leyes que regulan el procedimiento administrativo a través del cual se van a juzgar las infracciones, a imponer y ejecutar las penas; 2. La función jurisdiccional, consiste en aplicar la ley al caso concreto; y, 3. La función ejecutiva que se realiza al hacer cumplir coactivamente la resolución por la que se impone al infractor una pena económica.

Ahora bien, para ejercer las funciones de derecho público que le son propias, y para proporcionar los múltiples servicios que la sociedad requiere, el Estado necesita de recursos; recursos humanos, financieros y materiales con los cuales pueda atender de manera eficiente los diferentes servicios y actividades que ha de realizar.

---

<sup>16</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 29.

Pensando en esta necesidad, el constituyente estableció a los mexicanos la obligación de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”<sup>17</sup>. Facultando a la vez al Congreso de la Unión para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto” y para “establecer contribuciones” especiales de manera exclusiva sobre algunas fuentes<sup>18</sup>.

En este sentido, como bien lo afirma la doctora Margarita Lomelí Cerezo<sup>19</sup>, el ejercicio de la potestad impositiva que se hace a través del Congreso Federal y de las Legislaturas locales da origen a un voluminoso cuerpo de normas tributarias cuya aplicación, como la de todos los ordenamientos jurídicos, puede hacerse coactivamente, cuando no son cumplidas en forma espontánea por sus destinatarios.

“Para asegurar el acatamiento a las disposiciones fiscales, la Administración Pública a quien corresponde aplicarlas, está dotada de una potestad sancionadora que debe ejercer dentro del marco del orden jurídico...”<sup>20</sup>

“En todos los países del mundo el Poder Administrativo tiene facultades para determinar y castigar las faltas o contravenciones. Y en todos los sistemas jurídicos se ha aceptado la existencia del poder sancionador de la Administración Fiscal.”<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> Artículo 31, fracción IV Constitucional.

<sup>18</sup> Artículo 73, fracciones VII y XXIX Constitucional.

<sup>19</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita. *Op. Cit.* p. 9.

<sup>20</sup> *Loc. Cit.*

<sup>21</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed. Editorial Porrúa. México, 1999. p. 901.

Así por ejemplo, en la Constitución Española de 1978 se reconoce que la potestad sancionadora de las administraciones públicas es una manifestación junto con la jurisdicción penal, del poder punitivo del Estado, o *ius puniendi*. Estas facultades punitivas no tienen por qué corresponder exclusivamente a los jueces, ya que la administración puede imponer sanciones administrativas, que podrán ser revisadas por los tribunales del orden contencioso administrativo.<sup>22</sup> La legislación española se encuentra tan avanzada en este sentido, que el desarrollo reglamentario de ésta potestad sancionadora se materializa a través del Real Decreto 1398/1993 de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora.

Algunos autores sostienen que “La actividad de los órganos del Estado encargados de la aplicación de las disposiciones fiscales con las que se obtiene de los contribuyentes y responsables solidarios, los recursos económicos necesarios para satisfacer los gastos públicos, son disposiciones que en sí mismas están dotadas de la coacción de la fuerza necesaria para obligar su cumplimiento...no obstante lo anterior, es frecuente que esta facultad ejecutiva del fisco no sea suficiente para lograr que el cumplimiento de los sujetos obligados se produzca de manera normal, asiduo y puntual; debido a que no lleva implícita en sí misma ninguna forma de intimidación ni de acción disciplinaria, tan importantes y necesarias en toda normatividad jurídica. Por ello, es común que los sujetos infrinjan, violen las disposiciones fiscales y, en consecuencia, constituye también una constante de la norma que para castigar estas conductas desviadas, se presente la sanción jurídica como el instrumento disciplinario e intimidatorio del Estado.”<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> LEX MENTOR. Fiscal 2003. Editorial Deusto Jurídico. España, 2003. p. 1589.

<sup>23</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho Financiero Público*. 2ª ed. Editorial Mc Graw Hill. México, 2000. p. 227.

### 1.2.1.1. CONCEPTO JURÍDICO

La administración puede imponer sanciones de tipo represivo cuando los sujetos de las obligaciones establecidas en las leyes administrativas no cumplen los preceptos de éstas, dicha imposición de sanciones se lleva a cabo en virtud de que las transgresiones se han producido en un campo cuya competencia y cuidado ha sido encomendado a la administración pública.

El artículo 21 constitucional dispone que *“La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial...Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas;...”*.

Algunos autores consideran deficiente la redacción del artículo antes referido, lo cual ha producido controversia doctrinal respecto a que si la administración pública tiene poder sancionador de acuerdo con nuestra Constitución.

En la doctrina se han expresado diversas teorías para fundar el poder sancionador de la administración.

El licenciado Garrido Falla<sup>24</sup> expresa que *“Su fundamento es paralelo al que justifica la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos: ni la Administración tiene que recurrir a los tribunales civiles ordinarios, ni tampoco a los tribunales de jurisdicción penal”*.

Por su parte, el maestro Margáin Manatou discute la constitucionalidad de que la autoridad administrativa tenga facultades para imponer sanciones por

---

<sup>24</sup> citado por LOMELÍ CERESO, Margarita. *Op. Cit.* p. 25.

violación a la ley arguyendo que conforme al artículo 21 constitucional la imposición de penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, y que la autoridad administrativa tiene únicamente competencia para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía.<sup>25</sup> Al respecto, estimo infundada ésta crítica, porque si bien el artículo 21 constitucional otorga a la autoridad administrativa competencia para castigar las violaciones a reglamentos, ello no significa que se le restrinjan otras facultades.

Como bien se ha señalado, el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto<sup>26</sup>, es decir, de prescribir<sup>27</sup> una obligación de pago a los particulares. La forma de hacerlo es castigar a quienes no las paguen, según lo reconoce el maestro Margáin:

“Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular”.<sup>28</sup>

Por lo tanto, el Congreso de la Unión tiene facultad implícita de expedir leyes que establezcan sanciones para quienes no cumplen, pues es el medio necesario para que el pago de contribuciones sea obligatorio y no potestativo.<sup>29</sup> Consecuentemente el Ejecutivo puede aplicar dichas sanciones, pues la Constitución le concede la facultad y le impone el deber de ejecutar las leyes que

---

<sup>25</sup> MARGÁIN MANATOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 13ª ed. Editorial Porrúa. México 1997. p. 5.

<sup>26</sup> Artículo 73 fracción VII Constitucional.

<sup>27</sup> Entendida como la potestad de establecer los supuestos de hecho generadores de contribuciones.

<sup>28</sup> MARGÁIN MANATOU, Emilio. *Op. Cit.* p. 311.

<sup>29</sup> Artículo 73 fracción XXX Constitucional.

expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.<sup>30</sup>

La objeción del Lic. Margáin Manautou sería fundada si las sanciones administrativas pudieran considerarse penas –en *stricto sensu*–, pues solo así se justificaría que la imposición de las mismas fuera exclusiva del Poder Judicial; sin embargo, el artículo 73 fracción XXI constitucional distingue entre delitos y faltas; las penas<sup>31</sup> y las sanciones<sup>32</sup> administrativas que respectivamente son los castigos a quienes cometan delitos y faltas, deben ser fijados en ley, pero sólo la imposición de las penas quedó reservada a la autoridad judicial, por lo que debe estarse a la regla de que compete a la autoridad administrativa ejecutar la ley.

El licenciado Servado J. Garza opina respecto de la interpretación literal del artículo 21 constitucional, específicamente en relación a las multas, que las leyes fiscales establecen para sancionar sus infracciones otorgando competencia para su aplicación a las autoridades administrativas, que la claridad del precepto constitucional en cita, destruye toda duda: si las multas establecidas en el Código Fiscal o en las leyes especiales, son sanciones (penas) por su carácter penal (represivo y no reparatorio del derecho violado), carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas. Asimismo, precisa que el artículo 21 sólo autoriza al agente administrativo la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos de policía y buen gobierno y en este sentido, no puede admitirse

---

<sup>30</sup> Artículo 89 fracción I Constitucional.

<sup>31</sup> El calificativo de "pena" se otorga en función de la finalidad que persigue la sanción impuesta. *Vid. Infra.*, Capítulo III., 3.3.1. De la pena.

<sup>32</sup> Como se observará posteriormente, la distinción entre delitos y faltas (o contravenciones) y penas o sanciones, obedece básicamente a criterios de distinción de tipo cuantitativo, más que cualitativo. *Vid. Infra.*, Capítulo II., 2.2.3. Infracción y delito fiscal.

que el Código Fiscal o una Ley Tributaria sean reglamentos de policía o buen gobierno.

Al respecto la doctora Lomelí Cerezo afirma que no obstante la defectuosa redacción del artículo 21 de la Constitución, la facultad sancionadora de la Administración se encuentra prevista dentro de dicho precepto, sugiriendo en este sentido, la necesidad de "...una reforma al artículo 21 constitucional en la que además de aclarar su redacción en el sentido de que la autoridad administrativa está facultada para sancionar las infracciones a las leyes administrativas y no sólo a los reglamentos, se incluya en la competencia de la misma autoridad la potestad de imponer sanciones distintas de la multa y el arresto, en los casos y con las condiciones que señale la ley."<sup>33</sup>

Aunque considero muy respetable el criterio de la doctora Lomelí Cerezo, difiero de su apreciación en el sentido de que la redacción del artículo 21 constitucional sea defectuosa, ello en razón de que debe ser tomada en consideración la época y circunstancias en la que el referido precepto constitucional nació a la vida jurídica. En primer lugar, cabe de destacar que el texto de la disposición legal en comento, da entrada a los llamados reglamentos "autónomos", es decir, a los ordenamientos que no derivan de una ley, sino de la propia Constitución; en segundo lugar, el numeral en comento se ha modificado en mayor o menor medida, al amparo de dos novedades, como lo refiere el jurista Sergio García Ramírez, "...la primera de ellas consiste en la reforma al artículo 115 constitucional, publicada en el *Diario Oficial* del 3 de febrero de 1983, que faculta a los Ayuntamientos para expedir bandos de policía y buen gobierno de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las

---

<sup>33</sup> LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Op. Cit.* p. 46.

Legislaturas de los Estados”<sup>34</sup>. Por esta vía se restablece la presencia de la ley en el orden de las faltas de policía<sup>35</sup>.

En segundo lugar, la progresista Ley sobre Justicia en materia de faltas de policía y buen gobierno, del 28 de diciembre de 1923, que distinguió entre cuestiones sustantivas (faltas y sanciones) y orgánicas procesales; las primeras se mantienen en el nivel de reglamentos y las segundas fueron incorporadas en ley. A su vez el artículo 2º de la referida ley caracterizaba las faltas de policía como “las acciones u omisiones que alteren el orden público o afecten la seguridad pública, realizadas en lugares de uso común, acceso público o afecten la seguridad pública, realizadas en lugares de uso común, acceso público o libre tránsito que tengan efectos en estos lugares”<sup>36</sup>.

Así pues, resulta evidente que en la época en la que fue creado el precepto en comento, prevalecía en el país un régimen de Estado-policía o estado vigilante de las actividades particulares de los ciudadanos, que repercuten de cierta manera en el orden público, lo cual se podrá constatar del siguiente fragmento del Diario de Debates del Congreso Constituyente de 1916, correspondiente a la sesión ordinaria, celebrada el 2 de enero de 1917, que transcribo a continuación:

---

<sup>34</sup> *Los Derechos del Pueblo Mexicano*. Serie VI. México a través de sus Constituciones. Volumen I. Tomo III. LVI Legislatura Cámara de Diputados. Instituto de Investigaciones Legislativas. México, 1997. pp. 987 y 988.

<sup>35</sup> Al respecto precisa el autor Garrido Falla, que “En términos generales podemos definir a la policía administrativa como el conjunto de medidas coactivas utilizables por la Administración para que el particular ajuste su actividad a un fin de utilidad pública. Si bien es cierto que se trata de un concepto que tiene su perfecto encaje en el sistema actual del Estado de Derecho, debe advertirse que se trata de una noción heredada de la etapa anterior. Cabalmente el Estado-policía se caracterizaba en su actividad por las numerosas medidas de tipo coactivo que interferían la actividad de los particulares...”. *Vid. Tratado de Derecho Administrativo*. 10ª ed. Vol. II. (Parte General: conclusión). 1992. Editorial Porrúa.

<sup>36</sup> *Los Derechos del Pueblo Mexicano*. *Loc. Cit.*

*“Diputado Macías:...cuando se trata de infracciones de policía, de infracciones de reglamentos de policía o buen gobierno, lo único que se procura es que todas las cosas vayan en la ciudad en perfecto orden, con objeto de que no se causen molestias a nadie y que sí se eviten todos los males, que los reglamentos tratan de evitar...Un reglamento de policía manda, por ejemplo –y esto es lo más común en todas partes-, que todas las mañanas se barra el frente de cada casa y que la persona que no cumpla esta disposición incurrirá en una multa...Asimismo que una persona, al exhibirse en público, no vaya a atacar la honestidad pública, pues si un individuo se presenta atacando la honestidad, en estado de ebriedad, o por lo menos, produciéndose en lenguaje que lastime el sentimiento de la pública honestidad...la autoridad...le impone la pena correspondiente...”<sup>37</sup>*

Así pues, como ha sido posible observar de lo hasta aquí expuesto, la redacción del artículo 21 constitucional atendió a las necesidades prevaletes en la época en la que el mismo fue creado, por lo que en mi conclusión, no es factible calificar de defectuosa la redacción del mismo.

Una vez superado el punto y continuando con el tema del fundamento del poder sancionador de la Administración Pública, la autora Doricela Mabarak, comparte el criterio citado por la Doctora Lomelí Cerezo, al señalar que el mismo: “...se encuentra en el artículo 21 de la Constitución mexicana, el cual, en términos generales, establece que corresponde a las autoridades administrativas el imponer multas por infracción a los reglamentos gubernativos. Existe aquí la discusión de si es constitucional la imposición de multas fiscales, debido a que éstas no son apoyadas por una ley y ni por un reglamento gubernativo...”<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> *Ibidem.* pp. 1014 y 1015.

<sup>38</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. *Op. Cit.* p. 77.

Al respecto, es de señalar que “En relación a la constitucionalidad de las multas fiscales, se dice que la fracción XXX del artículo de la Constitución faculta al Congreso de la Unión para expedir todas las leyes que se estimen necesarias para hacer efectivas las facultades otorgadas a éste para la expedición de las leyes tributarias, así como para llevar a un fin eficaz las facultades concedidas a los otros Poderes de la Unión por la propia Constitución. En consecuencia, si el Poder Ejecutivo tiene la facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, resulta lógico deducir que en esas leyes se deben contemplar todas las medidas de coacción como, por ejemplo, las multas administrativas y otras sanciones, para hacer que los contribuyentes, los responsables solidarios y aún los terceros, encuentren una respuesta del Estado a sus conductas ilícitas.”<sup>39</sup>

“Si a lo expuesto se suma el hecho de que el contenido del artículo 21 de nuestra Carta Magna debe interpretarse en sentido amplio y no estricto, se tendrá que la palabra *reglamento* no sólo significa el acto administrativo expedido por el Poder Ejecutivo, sino toda *regla* en la que se apoye la autoridad administrativa o *gubernativa*, para sancionar a los infractores de un precepto legal.”<sup>40</sup>

Contrariamente a lo señalado, el maestro Sergio Francisco de la Garza sostiene que no es en el artículo 21 constitucional donde se encuentra prevista la facultad sancionadora de la Administración, sino que dicho precepto “...cuando habla de sanciones a los reglamentos gubernativos y de policía se está refiriendo a los reglamentos que expiden los Ayuntamientos que son los únicos que pueden expedir con facultades propias, pues todos los demás deben ser expedidos por los Congresos de los respectivos estados. Dichos reglamentos no pueden

---

<sup>39</sup> *Loc. Cit.*

<sup>40</sup> *Ibidem.* p. 78.

establecer más sanciones que las de la multa y el arresto, pero del artículo 21 constitucional no se deriva el poder de la Administración para establecer infracciones ni sanciones, sino por el contrario, de los artículos 65 fracción II y 73 fracciones VII, XXIX y XXXI de la Ley Fundamental...”, asimismo continúa diciendo que “...no existe ningún vicio de constitucionalidad en las infracciones y sanciones establecidas por las leyes fiscales y que no sólo el arresto y la multa sino todas las demás establecidas por las leyes expedidas por el Congreso de la Unión tienen apoyo constitucional...”<sup>41</sup>

El autor en comento concluye señalando que “...el Congreso de la Unión, al ejercitar las facultades que le confieren los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII y XXIX, así como la fracción XXX que establece las facultades implícitas para ejercer las facultades expresas, como lo afirma Burgoa, tiene las facultades para crear legislativamente las faltas, delitos y contravenciones que resultan necesarias para que los ingresos tributarios que pueden crear de acuerdo con las facultades expresas puedan ser efectivamente recaudados, como resultado de la intimidación y represión que significan dichas faltas y delitos, con sus correspondientes sanciones y penas, correspondiéndole al Poder Ejecutivo la determinación y la sanción de las faltas o infracciones de acuerdo con el artículo 89 fracción I, de la Constitución. No hace ninguna falta que el artículo reconozca u otorgue dicha facultad. No puede interpretarse en el sentido de que si no existiera ese precepto constitucional el Ejecutivo carecería de una facultad que, como la sancionadora, es reconocida en todo Derecho Constitucional como propia del Poder Ejecutivo. Es decir, no puede interpretarse restrictivamente el artículo 21 para eliminar o suprimir una potestad que tiene por naturaleza el

---

<sup>41</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 952.

Poder Ejecutivo, y que le resulta expresamente de las leyes que el Congreso tiene facultad para expedir, como son las fiscales.”<sup>42</sup>

Coincido con el punto de vista de este autor, toda vez que no es dentro del artículo 21 constitucional donde se encuentra contenida la facultad sancionadora de la Administración Pública, sin embargo, dentro de los artículos que cita el maestro Sergio Francisco de la Garza tampoco se encuentra contenida actualmente la facultad en comento, pues algunos de los artículos que él refiere han sufrido reformas. No obstante lo anterior, es preciso señalar que es en el artículo 73 constitucional donde se encuentra contenida la facultad sancionadora de la Administración Pública particularmente en la fracción XXI en relación con la fracción VII del artículo en comento, toda vez que al establecerse que el Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y tener también la facultad para establecer las faltas (llámeseles infracciones) que se cometan en contra de la Federación (dentro de la cual se encuentra la Administración Pública) así como fijar los castigos que deban imponerse (llámeseles sanciones), se entiende que si en una ley se establecen las sanciones que deban aplicarse por la comisión de alguna infracción a las leyes fiscales y que es la Administración Pública la facultada para imponerlas, es indudable que su actuar es perfectamente constitucional, porque de lo contrario su facultad no estaría del todo completa y se expedirían “...leyes imperfectas, sin sanciones y sin facultad para imponerlas, con lo cual serían absolutamente ineficaces y no tendrían de leyes más que el nombre.”<sup>43</sup> Es decir, se incumpliría con el fin del derecho, y las leyes no servirían al propósito para el cual fueron creadas.

---

<sup>42</sup> *Ibidem.* p. 904.

<sup>43</sup> *Idem.* p. 952.

### 1.2.1.2. CONCEPTO DOCTRINAL

La potestad sancionadora de la Administración Pública es la facultad para castigar las transgresiones a las disposiciones del Poder Ejecutivo. Existen diversas opiniones en cuanto a negar o afirmar la constitucionalidad de este poder sancionador.

El Licenciado Vincenzo Manzini dice que, “Las manifestaciones legítimas de voluntad de la Administración son necesariamente obligatorias para los súbditos, porque emanan de la voluntad jurídicamente superior, ya se exprese la misma con la norma de derecho (reglamento, etc.) o con el acto administrativo...El concepto de obligatoriedad jurídica implica el de sanción, y por eso el cumplimiento del deber jurídico respecto de la Administración Pública viene asegurado o mediante la potestad de coerción directa o con efectos jurídicos sancionatorios”.<sup>44</sup>

Para otros autores como F. Castrejón, Guido Zanobini y Manuel María Díez<sup>45</sup>, “...la potestad sancionadora de la Administración deriva del carácter ejecutivo del acto administrativo, o constituye uno de los medios de ejercer la facultad ejecutiva que se reconoce a la propia autoridad”.

Para el Licenciado 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, esas potestades son las siguientes: reglamentaria, imperativa, sancionadora, ejecutiva y jurisdiccional. De acuerdo con dicho autor, “...la potestad sancionadora, que comprende la correctiva y la disciplinaria, es un

<sup>44</sup> MANZINI, VICENZO, *Tratado de Derecho Penal*, Buenos Aires, 1948. p. 142.

<sup>45</sup> Citados por DE LA GARZA, Sergio F. *Op. Cit.* p. 902.

complemento de la potestad imperativa, ya que esta sola sería suficiente para asegurar el cumplimiento de órdenes y mandatos, siendo indispensable la coerción, que se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias”.<sup>46</sup>

El Doctor Andrés Serra Rojas considera que “La Constitución no reserva a los Poderes Legislativo y Judicial la facultad que se denomina la acción de oficio de la Administración. Las consideraciones doctrinales son suficientemente explícitas para reconocer que en la creación de un poder público con facultades, lo correlativo es el ejercicio de ellas, máxime que no se reservan a otros órganos”.<sup>47</sup>

La doctora Margarita Lomelí Cerezo concluye que “La potestad sancionadora, como medio de ejercer la acción directa o de oficio, de la Administración, que es un atributo indispensable para la realización de sus fines y derivado de la soberanía misma del Poder Público, es una institución que tiene carta de naturaleza en la teoría y la práctica del Derecho Administrativo moderno”.<sup>48</sup>

La Administración Pública tiene facultad para hacer cumplir sus disposiciones y requiere de la coacción para poder obligar a los destinatarios de la norma a obedecerla. En este sentido, la coerción se traduce en sanción correctiva y disciplinaria, para que todos los integrantes de la colectividad cumplan con las obligaciones que impone la autoridad administrativa.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> *Loc. Cit.*

<sup>47</sup> SERRA ROJAS, Andrés. *Op. Cit.* p. 303.

<sup>48</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita. *Op. Cit.* p. 29.

<sup>49</sup> *Vid Supra.*, Cap. I., 1.1.1. De la coacción de la norma jurídica.

Miguel Ángel García Domínguez señala que “La potestad de establecer infracciones y penas fiscales se puede ejercer únicamente mediante ley, según el artículo 73 fracción XXI de la Constitución Federal. Ahora bien, la ley, como producto de un acto soberano, una vez vigente, obliga, incluso a las autoridades, en tanto no se cambie o se derogue. En esa ley se crean los tipos de las distintas infracciones, se fijan los elementos de composición de cada tipo y se señalan las penas correspondientes.”<sup>50</sup>

Finalmente, podemos concluir que la Administración Pública, para ejercer sus atribuciones, necesariamente requiere de la sanción, ya que no todos los individuos cumplen las normas de manera espontánea, sino que en ocasiones se requiere que se les coaccione para que obedezcan las disposiciones jurídicas. La potestad sancionadora con que cuenta la administración es fundamental para que pueda realizar los fines que tiene como Poder Ejecutivo, el de ejecutar las leyes y cuidar su exacta observancia.

Como ha sido posible observar de lo hasta aquí expuesto, existe unanimidad de criterio en la doctrina en cuanto a reconocer la existencia y constitucionalidad de un poder sancionador de la Administración Pública.

---

<sup>50</sup> *Ibidem.* p.30.

## CAPÍTULO II. DE LA INFRACCIÓN

### 2.1. CONCEPTO DE INFRACCIÓN

La palabra infracción proviene “Del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de ley o pacto. Es la contravención de normas de carácter administrativo derivada de un acción u omisión.”<sup>51</sup>

Para el Dr. Luis Illanes<sup>52</sup> la infracción consiste en el incumplimiento inexcusable –según disposición legal- de una obligación establecida con carácter típico. Por tanto, para que exista incumplimiento debe existir previamente obligación. En este sentido, y en virtud de que la ley establece una obligación, el sujeto de la misma está colocado en la situación de tener que cumplirla, y a la administración le corresponde usar todos los medios necesarios para que tal cumplimiento tenga lugar.

Para el autor en comento, desde el momento en que el obligado incurre en incumplimiento, se ha configurado el elemento sustancial de la infracción y aquel necesariamente debe presumirse culpable, sin que corresponda indagar sobre las posibles motivaciones subjetivas que pudieran haber inducido al hecho. Esta conclusión debe aceptarse como lógica, sólo si previamente se ha admitido que la sanción no se propone dar un castigo, sino simplemente establecer una diferencia entre el cumplimiento voluntario de una obligación y el que resulta por la acción compulsiva de la administración. Toda probable indagación sobre las motivaciones subjetivas que pudieran haber inducido al incumplimiento, lleva a la conclusión de admitir la posibilidad de que el sujeto

---

<sup>51</sup> DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. *Op.Cit.* p. 1711.

<sup>52</sup> ILLANES, Luis. *Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias*. Trimestre Fiscal. Año XI. No. 35. Guadalajara, Jalisco. Septiembre, 1990. p. 20.

pueda discutir el mandato de la ley que le impone cumplir una determinada prestación, lo cual debe considerarse inaceptable.

Sin embargo, la sanción no debe llevarse al extremo de ser impuesta por incumplimiento en los casos en que pueda haber existido impedimento real para el cumplimiento. Como se debe partir del supuesto que éste último es normalmente posible, la existencia de un impedimento real es una situación excepcional cuya prueba corresponde a quien la invoque. Esto no significa poner a cargo del sujeto el acreditamiento de su inocencia, sino simplemente el demostrar que ha existido alguna causa debidamente justificada que haga excusable el incumplimiento.

No obstante lo señalado, no basta que exista incumplimiento inexcusable para configurar la infracción; es necesario, además, que el mismo sea establecido con carácter típico, esto es, que la ley prevea que determinadas formas de aquél constituyen infracción.

Tipificada la infracción, a ello seguirá la aplicación de una sanción para inducir al cumplimiento voluntario de la obligación. La tipificación de la infracción es imprescindible para dar a la infracción y a la sanción la certeza necesaria para su correcta aplicación, por lo cual resulta oportuno agregar que tal tipificación debe hacerse por ley.

Así pues, la descripción de las conductas que ameritan castigo y que por lo tanto se consideran prohibidas se llama tipo legal y en este mismo sentido, un comportamiento se considera típico cuando se ajusta a la hipótesis contenida en

la ley. La legislación mexicana clasifica las conductas típicas en delitos e infracciones administrativas previendo, a su vez, los correspondientes castigos.<sup>53</sup>

Retomando lo referido con anterioridad y parafraseando la definición de delito -toda vez que tanto éste último, como la infracción administrativa contienen los mismos elementos- el maestro Augusto F. Sagardi define a la infracción administrativa como "...la conducta típica, culpable, antijurídica y punible con pena pecuniaria y algunas ocasiones con clausura preventiva."<sup>54</sup>

## 2.2. DE LA INFRACCIÓN FISCAL

Los ilícitos que son juzgados y sancionados por un órgano de la administración fiscal son denominados de diversas formas, tales como: contravención, falta, transgresión, infracción, etcétera. No obstante, "En México la denominación aceptada, a partir de la legislación fiscal, es la de infracción, aunque en la Constitución se le llama falta, en el artículo 73 fracción XXI, al establecer que *el Congreso tiene facultad para definir los delitos y las faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deben imponerse*".<sup>55</sup>

Para principiar y como premisa, debemos indicar que el ilícito fiscal, o la infracción o violación tributaria, es decir, el hecho u omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario.<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup> *Vid Infra.*, Cap. II., 2.2.3. Infracción y delito fiscal.

<sup>54</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Código Fiscal de la Federación*. Comentarios y Anotaciones. Editorial Gasca, SICCO. México, 2004. p. 226.

<sup>55</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 135.

<sup>56</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 891.

Y particularmente, en la materia fiscal, el incumplimiento de las obligaciones, o infracciones, no son ilícitos que constituyan simples actos de desobediencia a mandamientos públicos, o bien, que afecten exclusivamente a una persona o ente determinado, como podría ser en este caso la hacienda pública. No, una infracción a las disposiciones fiscales causa graves alteraciones a la moral pública y al orden social en virtud de que quien no cumple con sus obligaciones fiscales, sobre todo en el caso de las contribuciones, está atentando en contra del bienestar de la comunidad porque privará al fisco de los recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades sociales.<sup>57</sup>

La infracción fiscal, en sentido genérico, es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones fiscales. La infracción fiscal es, esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.<sup>58</sup>

Dicho lo anterior y tomando como parámetro la definición aportada por el autor Augusto F. Sagardi acerca de la infracción, es posible definir a la infracción fiscal como la conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal.

En este mismo sentido, Miguel Ángel García Domínguez<sup>59</sup>, señala como presupuestos de la infracción, los siguientes:

---

<sup>57</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. *Op. Cit.* p. 202.

<sup>58</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op Cit.* pp. 136 y 137.

<sup>59</sup> *Loc. Cit.*

- 1) Se requiere que exista en la ley una obligación fiscal: sea sustantiva, es decir, de pagar; o formal, esto es, sin contenido patrimonial o deber de hacer, de no hacer o de tolerar algo tendiente a facilitar la exacción del impuesto, es decir, de colaborar con la Administración en su tarea gestora.
- 2) Se necesita que se dé una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación; ya sea que el mismo sea total o parcial, e inclusive de un cumplimiento extemporáneo, o realizado de modo diverso o en lugar diferente.
- 3) En la ley tiene que estar tipificado el incumplimiento como infracción; esto es, debe estar descrita en la ley esa conducta indebida.
- 4) En la ley tiene que estar establecida, también, la sanción por el incumplimiento, consistente en una pena económica, en una multa.
- 5) La competencia para juzgar la infracción y sancionarla tiene que estar asignada, por el ordenamiento jurídico, a un órgano de la administración fiscal.

El Lic. Sergio Francisco de la Garza en su obra, señala una de las conclusiones aprobadas por las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, celebradas en Curia (Portugal), en 1967, de la cual se desprende una importante definición de infracción fiscal, al siguiente tenor:

“1ª Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una

transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.”<sup>60</sup>

En las infracciones tributarias el ofendido es, en primer lugar y plano, la colectividad organizada jurídicamente en el Estado. En una forma indirecta y secundaria pueden resultar ofendidos los demás miembros de esa colectividad a quienes afecta la violación, por ejemplo, por razón de que el Estado no percibe los recursos que necesita para sus funciones.<sup>61</sup>

Como ha sido posible observar, existe unanimidad entre los teóricos en el sentido de considerar que las infracciones tributarias pueden relacionarse con las dos especies de obligaciones: las sustantivas y las formales. Un tipo de infracción, el más grave, consiste en no cumplir con el pago de la prestación tributaria, o bien en cumplir tardíamente, puesto que trae como consecuencia una pérdida de recursos para el Estado. Pero además, la infracción puede consistir en la falta de cumplimiento de los deberes formales (de hacer, de no hacer o de tolerar) que mandan las normas fiscales. Como estos deberes están vinculados teleológicamente con las obligaciones sustantivas, generalmente se traducen también en la pérdida de recursos para el Fisco, o en su percepción tardía.

Al respecto, el ilustre teórico español Fernando Sainz de Bujanda<sup>62</sup> señala: “...Toda acción u omisión tipificada como *infracción* –criminal o no- consiste en

---

<sup>60</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 891.

<sup>61</sup> *Ibidem.* p. 895.

<sup>62</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero*. Tomo I. Volumen 2º. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 1985. p. 612.

una transgresión del orden jurídico –en nuestro caso, del ordenamiento tributario...la transgresión de esas disposición imperativas lesiona el bien jurídico que con ellas se protege y que no es otro que la realización de las actividades de interés comunitario, a cuya cobertura financiera se encamina el establecimiento y percepción de los tributos. Rasgos definidores de toda clase de infracciones son, por tanto, la existencia de una acción u omisión tipificada por el ordenamiento precisamente por la naturaleza antijurídica de esa actividad y sancionada con una pena...”

Y coincide con el punto de vista de los demás tratadistas al considerar que: “La infracción tributaria puede consistir tanto en el incumplimiento de una obligación material, esto es, cuyo objeto consista en realizar una prestación pecuniaria de índole tributaria, como en el incumplimiento de un deber formal de colaboración con los órganos gestores del tributo. Albergamos la convicción de que la esencia de la infracción no cambia por la circunstancia de que las normas violadas con ella sean las que establecen obligaciones de pago de deberes de colaboración. Se trata, en ambas hipótesis, de transgresiones jurídicas, lesivas de bienes protegidos, tipificadas por el ordenamiento y sancionadas con pena.”<sup>63</sup>

### 2.2.1. NATURALEZA JURÍDICA

Respecto de la infracción tributaria, dada sus especiales características no es posible determinar, de manera indubitable si es materia propia del derecho penal, del administrativo o del tributario. La duda no es novedosa; desde hace mucho tiempo ha sido preocupación de los juristas, quienes abordaron el tema

---

<sup>63</sup> *Ibidem.* p. 613.

con profundos y prolongados estudios. Se les ha atribuido a las multas tributarias un carácter más “retributivo” que “punitivo” y, en oportunidades, se ha declarado igualmente que si bien las multas tienen sustancia penal, son administrativas o más propiamente fiscales. En unos casos las multas se han considerado como “reparatorias” del daño y en otras de “represivas o penales” cuando se proponen prevenir y castigar la violación de la ley y de los reglamentos fiscales. Resulta muy difícil a través de estos pronunciamientos, a veces contradictorios, tener ideas claras y precisas sobre cuál es realmente la naturaleza que se atribuye al sistema de infracciones y sanciones.

Así pues, la determinación de la naturaleza de la infracción, no es meramente una cuestión de teoría jurídica, sino que reviste suma importancia práctica, porque según cual sea el criterio con que se defina la naturaleza y objeto jurídico de las infracciones y sanciones tributarias, serán los principios y normas que han de regirlas en su aplicación o que suplirán los vacíos o lagunas de la ley tributaria sancionadora.

En general, los autores de derecho tributario coinciden en agrupar las diferentes opiniones en cuatro corrientes que califican de “penalista”, “administrativista”, “dualista” y “tributarista”.

La corriente penalista fundamenta su planteamiento en que al ser las sanciones tributarias penas retributivas o represivas que castigan conductas antijurídicas, integran o el derecho penal común o alguna de sus divisiones especiales, como el derecho penal contravencional no delictual; lo cual no es aceptado por quienes afirman que el derecho penal es uno solo y no reconoce especialidades.

Otros señalan que las infracciones a la obligación tributaria sustantiva o de pago, por atacar el orden jurídico, forman parte del derecho penal común, que a estos efectos otros denominan derecho tributario penal, derecho penal que no estaría contenido exclusivamente en los códigos penales sino disperso en todo el derecho. Las demás infracciones (verbigracia, el incumplimiento de obligaciones formales), por afectar sólo a la actividad de la administración, formarían parte del derecho administrativo o de lo que algunos designan como derecho administrativo penal o derecho penal administrativo.

En base a lo apuntado, de conformidad con el primer criterio, no existiría diferencia ontológica entre los delitos comunes y las infracciones tributarias, que constituirían verdaderos delitos contra el patrimonio del Estado, de naturaleza análoga a los de derecho penal común, cualquiera que fuere la naturaleza o clase de la sanción. En cambio otros propugnan que la infracción tributaria no se identifica con el delito común del derecho penal sino con la contravención, la cual no sólo tendría distinciones cuantitativas sino cualitativas con el delito; porque, a diferencia de éste, no atacaría directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, sino que contravendría el orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar general.

Tanto la sanción penal como la tributaria tienen una misma causa que es la ley y un mismo objetivo que es el de proteger un bien jurídico; en el caso de la segunda lo es el patrimonio del Estado. Si ambas coinciden en su causa y en su objetivo, su naturaleza debe ser la misma y, por consiguiente, su estudio corresponde al campo del derecho penal. Sin embargo, quienes sostienen esta posición reconocen cierto grado de especialidad en razón de la materia, que los

lleva a concluir que la infracción tributaria sería una especie de delito, para la cual se estatuye una sanción de carácter penal.

Algunos de los defensores de esta posición la sustentan en la llamada unidad conceptual del derecho, para quienes resulta inadmisibles la parcelación del mismo, al dar autonomía dogmática a materias que simplemente constituyen especialidades de las grandes ramas del derecho. Desde este punto de vista, el derecho penal, no se limitaría solamente al estudio del delito en sí, sino que alcanzaría a todas las formas de represión que se puedan adoptar. Esta tendencia presume que el objetivo de la sanción tributaria es el de proteger un determinado bien jurídico, lo cual puede ser verdadero si la decisión política fuera solamente la de castigar el incumplimiento, reprimir una conducta, en cuyo caso bastaría la existencia del delito tributario.

Por otra parte, la corriente administrativa se coloca doctrinariamente en la posición opuesta a la penalista. Para quienes están en esa posición, el estudio de la infracción tributaria y su sanción son materias propias del llamado derecho administrativo penal, por cuanto importarían una desobediencia o incumplimiento a las órdenes de la administración o una falta de ayuda o colaboración a su actividad. El elemento material de la infracción sería el quebrantamiento de un fin administrativo, el bien común, y la pena sería una reacción de la administración. La infracción no sería una subversión del orden jurídico o lesión de los bienes jurídicos individuales y sociales; acciones antijurídicas éstas de las que se ocupa y sanciona el derecho penal común.

En este sentido, se argumenta que el objetivo del derecho penal común es esencialmente diferente del que persigue el administrativo, en cuanto el primero

protege ciertos bienes jurídicos, cuyo ataque lleva involucrada la idea de ilicitud moral; en cambio, el segundo tiene como objetivo sólo el hacer cumplir la ley, lo que tiene un carácter normativo de orden, por cuanto el incumplimiento de la ley tributaria no conlleva un reproche ético, sino el propósito de hacerla cumplir porque con ello se persigue proteger un bien colectivo.

La tendencia dualista no sustenta una posición determinada respecto de la naturaleza de la infracción tributaria y se coloca en una posición intermedia entre las corrientes anteriores. Afirma que la infracción tributaria no tiene naturaleza esencialmente penal o administrativa y que lo que ocurre es que existen sanciones de carácter penal y administrativo. Esta afirmación puede admitirse, pero con la reserva de que lo que se da con características diferenciadas son la infracción y el delito. Si la diferenciación estuviera fundada en la existencia de infracciones de mayor y menor gravedad, debería admitirse la validez de la corriente penalista, en cuanto sostiene que la infracción es una especie de delito.

La corriente tributarista argumenta acertadamente que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza propia, diferente de las de carácter penal y de las administrativas propiamente, por lo que se justifica estudiarlas independientemente de unas y de otras. Tal estudio correspondería a una rama del derecho tributario, a la que se alude indistintamente como derecho tributario penal, represivo, sancionatorio y aún con otras denominaciones.

Si bien esta corriente ha sostenido el carácter especial de la infracción tributaria, no ha señalado en forma clara cuáles son sus diferencias conceptuales respecto del delito y las correspondientes a los principios que deben regirla. Sin embargo,

en razón de la mencionada especialidad atribuida a la infracción tributaria, se deriva que corresponde al campo del derecho tributario y que son sus estudiosos quienes deben perseverar en la importante tarea de formular una verdadera teoría de la infracción tributaria, así como en la definición de los principios y de las normas que la deban regir.

En el afán de independizar al sistema de infracciones y sanciones tributarias de la órbita del derecho penal y del derecho administrativo, surgió la idea de erigir a dicho sistema en una rama autónoma del derecho, cuyo objeto la constituirían todos los actos que atenten contra la percepción de los tributos y todas las contravenciones comprensivas de los actos violatorios a las disposiciones de control tributario.

Esta desmedida proposición no ha prosperado; en cambio, sí ha tenido más éxito la tesis que podríamos llamar "tributarista".

Explicando este último criterio su principal defensor, el destacado tributarista "Giuliani Fonrouge, sostiene que las infracciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo, ni tampoco constituyen una disciplina autónoma como derecho penal tributario, pues simplemente constituirían un capítulo del derecho tributario, que integra el derecho financiero. Las infracciones y sanciones tributarias pertenecerían a una misma categoría jurídica denominada *ilícito fiscal*"<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> ROSS BRAVO, Jaime. *El Sistema de Sanciones como Medidas para Inducir un Mejor Cumplimiento*. Trimestre Fiscal. Año XI. Número 35. Guadalajara, Jalisco. Septiembre, 1990. p. 45.

Lo dicho coincidiría con la declaración de las Terceras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, San Pablo 1962<sup>65</sup>, en el sentido de que: 1) El ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario; 2) Que para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a las instituciones, principios y conceptos propios del derecho tributario y, en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva.

### 2.2.2. CLASIFICACIÓN

La clasificación de determinada figura jurídica, obedece meramente a criterios doctrinales, que son diversos, en consecuencia y para efectos de ésta investigación se atenderá a los más recurridos en ese sentido.

En primer lugar atendiendo al sujeto activo de las infracciones fiscales, éstas pueden clasificarse, según la naturaleza de la persona, la relación del sujeto con el impuesto y la que se da entre el agente de la infracción y el sujeto del impuesto.

Conforme a la naturaleza de la persona, las infracciones pueden ser cometidas por las personas físicas o por las personas jurídicas.<sup>66</sup>

Por la relación del sujeto con el impuesto, las infracciones pueden ser las cometidas por el sujeto principal del impuesto, esto es, aquél a quien es atribuible el signo de riqueza o capacidad económica que da causa al impuesto que, por ende, debe pagarlo con parte de su patrimonio; y las cometidas por los

---

<sup>65</sup> *Loc. Cit.*

<sup>66</sup> *Vid Infra.*, Cap. II, 2.2.2. A) En cuanto a los sujetos.

sujetos secundarios del impuesto, o sea aquellos que tienen con el sujeto principal una relación relevante respecto del requerido signo de riqueza o capacidad económica, por lo que la ley establece a su cargo un deber genérico de colaboración con el fisco, que se integra con múltiples obligaciones concretas establecidas en la ley, de hacer, no hacer y tolerar.

Partiendo de la relación del sujeto pasivo secundario del impuesto con el pasivo principal, las infracciones pueden ser las cometidas por fedatarios, por autoridades o por terceros (proveedores, compradores, representantes, patrones, etcétera)<sup>67</sup>.

Tomando en cuenta el número de sujetos que se precisan en la conducta tipificada, las infracciones fiscales podrían ser unisubjetivas o plurisubjetivas. La primera será la infracción que, para colmar el tipo requiere la actuación de un sujeto único, aún cuando en algún caso concreto, de modo contingente, intervinieran varios sujetos; la segunda, sería la que exija, como condición indispensable para la configuración del tipo, la concurrencia de la conducta de dos o más sujetos.

Por la clase de conducta del agente, las infracciones pueden ser de acción y de omisión. La acción es todo movimiento corporal voluntario encaminado a la producción de un resultado; por ello, la infracción de acción consiste en un hacer en contraste con el deber de no realizar una cierta conducta; por la actividad del sujeto se incumple una norma prohibitiva; con las infracciones de acción se produce la alteración en el mundo exterior que precisamente trata de

---

<sup>67</sup> Entiéndase por sujeto pasivo secundario del impuesto, al responsable solidario; al respecto el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, señala de forma casuística quienes son responsables solidarios con los sujetos. *Vid. Infra.* Cap IV. 4.4.2.2. Responsabilidad Solidaria.

evitar el ordenamiento jurídico. La omisión en cambio, es el no hacer un movimiento corporal que debía producir un cambio en el mundo exterior, que por la inacción quedó sin la modificación que el ordenamiento jurídico esperaba. La infracción de omisión consiste en una inactividad, en un voluntario no hacer concreto, en un no hacer determinado, con desobediencia de lo que establece la norma. Las infracciones de omisión impiden que se produzca la alteración en el mundo exterior que el ordenamiento jurídico disponía que había de producirse.

Con base en el resultado, la infracción fiscal puede ser de daño o peligro. Las infracciones de daño real o material, también denominadas de lesión, se dan cuando se ha dejado de pagar un impuesto, produciéndose realmente un daño directo y efectivo al patrimonio del Estado, que es el interés jurídicamente protegido por la norma violada. Así, el incumplimiento de la obligación de pagar se traduce en una pérdida de recursos monetarios para el Estado y, consiguientemente, en una disminución de los medios de que puede disponer para cumplir los fines de utilidad general que tiene encomendados.

Por otra parte, las infracciones de peligro no causan daño efectivo y directo al patrimonio del Estado, pero crean un riesgo, lo ponen en posibilidad de causación del daño, se concretan y perfeccionan con la mera probabilidad de lesión. La infracción de peligro, o daño potencial, sobreviene cuando no se ha dejado de pagar un impuesto porque lo que se incumple son las obligaciones formales y, por ello, la lesión al patrimonio del fisco no se ha producido, pero el resultado del acto tiene potencia para ocasionarla.

En efecto, este tipo de infracción no es seguro que acarree la falta de pago de las prestaciones pecuniarias, sin embargo, es frecuente que el incumplimiento de

obligaciones formales constituya el medio o instrumento de que se valga el contribuyente para no pagar total o parcialmente la contribución.

Por la duración de la conducta, la infracción fiscal puede ser instantánea, permanente y continuada. En la infracción instantánea la conducta tipificada se consume, se perfecciona, se agota en un solo momento; el evento consumativo se produce en un solo instante. La infracción permanente es aquella en la que la conducta tipificada continúa realizándose durante cierto tiempo sin interrupción, constituyendo un estado más o menos duradero de consumación. La infracción continuada es la que comete el agente mediante una pluralidad de acciones homogéneas que se ejecutan con un mismo y único propósito y que producen idéntica lesión jurídica. Aunque cada una de las acciones integra una figura de infracción, el conjunto se castiga como una sola y única infracción.

En función de la especie de la culpabilidad, las infracciones se clasifican en dolosas o intencionales y culposas o imprudenciales. Son infracciones dolosas aquellas en las que el sujeto, con una acción u omisión consciente y voluntaria, incumple una obligación fiscal. Las infracciones culposas son aquellas en las que el sujeto, faltando a su deber de atención y previsión, con una acción u omisión negligente o imprudente, sin quererlo incumple una obligación fiscal.

Partiendo de su gravedad, las infracciones fiscales pueden ser univalentes o ambivalentes. Las primeras son las que están previstas sólo como infracciones, mientras que otras por su mayor gravedad están tipificadas como infracciones fiscales y, además, como delitos, configurando tipos mixtos o ambivalentes con el fin de sancionarlas administrativamente con pena de multa y, también

jurisdiccionalmente con pena privativa de libertad, para adecuar así a su mayor gravedad, la mayor reprobación social de la conducta y a su vez, la pena.

Del Código Fiscal (artículo 75 fracción I, incisos a) y b) y primer párrafo del artículo 76) se desprende una primera clasificación de las infracciones, por una parte, infracciones que tienen como consecuencia la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas y, por otra parte, infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones.

Las infracciones se clasifican expresamente en el Código Fiscal conforme a un criterio objetivo y uno subjetivo.

Atendiendo al criterio objetivo de las obligaciones que se incumplen, el Código Fiscal agrupa así a las infracciones:

- a) Relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (Artículo 79)
- b) Relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias incompletas o con errores (Artículo 81)
- c) Relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación. (Artículo 83)
- d) Relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación (Artículo 85)
- e) Relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, en términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (Artículo 86-A)
- f) Relacionadas con la obligación de solicitar la autorización de pago en plazos, cuando las autoridades fiscales comprueben que el contribuyente pudo haber ofrecido garantías adicionales (Artículo 86-C)

Atendiendo al criterio subjetivo, en el Código Fiscal se hacen los agrupamiento siguientes:

- a) Infracciones cometidas por funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones (Artículo 87)
- b) Infracciones cometidas por terceros (Artículo 89)
- c) Infracciones en que pueden incurrir las instituciones de crédito (Artículo 84-A)
- d) Infracciones de los usuarios de los servicios públicos y cuentahabientes de las instituciones de crédito (Artículo 84-C)
- e) Infracciones en que pueden incurrir las empresas por no cumplir con su obligación de notificar la cesión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero o por negarse a recibir dicha notificación (Artículo 84-E)
- f) Infracción en la que incurren las casas de bolsa que no expidan estados de cuenta (Artículo 84-G)
- g) Infracción de fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados, por no llevar control físico de volumen (Artículo 86-E)
- g) Infracciones cometidas por contadores públicos relacionadas con el dictamen de estados financieros (Artículo 91-A)

### **2.2.3. INFRACCIÓN Y DELITO FISCAL**

El ilícito tributario puede ser tipificado como infracción y como delito, figuras que no han sido diferenciadas de manera precisa y unívoca.

Generalmente se consideran a las infracciones como el género y se les define como: *toda acción u omisión que importa violación al mandato tributario*. Dentro de éste género se integran a los delitos y a las contravenciones, figura esta última que nuestra legislación denomina infracción.

En este mismo sentido, el Lic. De la Garza señala que: “Las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies: los delitos y las infracciones en sentido estricto. A estas últimas se les llama también, en la doctrina mexicana y extranjera con otros dos vocablos: faltas y contravenciones. El segundo tiene poco uso en la literatura mexicana. La terminología del Código Fiscal de la Federación tiene como inconveniente que usa el vocablo genérico para la especie”.<sup>68</sup>

Así pues, la infracción tributaria tiene entidad propia y características esenciales que la hacen completamente diferente del delito, aunque algunos de sus elementos tengan similitud formal, y aún cuando ambos, infracción y delito, tengan la misma consecuencia jurídica: la pena. No obstante tal resultante común, la pena es diferente en uno y otro caso.

Ahora bien, para la mayor parte de la doctrina penal, el único criterio que diferencia la infracción administrativa del delito es la gravedad de la conducta, atendiendo a la importancia de la reprobación del acto por la gravedad de la pena y en este sentido el Lic. De la Garza<sup>69</sup> sostiene que “...las faltas, contravenciones o infracciones en el Derecho Mexicano son las infracciones (*lato sensu*), las cuales son determinadas por la Autoridad Administrativa y que tiene como sanción penas distintas a la privación de la libertad.”

<sup>68</sup> DE LA GARZA, Sergio F. *Op. Cit.* p. 896.

<sup>69</sup> *Loc. Cit.*

Sin embargo, otro sector de la doctrina sostiene que no es posible diferenciar materialmente el delito y la infracción, ya que la única diferencia según ésta posición, se encuentra dada por las consecuencias jurídicas a que conduce uno y otro. Así pues, según este planteamiento, no existen mas que criterios de diferenciación meramente cuantitativos en orden a las sanciones y no hay ninguno con carácter cualitativo.

Por otra parte, en la doctrina española<sup>70</sup> se admite la distinción entre los términos delito y contravención; argumentándose que el delito supone la intención dolosa de atacar el Derecho, y que la contravención constituye un hecho realizado sin la intención de dañar, pero que el legislador prohíbe y castiga para evitar la posibilidad de un daño. Se reconoce también la apuntada distinción, diciendo que los delitos se castigan por su naturaleza intrínseca, que supone la violación de determinados bienes jurídicos tutelados por el Derecho y, las contravenciones -meras vulneraciones de las normas- en cambio, se sancionan no por su maldad intrínseca, sino para evitar posibles daños.

Derivado de las consideraciones anteriores, podemos sistematizar las diferencias que se pueden señalar entre infracción fiscal y delito fiscal, de conformidad con los siguientes criterios:

- a) Para algunos la distinción es de orden *cualitativo*, es decir, la infracción atenta contra los intereses o conveniencias del Estado; en cambio, el delito perjudica la moral o al derecho natural.

---

<sup>70</sup> PERULLES BASSAS, Juan José. *Manual de Derecho Fiscal*. Parte General. Editorial Bosch. Barcelona, 1960. p. 492.

- b) Otra corriente de estudiosos considera que la diferencia entre los conceptos infracción y delito radica en un criterio *cuantitativo*, es decir, ambos conceptos traen aparejada una consecuencia que se engloba en el término *sanción*, y únicamente se puede atender a la mayor o menor gravedad de la misma; para los delitos sanciones más graves –incluso la privación de la libertad- y para las infracciones sanciones menos graves –multa, decomiso<sup>71</sup> o clausura-.
- c) Otros más se inclinan por considerar su distinción en aspectos jurisdiccionales o no jurisdiccionales.

Dentro de ésta corriente aparece el pensamiento de la doctora Margarita Lomelí Cerezo al considerar que: “...la diferencia principal...no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento; las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales mediante un procedimiento especial, señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la administración, siguiendo los procedimientos establecidos en leyes administrativas”.<sup>72</sup>

- d) Algunos atienden al aspecto objetivo de la infracción, es decir, sólo fijan su atención en el resultado lesivo para el fisco; basta que el sujeto pasivo de la relación tributaria incumpla y se le aplica la sanción, sin atender a los motivos o causas que lo hayan orillado a cometer la infracción. En el delito

---

<sup>71</sup> Contrario a lo que pudiera considerarse, de un análisis más detenido sobre la figura del decomiso, podrá advertirse que ésta no es una sanción leve, puesto que su previsión y aplicación, trae aparejadas diversas cuestiones que incluso han puesto en tela de juicio su constitucionalidad. *Vid. Supra.*, Cap. III., 3.4.1.1. El Decomiso.

<sup>72</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita. *Op.Cit.* pp. 21 y 22.

fiscal, como en todo delito, además del aspecto objetivo (incumplimiento de obligaciones tributarias) es preciso probar el aspecto subjetivo es decir que la conducta resulte típica, dolosa, antijurídica y culpable.

Al respecto, Octavio A. Orellana<sup>73</sup> se declara partidario de que la infracción fiscal no posee la naturaleza del delito, pues en el incumplimiento de obligaciones fiscales, no se exige con el rigor que la materia penal señala, la demostración de los elementos del delito (conducta, típica, antijurídica y culpable), pues en las infracciones prevalece el criterio objetivo sobre el subjetivo, lo importante es el incumplimiento, y así aparece en el Código Fiscal de la Federación que en su artículo 73 contempla como únicas causas de exclusión de la multa el incumplir espontáneamente con la obligación, o cuando el incumplimiento se deba en razón de fuerza mayor o de caso fortuito, más no a otro tipo de excluyentes que sí deben examinarse en materia penal, fundamentalmente lo que tiene que ver con el elemento culpabilidad.

- e) Una última corriente se apoya en el criterio formal legal, que se desprende del examen mismo de la ley. Es cierto, que la ley señala cuáles son las infracciones y cuáles son delitos<sup>74</sup>

No obstante lo señalado, centraremos las diferencias entre infracción y delito en el ámbito fiscal, bajo los siguientes criterios:

---

<sup>73</sup> ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. *El Delito de Defraudación Fiscal*. Editorial Porrúa. México, 2001. p. 13.

<sup>74</sup> El Título IV del Código Fiscal de la Federación "De las infracciones y delitos", se subdivide en dos capítulos, el primero de ellos intitulado "De las infracciones" y que comprende del artículo 70 al 91-B y el segundo de ellos denominado "De los delitos fiscales" que va del artículo 92 al 115-Bis.

A) En cuanto a los sujetos. En el caso de las infracciones los sujetos pueden ser personas físicas y personas jurídicas<sup>75</sup>; las personas físicas a su vez pueden ser mayores o menores de edad, igualmente no importa si la infracción se debió a negligencia, impericia o dolo de un tercero a quien el obligado al cumplimiento de obligaciones fiscales le hubiere encomendado satisfacerlas y no lo hubiere hecho.

Tratándose de delitos fiscales únicamente los pueden cometer personas físicas imputables, es decir, quienes tengan el límite de edad exigido por el Código Penal, pues la responsabilidad penal es de carácter personalísimo, sólo corresponde a quien el tipo penal señala como sujeto activo y a quien o quienes resultan partícipes o presten auxilio en su comisión.

Respecto de éste punto es importante destacar la crítica que refiere el licenciado Augusto F. Sagardi en el sentido de que “Es práctica administrativa común y de aceptación generalizada imponer la sanción a la persona moral, en el caso de sociedades; sin embargo, éstas no realizan conductas, sino sus representantes legales o sus actores o dependientes, según sea el caso, quienes son los que debieran ser sancionados si las conductas son ilícitas.”<sup>76</sup>

---

<sup>75</sup> Al respecto es de señalar que el artículo 25 del Código Civil Federal de aplicación supletoria a la materia fiscal, en términos de lo dispuesto por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, señala que son personas morales la Nación, los Estados y los Municipios; las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley; las sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal; las sociedades cooperativas y mutualistas; las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley, las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736 del Código Civil Federal. Asimismo, es de señalar el caso de la asociación en participación -figura que tiene la naturaleza jurídica de contrato- a la cual la ley le otorga personalidad jurídica para efectos del derecho y la cual se encuentra obligada a cumplir las mismas obligaciones fiscales, en los términos y bajo las mismas disposiciones, establecidas para las personas morales en las leyes fiscales. *Vid.* Artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.

<sup>76</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Op. Cit.* p. 230.

Y agrega que "La persona moral es sujeto de la contribución y responsable de cubrirla, pero no pueden serle imputados con el mismo carácter sanciones por infracciones de las que no es responsable por estar ontológicamente impedida de realizar conductas, que sólo pueden ser atribuidas a personas físicas".<sup>77</sup>

B) En cuanto a su aspecto objetivo y subjetivo. En las infracciones se atiende más al resultado, es decir, a su aspecto objetivo; si el incumplimiento de la obligación fiscal se debió a una conducta dolosa (intencional) o culposa (negligente, imprevista o falta de cuidado) va a resultar un elemento para graduar la multa, no obstante, prevalecerán los aspectos objetivos, magnitud del daño causado, reincidencia, etcétera.

En el delito, lo fundamental es que se colmen todos y cada uno de los elementos del tipo penal: la conducta debe consistir en una acción (u omisión) típica, dolosa o culposa, antijurídica y culpable. En cambio, en la infracción podemos encontrar una acción (u omisión), que por incumplir con la ley fiscal, resulta antijurídica, basta que el sujeto no ejecute la conducta a que está obligado, o ejecute la prohibida y produzca lesión al fisco y la infracción se configura. Es decir, la infracción fiscal contempla primordialmente el aspecto objetivo de la conducta y su resultado, pero cobra singular importancia el aspecto subjetivo, es decir, que la conducta sea dolosa y por ende culpable; ya que si bien es cierto que no existe pena sin delito, también es cierto que no existe pena sin culpabilidad.

---

<sup>77</sup> *Loc. Cit.*

C) En cuanto a la gravedad de la sanción. Raúl González-Salas Campos<sup>78</sup> escribe: “Para la mayor parte de la doctrina penal, el único criterio que diferencia el ilícito administrativo del ilícito penal es la gravedad de la conducta, atendiendo a la importancia de la reprobación del acto por la gravedad de la pena”. En este sentido la magnitud de la sanción se refiere a que en la infracción la sanción es generalmente pecuniaria y en la penal privativa de la libertad.

Es partidario de este criterio el jurista Miguel Ángel García Domínguez<sup>79</sup> al señalar que: “Desde el punto de vista puramente formal y de acuerdo con nuestro Derecho positivo, generalmente una conducta es infracción fiscal cuando conforme a la ley debe ser sancionada con pena pecuniaria por órgano administrativo”<sup>80</sup>.

Éste criterio cuantitativo en relación al tipo de sanciones para distinguir infracciones de delitos fiscales, es el que prevalece en un buen número de juristas.

Cabe precisar que de todos estos rasgos de diferenciación formal no se puede extraer ninguna consecuencia dogmática, porque todas las conductas ilícitas en el campo fiscal tienen la misma naturaleza, al igual que la sanción penal en materia de delitos -privativa de libertad- e infracciones fiscales -pecuniaria-, persiguen la misma finalidad: reprimir la conducta reprochable.

---

<sup>78</sup> Citado por ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. *Op. Cit.* p. 20.

<sup>79</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 138.

<sup>80</sup> Otros autores agregan que la infracción administrativa, es punible algunas ocasiones con clausura preventiva. *Vid.* FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto., *Op. Cit.* p. 226.

Por lo tanto, el criterio tipificador empleado depende solamente de opciones de política legislativa, fiscal y criminal, que no afectan la esencia de las figuras y finalidad de las consecuencias que para cada caso se prevean por el ordenamiento. Es una misma conducta antijurídica lo que se sanciona y hay un mismo bien jurídico protegido, aunque con distinta intensidad. Además, nada impide, en pura teoría, que lo que hoy sea delito pase al ámbito de la Administración (despenalización), ni que lo que hoy es una infracción a la que se impone una sanción administrativa pase a la órbita penal, de competencia judicial (criminalización). Es por ello que validamente puede concluirse que la diferencia entre delitos e infracciones en materia tributaria sea meramente formal, no sustancial.

### **2.3. CAUSAS DEL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO**

Son múltiples las causas que provocan el bajo cumplimiento tributario y son de variada naturaleza: social, política, cultural, educacional, económica, comercial, monetaria, legislativa, de estructuras y administración del sistema tributario, de nivel de presión tributaria, etcétera. Pero, sin duda, existen causas que tienen una influencia directa en el incumplimiento, entre las cuales y en concordancia con el criterio de diversos autores, podemos señalar las siguientes:

#### **1. Deficiente control administrativo.**

Cuando las administraciones tributarias carecen de los medios legislativos, técnicos y administrativos necesarios para detectar los incumplimientos –de inscripción en el Registro, de presentación de declaraciones, de veracidad de ésta o de pago, entre otras obligaciones- y, además no están esas administraciones en situación de forzar eficazmente el cumplimiento de las

obligaciones infringidas, la masa de contribuyentes reacciona de inmediato dando lugar a una gran brecha de incumplimiento.

## **2. Factores propios del régimen tributario inductores al incumplimiento.**

Estos factores pueden ser numerosos y de diferentes tipos. No obstante, se señalan únicamente aquellos que al no estar cumpliendo con sus objetivos específicos, provocan la morosidad y el incumplimiento de los contribuyentes, de entre los cuales destacan:

### **a) Tasa de los intereses moratorios:**

Los intereses moratorios representan el pago de la indemnización por los perjuicios causados al fisco, como consecuencia de la demora en el pago de la contribución y por el uso del dinero fiscal por parte del deudor moroso.

Las tasas de intereses moratorios inferiores a las tasas comerciales del mercado, inducen a los contribuyentes a convertirse en deudores del fisco y no de los acreedores comerciales o bancarios, que les cobrarían un mayor interés y otros costos financieros por el crédito. También inducen a los contribuyentes a colocar en el mercado a un más alto interés el dinero destinado al pago de las contribuciones, con lo cual resulta que, aún en el hipotético caso que la administración tributaria forzara el pago del impuesto omitido, los contribuyentes de todos modos habrían obtenido una utilidad, disminuyendo así la cuantía real de la carga tributaria.

La movilidad y multiplicidad de las tasas de interés del mercado, hacen que las tasas de intereses moratorios pagaderos al fisco queden a menudo rezagadas con respecto a aquéllas. Otras veces la propia autoridad tributaria, la ley

tributaria o leyes comunes fijan tasas de intereses moratorios inferiores, iguales o levemente superiores a las tasas de mercado. En todos estos casos, como se dijo, se produce la tendencia a la morosidad, que muchas veces se traduce al final en incumplimiento definitivo.

**b) Actualización monetaria de la deuda tributaria.**

La no actualización de la deuda monetaria significa que mientras más prolongado sea el período de pago o la mora en el mismo, mayor será el beneficio que obtendrá el moroso u omiso en el pago y mayor el perjuicio fiscal; cuando se haga el pago se hará con una moneda que ha ido crecientemente desvalorizándose en su poder adquisitivo. Por consiguiente, la falta de actualización monetaria de la deuda tributaria fomenta el incumplimiento, con mayor razón si a ello se agrega una baja tasa de interés moratorio.

La actualización monetaria y los intereses moratorios, ya sea que operen conjunta o separadamente, deben implicar en los hechos que el deudor tenga que pagar el verdadero valor real de la deuda, más la indemnización por la mora en el pago. De lo contrario, el régimen estaría provocando el incumplimiento.

Al respecto, resulta importante destacar que por la reforma de 2004 al Código Fiscal de la Federación, ya no se aplican multas sobre las contribuciones actualizadas; esto se debe a la decisión del Poder Judicial Federal de considerar inconstitucional la disposición que así lo establecía, toda vez que al imponer la multa sobre la contribución omitida “actualizada” se viola lo dispuesto por el artículo 22 de la Constitución por tratarse de una multa excesiva.

El criterio referido se encuentra contenido en la Jurisprudencia número 128/2004, la cual señala textualmente lo siguiente:

**MULTA. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DE JULIO DE 1992, AL ESTABLECER SU CUANTÍA EN RELACIÓN CON LA CONTRIBUCIÓN ACTUALIZADA, VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.-** De conformidad con lo establecido en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, cuando las multas no se paguen en las fechas previstas por las disposiciones fiscales, deben actualizarse de acuerdo al mecanismo establecido en el artículo 17-A del mismo ordenamiento. Ahora bien, si el artículo 76, fracción II, del código mencionado toma como base para la imposición de la multa la contribución omitida (resultado de la acción del sujeto pasivo), más otro factor que es la actualización de dicha contribución, es evidente que para su cálculo se considera un elemento ajeno a la infracción cometida, como lo es la actualización posterior al momento de la comisión de la conducta que se pretende castigar; y, en consecuencia, al tomar en la base un elemento ajeno a la conducta que se sanciona (como lo es la infracción), la autoridad legislativa va más allá de lo razonable, situación que torna a la multa en excesiva, lo que transgrede la garantía prevista en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo directo en revisión 276/2003. Banco Imbursa, S. A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Inbursa.- 15 de agosto de 2003.- Mayoría de cuatro votos. Disidente: Juan Díaz Romero.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo en revisión 572/2004.- Bufete Montoya Rivero, S.C.- 23 de junio de 2004.- Mayoría de cuatro votos.- Disidente: Juan Díaz Romero.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo directo en revisión 1169/2004. Javier Vargas Ramírez.- 27 de agosto de 2004.- Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretaria: Aída García Franco.

Amparo directo en revisión 932/2004. Compañía Constructora El 7, S. A. de C.V.- 27 de agosto de 2004.- Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero, Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo directo en revisión 1121/2004. Almacenadora Gómez, S. A. de C.V.- 27 de agosto de 2004.- Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero, Secretaria: Gustavo Eduardo López Espinoza.

c) **El sistema de infracciones y sanciones.**

El pago de la deuda actualizada monetariamente, más los intereses moratorios, sólo representa pecuniariamente el pago normal de una deuda morosa. Hasta aquí no habría diferencia entre el contribuyente que cumplió voluntaria y oportunamente y el contribuyente que efectúa su pago voluntario forzado pero tardíamente. Sólo se habría restablecido la relación de igualdad entre ambos.

Pero la normativa jurídica no podría terminar aquí, pues ello equivaldría a establecer que han de soportar la misma carga económica real los contribuyentes que pagan voluntaria y oportunamente que los que pagan fuera de término, sea este pago voluntario, requerido o forzado.

Por otra parte, de existir sólo actualización monetaria de la deuda e intereses moratorios, el que cumple a destiempo una obligación que no importa pago de un tributo, sino otro tipo de obligación formal, estaría también en ese caso en la misma situación del administrado que ha cumplido íntegramente y a su debido tiempo, toda vez que no soportaría ninguna carga adicional.

Es obvio que semejantes situaciones, fuera de ser inequitativas, promoverían un mayor incumplimiento en la masa de contribuyentes, que no verían perjuicio alguno en su incumplimiento.

Ahora bien, establecer la diferencia o perjuicio por el cumplimiento incompleto o tardío, es precisamente el objetivo destinado a ser satisfecho por el sistema de infracciones y sanciones; de tal manera que éste sea el factor que demuestre o produzca el convencimiento de los contribuyentes que es preferible y más beneficioso cumplir íntegra y oportunamente las obligaciones. El sistema

sancionatorio debe estar inspirado en que no interesa tanto castigar la conducta de ciertos grupos de contribuyentes, como encauzar a la totalidad de ellos, mediante un adecuado sistema sancionatorio, hacia metas más elevadas de cumplimiento.

#### 2.4. SISTEMAS DE INFRACCIONES Y SANCIONES

Las normas que establecen y regulan las contribuciones son imperativas, porque tienen la finalidad de que el Estado obtenga los ingresos necesarios para satisfacer sus necesidades e imponen el deber de pagar los tributos y de realizar otras actividades accesorias de este objetivo. Su observancia debe mantenerse por un sistema de infracciones y sanciones, para evitar la violación de sus preceptos.

Conforme al criterio del jurista Miguel Ángel García Domínguez<sup>81</sup>, podrían darse cuatro sistemas distintos para sancionar el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

El primer sistema estaría regido por el criterio de que las infracciones a las obligaciones fiscales de pagar fueran tipificados exclusivamente como delitos fiscales; prescindiendo de sancionar el incumplimiento de las obligaciones formales; en este caso, los ilícitos y las sanciones fiscales estarían completamente ubicados en el campo del Derecho penal y, en consecuencia, serían íntegramente aplicables los principios y las normas propias de esta rama del derecho. Los técnicos en Administración Tributaria sostienen que esta orientación sólo sería conveniente en un medio de muy elevado cumplimiento tributario, en el cual la

---

<sup>81</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 353.

sanción penal podría cumplir eficazmente la función de mantener el alto nivel de cumplimiento.

Un segundo sistema seguiría el criterio de configurar todos los incumplimientos de obligaciones fiscales sólo como infracciones fiscales. En este caso, además de las normas que tipifican cada infracción, deben establecerse las normas generales que regulan la materia en congruencia con su naturaleza específica. "Los técnicos en Administración Tributaria consideran que este sistema únicamente sería conveniente en un medio de incumplimiento generalizado, donde se justificaría no castigar severamente la conducta normal en el medio, en virtud de que la finalidad real de la sanción penal es la de establecer una forma de protección de la colectividad respecto de conductas graves y excepcionales".<sup>82</sup>

El tercer sistema adoptaría el criterio de constituir como infracciones fiscales las formas de incumplimiento de menor relevancia, y tipificar como delito las de mayor trascendencia.

Un cuarto sistema estaría presidido por el criterio de configurar todos los incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones fiscales y tipificar, además, como delitos por su gran contenido de reprochabilidad, algunos de ellos, de manera que los delitos se encuentren siempre superpuestos a las infracciones, pero derivándose de cada uno de ellos responsabilidades distintas a consecuencia de que infracción y delito sean considerados como entidades diferentes; por ello, éstas dos entidades de ilícitos se perseguirán en forma completamente independiente, y de acuerdo con su respectiva naturaleza, con el

---

<sup>82</sup> ILLANES, Luis, *Op. Cit.* p. 27.

objeto de mantener, íntegramente por razones de eficacia, en la esfera de competencia del fisco, la facultad de imponer y recaudar, con agilidad y oportunidad las sanciones económicas.

Esta superposición de ilícitos tendría la finalidad de agravar las penas respecto de las violaciones de la ley que tienen más gravedad, a fin de darle mayor efectividad al sistema. En este supuesto, debe estructurarse el sistema integrando armónicamente la existencia conjunta de infracciones fiscales y delitos de esa misma naturaleza.

Finalmente cabe destacar que el adoptar alguno de los cuatro sistemas descritos, es una decisión de política legislativa, que ha de estar basada en un análisis crítico del medio y debe perseguir la finalidad de que la sanción resulte un instrumento eficaz para evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, y lograr simultáneamente que el castigo sea justo.

Por lo que a nuestro país concierne, se ha adoptado el último criterio, que ha sido implementado con el marco jurídico pertinente, en congruencia con la respectiva decisión de política legislativa, aunque sean notables las deficiencias técnicas del propio marco jurídico en cuanto a las normas de aplicación general respecto de los delitos y de las infracciones y penas fiscales.

## CAPÍTULO III. DE LA SANCIÓN

### 3.1. CONCEPTO DE SANCIÓN

Para la teoría general del derecho, las normas jurídicas enlazan determinadas consecuencias al incumplimiento de los deberes que el derecho objetivo impone. Entre las derivadas de la inobservancia de un precepto jurídico cualquiera, una de las más recurrentes es la sanción.

Es posible afirmar que la experiencia ha mostrado que el hombre puede controlar su conducta por medio de la amenaza de que se le infligirá un mal en caso de que realice una conducta no deseada. Es el principio de retribución, reaccionar con un mal contra aquél que lo ha realizado: Ojo por ojo y diente por diente, como se expresa en la *Biblia*. La sanción se encuentra dentro de la expresión que se refiere por segunda vez al ojo y al diente, es decir, a la conducta que reacciona contra el mal infligido.

Fue Protágoras de Abdera el que logró una conceptualización del castigo y la sanción que hasta la fecha no ha sido superada. Dice: "Nadie castiga al delincuente en atención y por razón de lo que ha hecho -pues lo ocurrido no puede deshacerse- sino en razón del futuro, para que ni el propio autor vuelva a cometer desafueros, ni otro que sea testigo de su castigo... Y quien así piensa castiga para intimidación"<sup>83</sup>. La intimidación es la función del castigo.

Haciendo referencia al concepto gramatical de sanción, la Enciclopedia Jurídica Omeba ha definido a ésta como "La pena o castigo normativamente establecido que debe aplicarse a quien comete una ilicitud."<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. *Op. Cit.* p. 2871.

<sup>84</sup> ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA. Tomo XXV. Editorial Driskill, S.A., Buenos Aires, 1980. p. 161.

Si bien un concepto gramatical, nos aporta una idea general respecto de determinada figura, el mismo adolece de imprecisión al no ser jurídico, por lo que es menester considerar la opinión que del concepto de sanción han emitido algunos de los juristas más importantes dentro del ámbito doctrinal.

Para la doctora Lomelí Cerezo, “La sanción es un concepto jurídico fundamental...”<sup>85</sup>, al tiempo que el autor Eduardo García Máynez, la define como la “...consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.”<sup>86</sup> Al respecto, la autora citada en primer término, apunta una crítica a la definición citada, con la cual coincido plenamente, puesto que la vierte en el sentido de que en ésta definición no se consigna una nota que es propia de toda sanción; su carácter desfavorable, desagradable o adverso al que la sufre, siendo que diversos autores ponen de relieve dicha característica de la sanción, citando al efecto, a diversos autores tales como, Claude Du Pasquier quien la define en los siguientes términos: “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. Y Francisco Carnelutti enseña: 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*.”<sup>87</sup>

En relación al concepto de sanción el jurista inglés John Austin afirma: “Una persona que está bajo un deber o que tiene un deber, está sujeto a un mal o a una molestia (que le será infligida por una autoridad soberana) en el caso de que viole su deber o desobedezca el mandato que le impone. En razón de esta

---

<sup>85</sup> LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Op. Cit.* p. 11.

<sup>86</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Op. Cit.* p. 295.

<sup>87</sup> LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Op. Cit.* p. 12.

responsabilidad o perjuicio por el mal eventual o condicional, existe la probabilidad de que no desobedezca: probabilidad que es mayor o menor (independientemente de otras consideraciones ajenas) según sea el mal mismo, así como también sea mayor o menor la probabilidad de incurrir en él por desobediencia. Se llama sanción al mal eventual o condicional al que está expuesto el sujeto..."<sup>88</sup>.

En este sentido, es posible observar que la sanción está estrechamente ligada a la idea de castigo, concebido como se ha planteado por diversos autores, como una consecuencia desagradable, un mal. Por otro lado, cabría destacar un elemento que hasta ahora no ha sido referido por ninguno de los autores en cita y el cual consiste en que la sanción debe estar contenida en ley, tomando en consideración que debe darse cumplimiento al principio de legalidad consagrado en nuestra Constitución Política, máxime que tanto en el derecho penal, como en el derecho penal fiscal, las normas relativas a las sanciones son de aplicación estricta<sup>89</sup>, por lo cual es indispensable que la sanción siempre esté prevista expresamente por la ley.

En conclusión, partiendo de lo hasta aquí expuesto, la sanción puede ser definida como la consecuencia jurídica desfavorable para el obligado, prevista en ley y que se produce por el incumplimiento a lo preceptuado expresamente por la norma jurídica.

---

<sup>88</sup> Citado por TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando. TAMAYO Y SALMORAN, Rolando. *Elementos para una Teoría General del Derecho*. Editorial Themis. México, 1996. p. 37.

<sup>89</sup> En este punto, es menester destacar el comentario formulado oportunamente por el autor Augusto FERNÁNDEZ SAGARDI, *Op. Cit.* p. 18, en el sentido de que el legislador ha equiparado la "aplicación estricta" con un método de interpretación jurídica (Art. 5º del Código Fiscal de la Federación), lo que es erróneo, puesto que la aplicación estricta es el resultado mismo de la interpretación. Así pues, los resultados de la interpretación pueden ser extensivos, estrictos o restrictivos, de tal forma que lo que prohíbe expresamente la norma es la aplicación extensiva o restrictiva no así los métodos que la hermenéutica jurídica pone al alcance del intérprete. *Vid.* Tesis 2a./J.133/2002 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible en la página 238 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVI, Diciembre de 2002, Novena Época., bajo el rubro "CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ERICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO".

A continuación, se enumeran las notas características de la sanción y que son a saber, las siguientes:

- a) Es un contenido de la norma jurídica<sup>90</sup>;
- b) Es la proposición jurídica o regla de derecho que formula la ciencia del derecho, la sanción se encuentra en la consecuencia del enunciado hipotético;
- c) El contenido normativo calificado de sanción generalmente consiste en un acto que impone al sujeto infractor un mal o un daño, verbigracia, la imposición de ciertos perjuicios;
- d) En el derecho moderno la imposición de las sanciones, así como su ejecución la llevan a cabo los órganos del Estado, en tanto se le conciba como un orden normativo centralizado que establece el monopolio de la coacción física por sus órganos<sup>91</sup>; y
- e) Las finalidades de las sanciones son de tres clases: o retributivas, o intimidatorias o compensatorias del daño producido por el acto ilícito.

Algunas de estas notas ya han sido tratadas en capítulos anteriores, el resto serán analizadas a detalle en los apartados siguientes.

### 3.2. CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES

Existen diversas clasificaciones según el criterio de cada autor, por lo que en este caso se atenderá a la doctrina existente en relación al tema.

El maestro García Máynez, en su obra *Introducción al Estudio del Derecho*, al referirse a la clasificación de las sanciones señala que las mismas deben "...ser clasificadas atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la

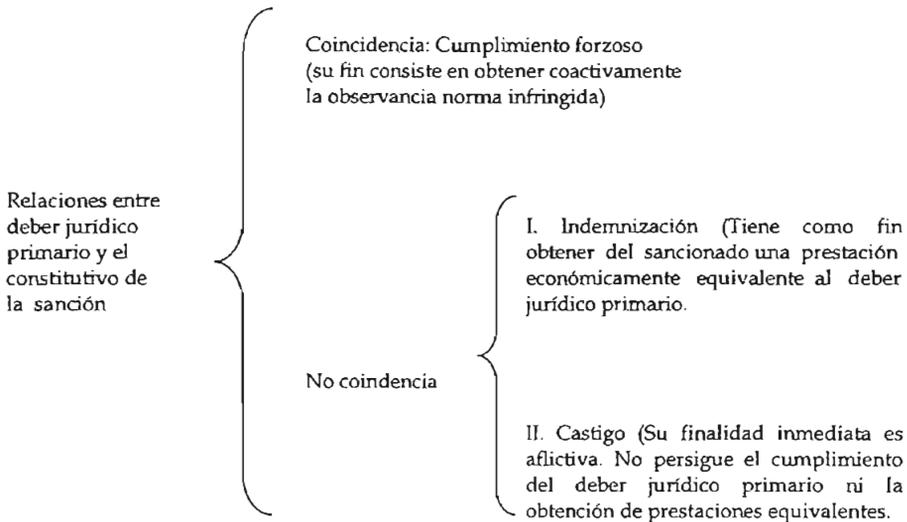
---

<sup>90</sup> *Vid Supra.*, Cap I., 1.1.1. De la coacción de la norma jurídica.

<sup>91</sup> *Vid Supra.*, Cap I., 1.2. Facultad sancionadora del Poder Ejecutivo Federal.

conducta ordenada por las norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción.”<sup>92</sup>; agregando además que “...el incumplimiento de un deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber, constituido de la sanción.”<sup>93</sup>

En razón de lo anterior, el autor en cita considera que “Si examinamos las relaciones que median entre el contenido de la sanción (relativamente a quien la sufre y el deber jurídico cuya inobservancia le da origen, tendremos el mejor criterio para una división general de las sanciones jurídicas...Las dos posibilidades con que nos encontramos son, lógicamente; las de coincidencia y no coincidencia.”<sup>94</sup>, elaborando por ello el siguiente cuadro:



<sup>92</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Op. Cit.* p. 298.

<sup>93</sup> *Ibidem.* p. 299.

<sup>94</sup> *Idem.* p. 300.

Los tipos a que el cuadro se refiere, constituyen las formas simples de las sanciones jurídicas, pero al lado de ellas existen las mixtas o complejas que, como su denominación lo indica, resulta de la combinación o suma de las primeras. Hay varias combinaciones posibles a saber:

1. Cumplimiento + indemnización.
2. Cumplimiento + castigo.
3. Indemnización + castigo.
4. Cumplimiento + indemnización + castigo.<sup>95</sup>

Para la doctora Lomelí Cerezo, “La diversidad de sanciones, es pues, muy amplia. En unos casos el Derecho, para restablecer el orden jurídico violado por la transgresión a la norma, pretende destruir todo lo hecho en contra de ésta, privando de efectos los actos realizados en contravención al precepto jurídico. Entonces establece como sanción la *nulidad* de tales actos. Otras veces, en ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la norma, impone, coactiva, forzosamente, su observancia, constituyendo este *cumplimiento forzoso* una sanción en sentido lato...Cuando no es posible obtener la realización coactiva de la obligación, se crea la posibilidad de exigir una prestación equivalente, o *indemnización*, que es también una sanción que persigue restablecer el orden jurídico transgredido, volviendo las cosas, dentro de lo posible, al estado que tenían antes de la violación, mediante la reparación de los daños sufridos. La agravación de la obligación incumplida, es decir la *modificación* de la misma en desventaja o perjuicio del infractor del Derecho, es también una sanción que se aplica en el caso de que el deudor se constituya en mora o cuando por su culpa se hace imposible el cumplimiento de la obligación.

---

<sup>95</sup> *Ib.* pp. 302 y 303.

La *pérdida de derechos* constituye igualmente una sanción que el Derecho utiliza con gran frecuencia, verbigracia, rescisión de contratos, caducidad, etcétera. Por último, hay ocasiones en que el derecho violado no puede ser restablecido en el caso concreto, por ejemplo en el delito de homicidio, puesto que no puede volverse a la vida a la víctima, pero sí es posible aplicar al delincuente una sanción, la *pena*, que tiende a evitar a reprimir la repetición de hechos ilícitos similares, mediante la intimidación y la ejemplaridad.”<sup>96</sup>

A fin de poder observar una diversidad de criterios, mencionaré a continuación la clasificación que de las sanciones realiza el Licenciado De la Garza en su obra “Derecho Financiero Mexicano”, en la cual establece que las sanciones pueden ser (según sea el fin que persiga cada una) civiles, penales y administrativas; principales, accesorias y subsidiarias; represivas, reparadoras y mixtas; y de acuerdo al bien que privan, las sanciones pueden ser penas privativas de libertad y económicas.<sup>97</sup>

La autora Doricela Mabarak Cerecedo, divide a las sanciones “...en dos grandes grupos: civiles y penales: Las primeras son las que se aplican cuando el infractor ha violado una norma de conducta, pero en las que el legislador considera que la transgresión no ha alterado gravemente el orden social, y por ende, la sanción se ubica sólo en el ámbito civil. En cambio, la sanción tendrá el carácter penal cuando el sujeto infractor haya alterado con su conducta el orden social, en cuyo caso la infracción a la ley se ubicaría en la categoría de los delitos. Las sanciones penales, por su gravedad, y por mandamiento expreso de las normas fundamentales de un país contenidas en la Constitución, sólo pueden ser aplicadas por la autoridad judicial mediante un juicio previo y formal en donde

<sup>96</sup> LOMELÍ CERREZO, Margarita. *Op. Cit.* p. 13.

<sup>97</sup> DE LA GARZA. *Op. Cit.* pp. 940 y 941.

se permita al reo defenderse. En cambio, las sanciones civiles pueden ser determinadas y aplicadas inclusive por los mismos particulares, como sucede con las famosas cláusulas penales de los contratos celebrados entre las partes. Asimismo, como las sanciones administrativas pertenecen al género de las sanciones civiles, su aplicación corresponderá a las autoridades de la administración en los casos que así lo dispongan las leyes. En consecuencia, si dentro de las normas de derecho público y, concretamente, dentro del derecho fiscal, las personas cometieren una violación a una norma que se encuentre considerada o tipificada como infracción, corresponde a la autoridad administrativa, también por mandamiento de las normas constitucionales, aplicar la correspondiente sanción.”<sup>98</sup>

Por último cabe citar el criterio del jurista español Fernando Sainz de Bujanda, el cual señala que existen tres tipos de sanciones que remedian las diversas consecuencias que las infracciones producen: “La primera sanción consistirá en dar a la víctima facultades o poderes jurídicos para compeler al infractor al cumplimiento de las obligaciones o deberes contraídos; la segunda será dar, a la propia víctima, el derecho a la indemnización de los daños o perjuicios que la infracción le haya causado; la tercera, en fin, consistirá en *castigar* al infractor por la transgresión del orden jurídico, imponiéndole una pena, esto es, infligiéndole un sacrificio con finalidad correctora, represiva e intimidatoria.”<sup>99</sup>

De las clasificaciones citadas es posible concluir que existe un fuerte consenso en el sentido de considerar que las sanciones en general, independientemente de que existan simples o complejas, siempre serán:

---

<sup>98</sup> MABARAK GERECEDO, Doricela. *Op. Cit.* pp. 246 y 247.

<sup>99</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Op. Cit.* p. 619.

1. La ejecución forzosa;
2. La indemnización; y
3. Las penas propiamente dichas.

Una vez determinados las clases de sanciones que pueden ser impuestas a los sujetos incumplidos de los deberes que prevén las normas, debo decir que son varios los fines que se persiguen con la aplicación de las sanciones.

### 3.3. FINES PERSEGUIDOS POR LAS SANCIONES

Partiendo de la premisa de que no se puede admitir que el único fin que se persigue con la aplicación de sanciones es obtener únicamente el cumplimiento de la norma, sino que por el contrario, a veces la sanción no busca sólo la realización del supuesto previsto por la norma (como cuando se cobra una indemnización) y en otras ocasiones no pretende ni el cumplimiento, ni que se le indemnice (como cuando se impone la aplicación de una pena), se puede validamente afirmar que otros de los fines que se persiguen con la aplicación de las sanciones son compensatorios y represivos.

El autor Miguel Ángel García Domínguez, comparte este criterio al señalar que hay dos tipos básicos de sanciones:

“1.- Las sanciones que se imponen para que se remueva la violación o sea, para colocar las cosas, tanto como sea posible, en el estado en que se encontrarían de no haberse cometido la infracción, es decir, de haberse cumplido la obligación, pueden ser de dos clases:

“a) Que tienen un fin satisfaciente o de restitución, es decir, buscan que se cumpla, aún cuando sea extemporáneamente, la obligación original.

“b) Que tienen un fin compensatorio o reparatorio, o sea que pretende reparar el daño, compensar el perjuicio causado por el incumplimiento, imponiendo una obligación adicional, indemnizatoria.

“2.- Las sanciones que tienen finalidades intimidatorias, preventivas, represivas, afectivas, expiatorias y ejemplarizantes, que se aplican porque la violación se ha producido.”<sup>100</sup>

En consecuencia se puede establecer que los fines de las sanciones, en general, son tres a saber:

1.- Un fin que pretende obtener el cumplimiento de lo preceptuado expresamente por la norma;

2.- Un fin compensatorio, esto es, reparar los daños y perjuicios causados por el sujeto infractor de la norma; imponiéndole a éste último la obligación de pagar una indemnización.

3.- Un fin meramente represivo, no importando el cumplimiento de la obligación original, ya que lo que se pretende es imponer un castigo al infractor, que sirva en ocasiones, además como ejemplo para los demás posibles infractores.

---

<sup>100</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op Cit.* pp. 38 y 39.

De los tres fines que se han apuntado, el que más interesa para fines prácticos de esta investigación es el último de los mencionados, puesto que es el que identifica con la función de castigo cuya forma más característica es la pena propiamente dicha, por lo que el siguiente apartado está dedicado al análisis de la misma.

### 3.3.1. DE LA PENA

El destacado jurista penal Cuello Calón la define diciendo que "...es el sufrimiento impuesto por el Estado, en ejecución de una sentencia, al culpable de una infracción penal."<sup>101</sup> Para el autor Franz Von Liszt, pena "Es el mal que el juez inflige al delincuente a causa de un delito para expresar la reprobación social con respecto al acto y al autor."<sup>102</sup>

Por su parte el maestro Castellanos Tena considera a la pena como "...el castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente, para conservar el orden jurídico."<sup>103</sup>

La pena, es por consiguiente, una de las consecuencias jurídicas de la comisión de un hecho delictuoso.

Esta forma de castigo tiene, según el citado autor, las características siguientes:

1. Es el sufrimiento derivado de la restricción o privación de ciertos bienes jurídicos: libertad, propiedades, honor o vida.

---

<sup>101</sup> GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Op. Cit.* pp. 305 y 306.

<sup>102</sup> VON LISZT, Franz, citado por CASTELLANOS TENA, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. 30ª ed. Editorial Porrúa. México, 1991. p. 318.

<sup>103</sup> *Loc. Cit.*

2. Es impuesta por el Estado para la conservación del orden jurídico.
3. Debe ser impuesta por los tribunales como resultado de un juicio penal.
4. Ha de ser personal, lo que quiere decir que nadie puede ser castigado penalmente por hechos ajenos<sup>104</sup>.
5. Debe ser estatuida por la ley, como consecuencia jurídica de un hecho que, de acuerdo con la misma ley, tenga carácter de delito.

“El Estado provee una doble tutela; represiva y preventiva; a la primera corresponden las penas que tienen un fin de retribución; a la segunda, las medidas de seguridad, que tienen un fin de seguridad; nace de aquí una doble categoría de sanciones criminales: represivas y retributivas (penas) y preventivas (medidas de seguridad)<sup>105</sup>, pudiendo aplicarse estas últimas tanto a los irresponsables como a los responsables después de expiada la pena; la pena es siempre aflicción y la medida de seguridad no requiere siempre la eficacia aflictiva...”<sup>106</sup>

Así pues, la tutela represiva del Estado se ve reflejada a través de la pena, la cual tiene dos fines principales: uno *retributivo*, esto es, compensatorio de la

---

<sup>104</sup> A este respecto, cabe destacar que el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prohíbe las **penas trascendentales**. *Vid Infra.*, Cap V. 5.4. Prohibición de penas trascendentales.

<sup>105</sup> Al respecto, tanto el Código Penal Federal como el Código Penal para el Distrito Federal, ambos en su artículo 24 señalan cuales son las penas y medidas de seguridad, mientras que el destacado jurista penal Carrancá y Trujillo clasifica como medidas de seguridad las siguientes: confinamiento, prohibición de ir a lugar determinado, amonestación, apercibimiento, caución de no ofender, vigilancia de la autoridad y medidas tutelares para menores; asimismo precisa que las demás tienen el carácter de penas. De lo anterior se desprende al no contemplarse dentro de esta clasificación a la sanción pecuniaria, la misma constituye una verdadera pena.

<sup>106</sup> CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl. *Derecho Penal Mexicano*, Parte General. Citado por García Máynez. *Op. Cit.* p. 306.

alteración provocada por la infracción en el orden jurídico y otro *preventivo* o *intimidatorio* que pretende disuadir de la comisión de futuras infracciones, tanto por el sancionado (prevención especial) como por el resto de la comunidad (prevención general).

Abundando en el tema es posible señalar que los elementos que debe reunir la pena consisten en que: 1)debe ser *aflictiva*, lo que significa que el delincuente que la padezca se abstendrá de cometer otro delito y de esta manera se protege al derecho; 2)deberá ser *ejemplar*, es decir, que mueva a los ciudadanos a la persuasión, al observar al reo que la sufra, pero su ejemplaridad debe ser en la medida en que también resulte intimidatoria, y sin rebasar el límite de lo justo; 3)debe ser *cierta*, puesto que debe saber que no puede evadir la pena una vez que haya incurrido en el delito; 4)debe ser *pronta*, pues la pena que no se aplica, con rapidez, pierde su efecto ejemplar; 5)debe ser *pública*, ya que la pena aplicada en secreto, más bien resulta un abuso legítimo de la fuerza y propicia la corrupción; 6)debe ser *proporcional*, ni excesiva, ni tolerante, sino más bien en la medida que sea prudente; debe ser aplicado por *igual*, al tratar a todos en la misma forma; 7)debe ser *divisible*, es decir, que debe responder a grados de imputación, según sean las circunstancias de cada delito; 8)debe ser *reprobable*, o sea, que en el caso de un error judicial, se pueda reparar conforme sea posible.

Según los fines que persiga la pena, así será la función que se asigne a la sanción punitiva del Estado. Las teorías sobre el fin que persigue la pena las podemos agrupar siguiendo el criterio del autor Octavio A. Orellana Wiarco<sup>107</sup>, en las siguientes: 1)Absolutista o de la retribución; 2)De la prevención general, y 3)De la prevención especial.

---

<sup>107</sup> ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. *Op. Cit.* pp. 53-56.

1) La teoría de la *retribución* considera que la pena tiene en sí misma su finalidad y en ella agota la función que debe desempeñar. Al autor de un mal se le impone, en justa retribución, un mal (pena). La pena encuentra su justificación “en la realización de una idea: la justicia”.<sup>108</sup> Esta teoría encuentra sus raíces en el pensamiento filosófico de Hegel; el delito es una negación del Derecho y la pena es la expiación de esa negación y con ello el restablecimiento del derecho lesionado. A esta teoría retribucionista se le han formulado varias objeciones:

a) Presupone la necesidad de aplicar la pena, pero no explica la necesidad de su aplicación. No explica el fundamento que el Estado tiene para esa “necesidad”, sino que da por hecho que debe aplicarse la pena. El legislador no se plantea el límite del *ius puniendi* (derecho de castigar) y puede llegar a excesos que violenten principios, como el de intervención mínima, de proporcionalidad, de humanidad, etcétera, que son característicos de un Estado moderno democrático, respetuoso de los derechos individuales.

b) También se objeta a esta teoría que causar un mal (la pena) por un mal cometido sin otra ulterior razón, como lo vemos en los más radicales partidarios de esta teoría, no resulta sino la expresión de un acto de “venganza”.

c) En esta teoría no se plantea como fin primordial de la pena, la resocialización, sino el castigo mismo.

2) La *teoría de la prevención general* se atribuye a la pena una función de intimidación de carácter general. Se pretende que la amenaza que contiene la ley

---

<sup>108</sup> ROXIN, Claus citado por ORELLANA WIARCO, Octavio A. *Ibidem.*, p. 53.

de “castigar” a quien viole debe ser la apropiada para lograr que cualquier sujeto se intimide y no la infrinja. Esta teoría también ha resultado objeto de críticas, como las siguientes:

a) Parte del supuesto que el Estado, al legislar puede señalar las penas que considere “intimidatorias”, situación que da por sentado ese “poder”, pero no resuelve sobre el fundamento de esa facultad y de los límites del derecho a castigar.

b) Se objeta también a esta teoría, que no se ha podido probar el efecto intimidatorio, ni justifica el aumento de las penas.

c) Se agrega que la prevención general parte de la consideración de dirigirse a todos, pero resulta que es una minoría la que viola la ley. Por ello Kant se pronunció en el sentido de que no es justo que se imponga un mal a alguien, para que otros se abstengan de cometer un mal.

3) La *teoría de la prevención especial* se fundamenta en que la misión, la función de la pena es evitar que el autor de un delito cometa otros en el futuro.

Esta teoría se maneja en el terreno de la ejecución de la pena, al pretender corregir al corregible, intimidar al intimidable, y sustraer de la sociedad a quien resulte incorregible e intimidable. Tampoco esta teoría escapa a diversas críticas, de entre las cuales se destacan las siguientes:

a) Al igual que la prevención general no señala límites claros a la fundamentación del *ius puniendi*, es decir, los límites de las medidas correctivas no aparecen delineados con precisión, lo que puede ser peligroso en el abuso de esas medidas.

b) A veces se inclina en privilegiar la responsabilidad de autor, en lugar de tomar como punto de partida la culpabilidad por el hecho. Igualmente se presenta la tendencia de prolongar la pena con el propósito de lograr una efectiva "corrección" lo que puede orillar a un tratamiento indefinido, y violatorio de penas delimitadas.

#### 3.4. DE LA SANCIÓN FISCAL

La sanción tributaria pertenece al género de la sanción administrativa, la cual es definida por el Doctor Acosta Romero como "...el castigo que aplica la sociedad a través del Derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad."<sup>109</sup>

Particularmente por lo que respecta a las sanciones tributarias, estas son la consecuencia de la infracción a las normas tributarias sustantivas y formales y poseen las siguientes particularidades:

1. El infractor que viola una ley fiscal se coloca dentro de la hipótesis normativa que se establezca para la tipificación de la correspondiente infracción.

---

<sup>109</sup> ACOSTA ROMERO, Miguel. *Compendio de Derecho Administrativo*. 2ª ed. Editorial Porrúa. México, 1998. p.548.

2. Es la autoridad fiscal la que se encarga de aplicar la sanción correspondiente, la cual por exigencia constitucional deberá estar señalada en un precepto legal exactamente aplicable al caso de que se trate.

3. La imposición de la sanción fiscal será siempre independiente de la sanción que al efecto imponga la autoridad judicial cuando se considere, que la conducta del sujeto está tipificada dentro del supuesto jurídico que consigna la comisión del delito.

A continuación se analizan algunos de los tipos más importantes de sanciones fiscales y se hará especial énfasis a la naturaleza jurídica de la sanción fiscal.

#### 3.4.1. TIPOS DE SANCIONES FISCALES

Para el desarrollo del presente apartado, será necesario atender a las diversas clasificaciones que aporta la doctrina nacional.

Al respecto, el maestro Sergio Francisco de la Garza<sup>110</sup>, señala lo siguiente: "...una clasificación lógica de las sanciones tributarias nos conduce a distinguir tres grupos: 1º, Aquellas que consisten en compeler al deudor al cumplimiento de la prestación debida o el deber omitido: procedimiento de ejecución (CFF Arts. 110-157), multas de apremio, auxilio de la fuerza pública (CFF Arts. 83-VI). 2º, Imponen al deudor, en beneficio del Fisco, una indemnización por los daños y perjuicios que haya experimentado: intereses moratorios o recargos (Art. 22)<sup>111</sup>; y por último, 3º, Imponer al infractor un

---

<sup>110</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 940.

<sup>111</sup> Actualmente 21 del Código Fiscal de la Federación, pues habría que tomar en consideración, que el autor se refiere en su obra al Código Fiscal de la Federación de 1967.

castigo con la finalidad esencialmente represiva, intimidatoria, punitiva y preventiva: privación de la libertad, multa, decomiso, pérdida de licencias o registros, etcétera.”

Por su parte la Dra. Doricela Mabarak, aporta la siguiente clasificación de las sanciones fiscales, atendiendo a la legislación vigente y las divide en:

- 1) Multas;
- 2) Decomiso;
- 3) Clausura; y
- 4) Suspensión o revocación de patentes o autorizaciones.

Atendiendo a la clasificación previamente referida, se hará breve mención a cada una de estas sanciones en lo particular, con excepción de la multa, ello en virtud de que líneas más adelante se dedica un capítulo especial a su análisis, puesto que la misma constituye el tema toral de la presente tesis.

#### **3.4.1.1. EL DECOMISO**

Esta sanción consiste en la declaración de apropiación por parte del fisco, de los bienes propiedad de una persona debido al incumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, la cual es cada día menos frecuente en los sistemas de gobierno de los países, pero indudablemente esta sanción aún existe en casos extremos en los que el infractor pierde la propiedad de sus bienes por haber incurrido en infracciones fiscales de carácter grave. En México, dentro de la legislación aduanera se ubican determinados casos en los que se aplica la

sanción de decomiso, verbigracia, el caso contenido en el artículo 183-A de la Ley Aduanera, el cual versa al tenor siguiente:

“Artículo 183-A.- Las mercancías pasarán a ser propiedad del Fisco Federal, sin perjuicio de las demás sanciones aplicables, en los siguientes casos:

- I. Cuando no sean retiradas de los almacenes generales de depósito, dentro del plazo establecido en el artículo 144-A de esta Ley.
- II. En el supuesto previsto en el artículo 151, fracción VI de esta Ley, así como cuando se señale en el pedimento el nombre, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiera solicitado la operación de comercio exterior.
- III. En los casos previstos en el artículo 176, fracciones III, V, VI, VIII y X de esta Ley, salvo que en este último caso, se demuestre que el pago correspondiente se efectuó con anterioridad a la presentación de las mercancías, o cuando se trate de los excedentes o sobrantes, detectados a maquiladoras de mercancía registrada en su programa, a que se refiere el artículo 153, último párrafo de esta Ley.
- IV. En el supuesto previsto en el artículo 178, fracción IV de esta Ley, excepto cuando el infractor cumpla con las regulaciones y restricciones no arancelarias, dentro de los treinta días siguientes a las notificación del acta de

inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera.

- V. Los vehículos, cuando no se haya obtenido el permiso de la autoridad competente.
- VI. En los casos a que se refiere el artículo 182, fracciones I, incisos d) y e), III, excepto yates y veleros turísticos y IV de esta Ley.
- VII. En el supuesto a que se refiere el artículo 183, fracción III de esta Ley.

Cuando existiere imposibilidad material para que las mercancías pasen a propiedad del Fisco Federal, el infractor deberá pagar el importe de su valor comercial en el territorio nacional al momento de la aplicación de las sanciones que correspondan.”

Cómo es posible observar, la aplicación del decomiso como sanción fiscal, es muy casuística y se encuentra expresamente regulada por el precepto legal que ha sido transcrito líneas arriba.

Finalmente, cabe señalar que la doctrina ha distinguido entre confiscación propiamente dicha y decomiso. La primera comprende todos los bienes de una persona y es la que se encuentra prohibida por el artículo 22 constitucional. El decomiso, en cambio, no significa la pérdida total del patrimonio, sino, la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona por razones de interés público.

Asimismo, en relación con la naturaleza jurídica del decomiso, predomina en la doctrina moderna del derecho administrativo, la tendencia a considerar que esa institución, así como la expropiación, constituyen la máxima limitación que puede imponerse a la propiedad privada en aras del interés público. Por su parte la Dra. Lomelí Cerezo, estima que "...el decomiso tiene un fundamento constitucional que se encuentra en el párrafo tercero del artículo 27 de la Carta Fundamental de la República, según el cual, '*La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público...*', debiendo entenderse que '*la modalidad viene a ser un término equivalente a limitación o transformación*', según lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Sem. Jud. De la Fed. Tomo L, pág. 2568)."<sup>112</sup>

Ahora bien, no obstante que se considerara inadmisibles las tesis expuestas, la constitucionalidad del decomiso como pena es inobjetable, en primer término, porque como se ha puesto de manifiesto, el decomiso no puede confundirse con la confiscación prohibida constitucionalmente; y en segundo, porque tampoco tiene el carácter de pena inusitada en el derecho mexicano, puesto que la figura en comento tradicionalmente se ha aplicado en la legislación penal común, así como en la materia fiscal punitiva.<sup>113</sup>

#### 3.4.1.2. LA CLAUSURA

Esta sanción consiste en que las autoridades impiden que un particular realice determinadas actividades, total o parcialmente, temporal o definitivamente mediante la colocación de sellos, marcas o señales que le impidan legalmente

---

<sup>112</sup> LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Op. Cit.* p. 98.

<sup>113</sup> En todo caso, lo que valdría la pena cuestionarse es si la autoridad administrativa está facultada para imponer dicha sanción, ello en virtud de que de conformidad con el artículo 21 constitucional, el decomiso solo puede ser decretado como pena por la autoridad judicial.

desarrollar las actividades que las autoridades que efectuaron la clausura decidieron suspender por considerar que con su desarrollo el gobernado infringía determinadas disposiciones legales. En nuestra legislación fiscal federal se contienen escasos ejemplos de la clausura como una forma de sanción fiscal, tal es el caso de lo dispuesto por los artículos 82 fracciones X y XXV, 84 fracciones IV, VI y 86-B último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

En tales dispositivos legales se establece que en caso de reincidencia tratándose de infracciones por no proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales (Art. 82 f. X), no llevar los controles volumétricos en el caso de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural, etcétera (Art. 82 f. XXV), no expedir o no entregar comprobante de actividades o expedirlos sin requisitos fiscales (Art. 84 f. IV), no dictaminar los estados financieros (Art. 84 f. VI) e infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o los recipientes que contengan bebidas alcohólicas (Art. 86-B, último párrafo), la sanción consistirá en clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días, de tal forma que para la determinación de dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo dispuesto por el artículo 75 del propio Código Fiscal de la Federación.

Como es posible observar, la sanción en comento únicamente podrá ser aplicable en caso de reincidencia y su imposición deberá sujetarse a lo dispuesto por el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, disposición legal que contempla los imperativos que se deben observar para cumplir con los requisitos de debida fundamentación y motivación en la imposición de multas.

Finalmente, cabe destacar el comentario que oportunamente formula el maestro Fernández Sagardi en su obra Código Fiscal de la Federación, *comentarios y anotaciones*, en el sentido de que: “La calificación de clausura preventiva no tiene sentido, porque no existe clausura definitiva como sanción en materia fiscal federal.”<sup>114</sup>, así pues, basta referir a la sanción en comento únicamente como “clausura”, que dicho sea de paso, tiene una temporalidad máxima de 15 días de conformidad con la legislación fiscal vigente, tal como se ha visto líneas atrás.

Por otra parte, valdría la pena considerar incluso como un tipo de clausura el supuesto contenido en la fracción III del artículo 46 del Código Fiscal, al señalar lo siguiente:

“**Artículo 46.-** La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

[...]

III. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, **podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas** en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u **oficinas donde se encuentren**, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia...”

(Énfasis añadido)

---

<sup>114</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Op. Cit.* p. 254.

Del precepto transcrito, se desprende claramente que la facultad con la que cuenta la autoridad fiscalizadora de sellar oficinas durante el desarrollo de la visita domiciliaria, se traduce tácitamente en una forma de clausura, en un "...verdadero acto de desposeimiento en perjuicio del particular..."<sup>115</sup>, siendo que "...la facultad revisora que confiere el artículo 16 Constitucional a las autoridades hacendarias...no llega a ser tan amplia como para decretar el aseguramiento de muebles, archiveros y oficinas del destinatario de la Orden de Visita, a través de la imposición de sellos en el mobiliario en donde está contenida la documentación a revisar, y en casos más graves, del recinto en donde estos se ubiquen; medida inusitada que adquiere visos de castigo, y que sin duda se aleja de los fines fundamentales de las visitas domiciliarias."<sup>116</sup>

Finalmente, cabe destacar que la hipótesis contenida en el precepto legal en comento, ha sido declarada inconstitucional por contravenir flagrantemente la garantía contenida en el artículo 16 Constitucional.<sup>117</sup>

#### 3.4.1.3. LA SUSPENSIÓN O CANCELACIÓN DE PATENTES O AUTORIZACIONES

Estas sanciones son exclusivas de determinadas personas que obtienen una autorización o patente por parte de los órganos fiscales para realizar determinada actividad y se imponen cuando dichos autorizados cometen faltas

---

<sup>115</sup> VALDÉZ GONZÁLEZ, Antonio. *La constitucionalidad e inconstitucionalidad de la fracc. III del Art. 46 del Código Fiscal de la Federación*. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año I. Número 2. Octubre-Diciembre. México, 1996. p. 146.

<sup>116</sup> *Ibidem*. p. 147.

<sup>117</sup> Vid. TESIS P.CXXV/95. VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN LA PARTE QUE AUTORIZA A LOS VISITADORES, A SELLAR O MARCAR MUEBLES, ARCHIVEROS U OFICINAS, A FIN DE ASEGURAR LA CONTABILIDAD O CORRESPONDENCIA ES INCONSTITUCIONAL. Localizable a fojas 264 y 265 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; Tomo II; Diciembre de 1995. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito.

o infracciones a las obligaciones que adquirieron como condición ineludible para poder explotar a su favor la autorización o patente. En la legislación mexicana existen dos casos específicos en los que se puede aplicar esta sanción fiscal. El primero ocurre cuando el fisco otorga patentes o autorizaciones a los contadores públicos para que puedan dictaminar estados financieros para efectos fiscales, o cuando expide autorizaciones o patentes a determinadas personas para realizar funciones de agente o apoderado aduanal. En las respectivas disposiciones fiscales se dan las causas y las condiciones en las que las autoridades pueden imponer las sanciones de suspensión o cancelación de la patente o autorización: artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y 57 de su reglamento, para el caso de contadores públicos; 164 y 165 de la Ley Aduanera tratándose de la suspensión y cancelación de la patente de agentes aduanales, así como el 173 de éste último ordenamiento, por lo que respecta a la cancelación de autorización de apoderado aduanal.

### 3.4.2. FINALIDAD DE LAS SANCIONES FISCALES

En primer término cabe señalar que en relación con los fines perseguidos por las sanciones fiscales, el jurista español Fernando Sáinz de Bujanda afirma que "...todo el Derecho Tributario se halla preordenado a una sola finalidad: asegurar la percepción de los tributos debidos según la ley y que, en consecuencia, también en el Derecho Penal tributario se encuentra inmanente la motivación fiscal..."<sup>118</sup>.

Al respecto, el maestro Sergio Francisco de la Garza coincide con el criterio del jurista español y precisa que "Las sanciones tributarias deben tener verdadero

---

<sup>118</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando; citado por DE LA GARZA, Sergio F. *Op. Cit.* p. 939.

carácter de penas...”<sup>119</sup> y agrega que ésta última “...está caracterizada por dos notas, una de carácter negativo: no se impone para compeler al infractor al cumplimiento de una obligación o de un deber calculados, ni en concepto de pago de daños y perjuicios patrimoniales sufridos por la víctima; y otra de carácter positivo: se infringe para reparar un daño ideal o inmaterial por el quebranto causado en ciertos bienes jurídicos valiosos para toda la colectividad que el ordenamiento jurídico se ocupa de salvaguardar. En la infracción tributaria la colectividad es la que aparece siempre en un primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquélla lleva consigo.”<sup>120</sup>.

De acuerdo con los criterios apuntados, la sociedad es víctima de la infracción en virtud de que el incumplimiento, tanto de obligaciones formales, como sustantivas<sup>121</sup>, entraña la pérdida de recursos monetarios para el ente público, lo cual consecuentemente limita la cantidad de servicios públicos prestados por éste último.

En este mismo sentido, el autor español Juan José Perulles Bassas, atinadamente justifica la existencia de la sanción tributaria al considerar que “Atendiendo a la propensión que en algunas situaciones se produce, de hacer alarde y ostentación del incumplimiento de las normas tributarias, presentándose su vulnerador ante la sociedad como un ser privilegiado, al que aprovechan los servicios públicos

---

<sup>119</sup> *Ibidem*. pp. 939-940.

<sup>120</sup> *Loc. Cit.*

<sup>121</sup> En el supuesto de que se trate de una obligación sustantiva, el efecto nocivo que se genera con su incumplimiento se traduce en que el Estado no reciba la contribución a que está obligado el contribuyente (*obligatio ex lege*). En cambio, tratándose de obligaciones formales (consistiendo éstas en deberes de colaboración de los contribuyentes con la Hacienda Pública), los efectos nocivos que se producen con su incumplimiento se traducen, en primer lugar, en carencia de información para el Erario Federal, lo cual afecta gravemente en atención a que probablemente no pueda determinar concretamente la cantidad que a cada contribuyente le corresponde ingresar por concepto de contribuciones, y en segundo lugar, se puede decir que muy frecuentemente el incumplimiento de obligaciones formales trae consigo el incumplimiento de obligaciones sustantivas, repercutiendo finalmente (la mayoría de las veces en el retraso de los pagos a cargo de los contribuyentes en favor del Estado).

sin contribuir a su mantenimiento, es preciso admitir la coacción en apoyo de la obligación tributaria, dotándole de un carácter intimidatorio y ejemplar que constriña a su cumplimiento.”<sup>122</sup>

Ahora bien, a pesar de los criterios apuntados, que sostienen que la finalidad de la sanción tributaria radica en garantizar a la sociedad la prestación de los servicios públicos, existe una corriente disidente que afirma que, es posible que “...la norma tributaria configure una sanción que no vaya dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a *castigar* al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción – cualquiera que sea su modalidad- entraña. Esa sanción puede tener contenido diverso...pero su finalidad –*esto es lo decisivo*- no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta...sino en intimidar al contribuyente –tanto al infractor actual, como a cualquier otro infractor en potencia- para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva. Se trata en suma de una *pena*...”<sup>123</sup>.

Una vez evidenciada la finalidad primordial que persigue la sanción, toman relevancia las anotaciones previamente formuladas sobre la pena, puesto que como es posible observar, el concepto de *pena* se extiende al área tributaria, aún cuando la ley de esta última naturaleza haga, a veces, remilgos de vocablo “pena” y prefiera sustituirlo por la expresión “sanción pecuniaria”.

---

<sup>122</sup> PERULLES BASSAS, Juan José. *Op. Cit.* p. 487.

<sup>123</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Op. Cit.* p. 622.

Finalmente, en una posición dualista el maestro Sergio Francisco de la Garza, reconoce que las sanciones fiscales no tienen una sola naturaleza jurídica, sino que ésta es doble, es decir, el de una indemnización que el fisco recibe por el incumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas a cargo de los contribuyentes y a su vez, el de una pena que se impone por el Estado, debido al incumplimiento de obligaciones fiscales ya sean sustantivas o formales.

Coincido plenamente con éste último criterio, puesto que si por indemnización se entiende: "Resarcimiento económico del daño o perjuicio causado, desde el punto de vista del culpable; y del que se ha recibido, enfocado desde la víctima. En general reparación de un mal. Compensación. Satisfacción de una ofensa o agravio."<sup>124</sup>, en este mismo sentido, el Estado busca no sólo el cumplimiento de la norma que le permita recaudar contribuciones para cumplir satisfactoriamente sus funciones, sino el logro de diversos fines, pudiendo ser uno de ellos, el tratar de obtener la reparación de los daños o perjuicios que se le hayan causado con el incumplimiento, toda vez que cuando el sujeto pasivo del tributo no paga en tiempo, nace para el ente público un derecho de crédito al cobro del "interés de demora" y el devengo de éste, constituye una segunda modalidad de sanción, de contenido indemnizatorio, generada por mora en el incumplimiento.<sup>125</sup>

Cabe hacer la precisión de que sólo algunas de las sanciones tributarias tienen la naturaleza de una indemnización por perjuicios que recibe el Fisco y éstas son

---

<sup>124</sup> DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL. Guillermo Cabanellas. Tomo IV. 21ª ed. Editorial Heliasta, S.R.L. Argentina, 1989., p. 381.

<sup>125</sup> Al respecto es de señalarse que los recargos pueden derivar de dos supuestos a saber, por pagos extemporáneos sin prórroga (mora), previstos por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, o bien, por pagos extemporáneos con prórroga (pago en parcialidades), regulados en el artículo 66 del mismo ordenamiento legal.

las derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales sustantivas a cargo de los contribuyentes, puesto que este tipo de obligaciones se cumplen (generalmente) entregando al Erario Federal una determinada cantidad de dinero que constituye el tributo, por consiguiente los daños o perjuicios que se causen con el incumplimiento se van a cuantificar con base en la obligación principal, en cambio tratándose de obligaciones formales, la sanción no podrá tener un carácter indemnizatorio, en atención a que en dichas obligaciones el objeto no es un dar, sino otro distinto, que va encaminado principalmente a ayudar al Fisco en sus labores.

Así pues, no todas las sanciones fiscales tienen un carácter indemnizatorio, toda vez que existen otras que tienen la naturaleza de penas propiamente dichas, puesto que uno de los principios rectores de la materia fiscal es aquél que establece que los tributos deben estar destinados a cubrir el gasto público, además de que como ha sido apuntado, la principal víctima afectada con la comisión de infracciones fiscales es la sociedad, por tanto, es entendible que se establezcan sanciones que no vayan encaminadas a obtener el cumplimiento de la obligación o la reparación del daño o del perjuicio causado, sino que se pretenda reprimir al sujeto infractor, para que con ello se evite un nuevo incumplimiento por parte de este sujeto y de los demás posibles infractores. Es ahí cuando surgen las sanciones que tienen un carácter de penas propiamente dichas.

A este respecto el autor Sainz de Bujanda apunta que cuando la finalidad de la sanción "...no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta...sino intimidar al contribuyente -tanto al infractor actual, como a cualquier otro

infractor en potencia- para que la conducta contraria al ordenamiento no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva. Se trata, en suma, de una pena.”<sup>126</sup>

Por todo ello, concluyo que otras sanciones fiscales<sup>127</sup> no tienen una naturaleza indemnizatoria, sino por el contrario la de una pena propiamente dicha, que reciben los contribuyentes por el incumplimiento de obligaciones fiscales, ya sea sustantivas o formales, que están a su cargo.

### 3.5. LA MULTA

La multa reviste una gran importancia dentro del Derecho Penal Fiscal, por ser considerada ésta como la sanción por antonomasia (prevista y considerada como tal en la ley) que se impone a los contribuyentes por la comisión de infracciones a las normas tributarias, de ahí que este apartado se aboque al estudio pormenorizado de dicha figura.

#### 3.5.1. CONCEPTO

En su acepción etimológica la palabra multa significa “multiplicación” y denota el aumento que se haya en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que había 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.”<sup>128</sup>

---

<sup>126</sup> SAINZ DE BUJANDA. *Op. Cit.* p. 622.

<sup>127</sup> Estas sanciones, pues, son establecidas no sólo para imponerlas al sujeto que ha transgredido las normas consecuencias más desfavorables que aquéllas que contrariamente se habían producido cumpliendo u observando la ley (*quia peccatum est*), sino también para alejar al sujeto pasivo o al tercero de la tentación de violar las normas (*ne peccetur*) que están establecidas en defensa del interés financiero del ente impositor, esto es, de conseguir los ingresos a través de los tributos. ANTONIO MICHELI, Gian. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid. p. 341.

<sup>128</sup> MOMSEN, *El Derecho Penal Romano*. Tomo II. p. 53, citado por LOMELÍ CERESO, Margarita. *Ob. Cit.* p. 178.

En su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, el autor Guillermo Cabanellas, considera que la multa es una “Pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía o por incumplimiento contractual.”<sup>129</sup>

De estas definiciones se puede observar que la multa implica por sí misma algo adicional a lo que se estaba obligado y que se origina por un incumplimiento.

Ahora recurriré a la opinión doctrinaria, para tener un panorama más amplio y poder entender correctamente lo que se entiende por el concepto de multa dentro del Derecho Penal Fiscal.

El jurista Sergio Francisco de la Garza considera que “...la multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor de la norma, 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.”<sup>130</sup>

El autor Arrijo Vizcaíno, al tratar el tema en comento, dice que “Las multas, como segundo tipo de contribuciones accesorias reguladas por nuestra legislación tributaria, puede definirse sencillamente afirmando que son las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales.”<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL. *Op. Cit.* Tomo V. p. 488.

<sup>130</sup> DE LA GARZA, Francisco. *Op. Cit.* p. 953.

<sup>131</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 4ª ed. Editorial Themis. México, 1988. p. 283.

Asimismo, el Lic. Hugo Carrasco Iriarte define a la multa como la “Sanción de carácter económico impuesta por infracción a una norma legal; el fin primordial de su imposición es castigar la trasgresión de las disposiciones legales, con carácter ejemplificativo e intimidatorio y no recaudatorio.”<sup>132</sup>

Por su parte el autor Miguel Ángel García Domínguez, la conceptualiza en los siguientes términos: “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 [...] La multa disminuye el patrimonio del infractor con el fin de castigarlo por haber cometido una infracción al incumplir una obligación fiscal. Por otra parte, la multa ha de incrementar el patrimonio del Estado en la misma medida que reduce la del infractor.”<sup>133</sup>

De los diversos elementos que han aportado las definiciones transcritas en este apartado, debo concluir que la multa fiscal es la pena pecuniaria que la autoridad impone a los sujetos infractores<sup>134</sup> por el incumplimiento de obligaciones fiscales, ya sean sustantivas o formales, previstas expresamente en las normas tributarias.

### 3.5.2. REGULACIÓN JURÍDICA HISTÓRICA DE LAS MULTAS FISCALES

A continuación, se realizará un breve análisis de las sanciones pecuniarias en materia tributaria, destacando los aspectos más importantes en la evolución de

---

<sup>132</sup> CARRASCO IRIARTE, HUGO. *Derecho Fiscal*. 2ª Parte. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Segunda Serie. 2ª ed. Editorial Oxford. Volumen 3. México, 2002. p. 606.

<sup>133</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 369.

<sup>134</sup> Entiéndase contribuyentes, terceros, funcionarios, notarios, contadores certificados, empleados públicos, etcétera.

estas sanciones después del surgimiento del primer Código Fiscal de la Federación en nuestro derecho positivo mexicano.

**3.5.2.1. Código Fiscal de la Federación de 1938.<sup>135</sup>**

El Código Fiscal de la Federación de 1938 disponía que en las infracciones de las leyes o reglamentos fiscales, exclusivamente se tomaría en cuenta el aspecto administrativo, y las sanciones que por tal concepto correspondieran se aplicarían sin perjuicio de las que aplicara la autoridad judicial<sup>136</sup>.

Ahora bien, por lo que respecta a los tipos de sanciones, dicho Código preveía en su artículo 232 que las infracciones y delitos previstos en el mismo, serían sancionados, según el caso, con:

- I. Multas Administrativas.
- II. Recargos.
- III. Caducidad de concesiones y suspensión de derechos.
- IV. Suspensión de los infractores en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual se haya cometido la infracción que se sanciona.
- V. La suspensión y destitución de los cargos públicos.
- VI. Prisión y multas.

Como es posible observar, el legislador refiere como castigo a los infractores de las leyes, las multas administrativas en tratándose de aquellos hechos u omisiones que no constituyan propiamente un delito acorde con las leyes fiscales, puesto que en este último caso, la imposición de las sanciones

---

<sup>135</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938.

<sup>136</sup> Artículo 205.

pecuniarias y la prisión se reservaba a la autoridad judicial; en dicha redacción se aprecia que el legislador divide las sanciones pecuniarias impuestas por autoridad administrativa de las que son impuestas por la autoridad judicial.

En el Código Fiscal de la Federación de 1938 en el título quinto, de las infracciones y sanciones, dentro de su capítulo primero establecía las disposiciones generales respecto del tratamiento a las violaciones a la ley y sus reglamentos, estableciendo las consecuencias y el procedimiento para aplicar las sanciones pecuniarias a los contribuyentes, los terceros y las propias autoridades fiscales.<sup>137</sup>

En aquel entonces el artículo 212, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establecía que con excepción de los casos de infracciones continuas y cuando se señalara como sanción hasta tres tantos de la prestación fiscal omitida, ninguna multa que se imponga por el Código Fiscal de la Federación podía exceder de \$10,000.00 por cada una de las infracciones por separado.

Por otra parte, en cuanto al procedimiento para la imposición de multas, el precepto en comento disponía que cuando los responsables de una infracción eran varios, a cada uno de ellos se les imponía la sanción pecuniaria por dicha infracción; asimismo, es de señalar que siempre que impusiera una multa de más de \$500.00, la autoridad fiscal debía fundar su resolución en elementos de convicción bastantes para declarar la gravedad de la infracción que ameritara dicha multa; cuando las infracciones no se estimaran leves y hubiesen consistido en hechos, omisiones o falta de requisitos en determinado número de documentos o libros, siempre que las infracciones no trajeran consigo la evasión

---

<sup>137</sup> Artículos 206 al 211.

del impuesto, se consideraban como una sola infracción y se imponía una sola multa que no excedía del límite máximo por cada hecho, omisión o falta de requisito<sup>138</sup>.

Además, cuando se estimaba que la infracción era leve y no tenía como consecuencia la evasión del impuesto, se imponía el mínimo de la sanción que correspondía y se daban al infractor las facilidades compatibles con el Código para que cumpliera con la obligación omitida, con el apercibimiento de que se le castigaría como reincidente en caso de volver a cometer la infracción; se indicaba, además, que el monto de la prestación fiscal evadida no se consideraba dentro del monto de las multas, ya que en muchas ocasiones las sanciones pecuniarias eran superiores al monto de los impuestos omitidos.<sup>139</sup>

De igual manera, cuando la liquidación de alguna prestación fiscal estaba encomendada a funcionarios o empleados de la Federación, de los Estados, de los Municipios, del Distrito Federal o de los Territorios, éstos eran responsables de las infracciones que se cometían y se les aplicaban las sanciones correspondientes, quedando únicamente los contribuyentes obligados a pagar la contribución omitida, excepto cuando las leyes fiscales señalaran que no se podía exigir al contribuyente dicho pago.<sup>140</sup>

En el caso de que un contribuyente infringiera diversas disposiciones fiscales federales y respecto de dichas normas el Código Fiscal de la Federación establecía una sanción pecuniaria, se aplicaba la que correspondía al acto u omisión en su aspecto más grave.<sup>141</sup>

---

<sup>138</sup> Artículo 212, fracciones III y IV.

<sup>139</sup> Artículo 212, fracción V.

<sup>140</sup> Artículo 212, fracción IX.

<sup>141</sup> Artículo 212, fracción X.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 disponía que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podía dejar de imponer sanciones pecuniarias cuando el sujeto era obligado a cometer la infracción, cuando hubiese existido algún impedimento, caso fortuito, fuerza mayor o hechos ajenos a su voluntad, circunstancias que debían ser probados por el contribuyente.<sup>142</sup>

El aspecto regulado más importante respecto de las sanciones pecuniarias, lo era la fracción XII, del artículo 212 del Código en comento, ya que establecía las circunstancias y motivos que debía considerar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para motivar las multas a imponer como son: la importancia de la infracción, las condiciones del causante y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal como para infringir, en cualquier otra forma, las disposiciones legales o reglamentarias.

De lo antes expuesto, es posible concluir que el Código Fiscal de la Federación de 1938 establecía un sistema de multas discrecionales muy parecido al que actualmente tiene vigencia, sin embargo, su articulado era muy específico al regular cuales eran los elementos que las autoridades fiscales debían considerar para tener por debidamente motivadas esas sanciones pecuniarias, las cuales en algunos casos eran tremendamente elevadas y por ello se consideraron en la mayoría de los casos excesivas.

### 3.5.2.2. Código Fiscal de la Federación de 1967.<sup>143</sup>

Este Código contenía modificaciones muy importantes respecto de las sanciones pecuniarias, respecto de su antecesor el Código Fiscal de la Federación del año de

---

<sup>142</sup> Artículo 212, fracción XI.

<sup>143</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967.

1938, modificaciones tales como el artículo 37 que establecía que "...la autoridad fiscal deberá fundar y motivar debidamente su resolución siempre que imponga sanciones"<sup>144</sup>, ya que en el anterior Código de 1938 se establecía dicha obligación únicamente para las sanciones mayores a \$500.00 violentando el artículo 16 Constitucional en tratándose de motivación; asimismo, dicho Código ya no establece que se darían facilidades al infractor para el cumplimiento de la obligación fiscal omitida cuando la infracción era leve y no había tenido como consecuencia la evasión del impuesto, simplemente se impone la multa mínima<sup>145</sup>; se elimina uno de los beneficios que establecía el artículo 212, fracción II, del Código Fiscal de la Federación de 1938, respecto de que ninguna multa que se impusiera en virtud del referido Código por cada infracción debía exceder de \$10,000.00, con excepción de las infracciones continuas y aquellas en que se señale hasta tres tantos de la contribución omitida.

Cabe destacar un aspecto muy importante de la regulación de las multas en el Código en comento, consistente en que el sistema de aplicación de multas continúa siendo discrecional, situación regulada en su artículo 37 fracción I que expresaba con claridad que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al imponer la sanción que corresponda, tomaría en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante y la conveniencia de destruir practicas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal como para infringir, en cualquier otra forma, las disposiciones legales o reglamentarias.

Por su parte el artículo 42 del Código en comento, establecía el catalogo de las sanciones pecuniarias a imponer por las infracciones contenidas en los artículos 38, 39, 40 y 41; sin embargo, no observamos un cambio radical en tratándose del

---

<sup>144</sup> Artículo 37, fracción II.

<sup>145</sup> Artículo 37, fracción VII.

sistema discrecional de sanciones pecuniarias, ya que las multas que se imponían pretendían castigar en mayor o menor medida a los contribuyentes, actualizando así el monto de las sanciones en las disposiciones fiscales acorde a una realidad más actual en el país.

### 3.5.2.3. Código Fiscal de la Federación de 1981.<sup>146</sup>

Este Código, ha sufrido una gran cantidad de modificaciones hasta nuestros días, siendo las principales de ellas, el establecimiento de un sistema de sanciones pecuniarias de carácter fijo y el retorno posterior al sistema de sanciones pecuniarias discrecionales.

Para el año de 1983, cuando comenzó la vigencia de dicho Código, encontramos que las disposiciones fiscales contenidas en el mismo, establecían diversas sanciones pecuniarias fijas para los contribuyentes que cometían las infracciones de carácter tributario, tomando en consideración el monto actualizado de las contribuciones omitidas y en algunos casos multas excesivas respecto de infracciones relacionadas con obligaciones formales como la presentación de declaraciones.<sup>147</sup>

Así mismo, destaca el hecho de que para arribar a la determinación de las multas, no se tomaban en consideración las mismas circunstancias del gobernado que en los Códigos Fiscales que le precedieron, esto es, ya no se consideró de ningún

---

<sup>146</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 y vigente a partir del 1º de enero de 1983, excepción hecha del Título VI, del Procedimiento Contencioso Administrativo, que inició su vigencia el 1º de abril de 1983, de conformidad con lo dispuesto por su artículo PRIMERO TRANSITORIO.

<sup>147</sup> Para ese entonces prevalecía en la legislación fiscal federal, un sistema de sanciones pecuniarias fijas, contenidas en los Artículos 76 a 82 del Código Fiscal de la Federación de 1981, que dicho sea de paso, ha sido declarado inconstitucional. *Vid.* Jurisprudencia P.J.10/95 de rubro MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.

modo cumplir con la obligación anterior de tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del sujeto infractor y la conveniencia de destruir practicas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal como para infringir, en cualquier otra forma, las disposiciones legales o reglamentarias.

Posteriormente, a partir del año de 1993 aparecen reformadas las disposiciones del Código Fiscal de la Federación para nuevamente contener dentro de su capítulo de infracciones y sanciones un sistema de sanciones pecuniarias discrecionales, como habían regulado los Códigos Fiscales de la Federación de 1938 y 1967, siendo la reforma más trascendente la modificación al artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, en que se suprime la multa contenida en la fracción III del 150% de las contribuciones omitidas actualizadas, además de la aplicación de multas porcentuales del 50% y del 70% al 100%.

La reforma más reciente e importante al Código Fiscal de la Federación en ésta materia, se dio el pasado 31 de diciembre de 2003, y consiste básicamente en que ya no se apliquen multas sobre contribuciones actualizadas<sup>148</sup>.

### **3.5.3. REGULACIÓN JURÍDICA ACTUAL DE LAS MULTAS FISCALES**

Para el análisis de este tema, es necesario considerarlo desde dos puntos de vista, el constitucional y el legal.

#### **3.5.3.1. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

Considerando que las multas fiscales sí son sanciones, su fundamento constitucional se encuentra previsto en la fracción XXI del artículo 73

---

<sup>148</sup> *Vid Supra.*, Cap. II. 2.3. Causas del incumplimiento tributario; inciso b) Actualización monetaria de la deuda tributaria. pp. 53 y sigs.

constitucional<sup>149</sup>, pues en dicho precepto se establece que es facultad del Congreso de la Unión fijar las faltas (llámeseles infracciones), así como imponer los castigos (llámeseles sanciones) que se cometan en contra de la Federación, por lo que si las multas fiscales son sanciones y están previstas por la ley secundaria, es correcto que encuentren su fundamento constitucional en el precepto en comento.

### 3.5.3.2. En el Código Fiscal de la Federación.

Por lo que respecta a la regulación legal de las multas, debe señalarse que son una figura que se encuentra inserta en el Código Fiscal de la Federación desde su creación en 1938, ya que se encontraban reguladas en el Título Quinto como el “De las infracciones y Sanciones”, particularmente en el artículo 232, que concebía:

“**Artículo 232.-** Las infracciones y los delitos previstos en la Sección precedente, serán sancionados según el caso, como previenen los artículos siguientes, o lo especifiquen las demás leyes fiscales, con:

I.- Multas administrativas.

... ..”

Como puede observarse, las multas, desde que han existido, son consideradas como sanciones propiamente dichas, las cuales se fijaban en cantidades que podían ir de un peso a diez mil pesos, haciendo sólo “...una separación entre multas hasta cien pesos, que se tuvieron como definitivas y mayores de esa suma consideradas como provisionales hasta en tanto las revisará la

---

<sup>149</sup> Vid *Supra.*, Cap. I., 1.2.1.1. Concepto jurídico. pp. 14 y sigs.

Procuraduría Fiscal.”<sup>150</sup>, modificándose tal circunstancia hasta 1961, cuando se dejaron las multas hasta de quinientos pesos como definitivas y las demás como provisionales.

Posteriormente en el Código Fiscal de la Federación de 1967, las multas fiscales quedaron reguladas en el Título Segundo, Capítulo Tercero, particularmente en el artículo 35, ya que se señalaba la aplicación de sanciones independientemente del cobro de las “prestaciones fiscales respectivas”.

Finalmente, en el Código Fiscal de la Federación de 1981, el precepto similar al artículo 35 del código de 1967, se insertó en el artículo 70 conservando obviamente su carácter de sanción.

Precisado lo anterior, es menester resaltar algunas particularidades que revisten las multas a la luz del Código Fiscal de la Federación:

1. La imposición de las multas fiscales se da por el incumplimiento de obligaciones fiscales, ya sean sustantivas o formales. Esto quiere decir que la aplicación de multas por las autoridades hacendarias o por los propios contribuyentes, se realizará cuando se incumpla con las obligaciones relacionadas directamente con el pago de los tributos o cuando no se cumpla con cualquier otra obligación diferente de ésta, es decir, que se refiere a las labores de colaboración que tienen los contribuyentes con la Hacienda Pública.

2. La imposición de una multa deberá estar debidamente fundada y motivada, esto es que la autoridad que la imponga señale los preceptos legales

---

<sup>150</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Impresos Selectos. 2ª edición. México 1962. p. 89.

que le otorgan facultad y competencia, para llegar a su imposición, precisando además los motivos por los cuales consideró correcta su aplicación.

Esta característica deriva de la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional y que posteriormente se refleja en los artículos 38 y 75 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra disponen:

“Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar<sup>151</sup> deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.”

---

<sup>151</sup> Son actos a notificar: los citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y actos administrativos que puedan ser recurridos. *Vid.* Artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 75.- Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar sus resoluciones...”

De los preceptos citados se colige que la resolución a través de la cual se impone una multa debe señalar los preceptos legales en los que se da sustento a su aplicación (fundamentación)<sup>152</sup> y manifestar los razonamientos por los cuales considera que resultan aplicables los fundamentos que cita (motivación), es decir, hay que señalar la causa por la que en materia fiscal se lleva a cabo la imposición de las multas, esto con el fin de obligar a la autoridad administrativa a respetar la garantía de legalidad en materia tributaria a que tiene derecho todo contribuyente. Al respecto el Poder Judicial de la Federación, se ha pronunciado en los siguientes términos:

Séptima Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Apéndice de 1975; Tomo: Parte III, Sección Administrativa; Tesis: 402; Página: 666.

**FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE.** Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.

Sexta Época, Tercera Parte:

Volumen CXXXII, pág. 49. Amparo en revisión. 8280/67. Augusto Vallejo Olivo. 24 de junio de 1968. Cinco votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Volumen CXXXIII, pág. 63. Amparo en revisión. 9598/67. Oscar Leonel Velasco Casas. 1o. de julio de 1968. Cinco votos. Ponente: Alberto Orozco Romero.

---

<sup>152</sup> En este sentido, es de resaltar que la fundamentación implica la cita de los preceptos que le otorguen facultad y competencia a la autoridad fiscal, así como la de los que den sustento jurídico al acto administrativo en sí.

Volumen CXXXIII, pág. 63. Amparo en revisión. 7228/67. Comisariado Ejidal del Poblado San Lorenzo Tezonco, Ixtapalapa, D.F. y otros. 24 de julio de 1968. Cinco votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Séptima Época, Tercera Parte:

Volumen 14, pág. 37. Amparo en revisión. 3717/69. Elías Chaín. 20 de febrero de 1970. Cinco votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Volumen 28, pág. 111. Amparo en revisión. 4115/68. Emeterio Rodríguez Romero y coags. 26 de abril de 1971. Cinco votos. Ponente: Jorge Saracho Álvarez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 73, pág. 52.

Tales requisitos de fundamentación y motivación para los actos administrativos, se ven reproducidos en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación para el caso de las multas. "Esto significa que una multa fiscal, por leve que se considere, debe contener los motivos y razones 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 taxativamente de artículo 22 constitucional."<sup>153</sup>

En concordancia con la disposición legal previamente citada, existen algunas consideraciones respecto de la debida fundamentación de las multas fiscales, las cuales han surgido de la interpretación hermenéutica del Poder Judicial Federal, en los siguientes términos:

Novena Época; Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: IX, Marzo de 1999; Tesis: VIII.1o.24 A; Página: 1422

**MULTAS FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER PARA SU DEBIDA MOTIVACIÓN.** La única forma de evitar que las sanciones puedan ser irrazonables, desproporcionadas y, por tanto, excesivas e inconstitucionales, es necesario que se tomen en cuenta los siguientes

---

<sup>153</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Op. Cit.* p. 236.

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

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

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.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, diciembre de 1999, página 219, tesis por contradicción 2a./J. 127/99, de rubro "MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL".

Cabe agregar en este punto, que algunos tribunales han considerado que la imposición de la multa mínima -cuando está determinada entre una máxima y una mínima- no requiere de motivación, toda vez que no podría imponerse menor sanción. Conviene ahora citar la jurisprudencia que al efecto, ha emitido el Poder Judicial Federal, al tenor siguiente:

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

**MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.**  
Si bien es cierto que de conformidad con el artículo 16 constitucional todo

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

Contradicción de tesis 27/99. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. 22 de octubre de 1999. Unanimitad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

Tesis de jurisprudencia 127/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintinueve de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

En relación al tema, he de apuntar que coincido con el criterio del maestro Augusto F. al considerar que cuando las multas señaladas en las leyes, son de tal magnitud –incluso las mínimas– que resultan excesivas, debe analizarse su constitucionalidad, así como las reglas que se le dan autoridad para individualizar la sanción, las condiciones económicas del infractor, la manera en que acontecieron los hechos infractores, el dolo, la mala fe, la negligencia, impericia o incluso el error.

3. Otra característica de las multas es que, a diferencia de los recargos, si pueden ser condonadas total o parcialmente, independientemente de que hayan

sido determinadas por la autoridad o por los contribuyentes, toda vez que así lo establece en forma expresa el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el cual en su parte conducente señala que:

“**Artículo 74.-** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código...”

Lo señalado en este precepto es un caso típico de facultades discrecionales y si bien es cierto, en los términos del precepto previamente citado, la resolución recaída a la solicitud no admite ningún medio de defensa ordinario; también lo es, que las autoridades tienen a su cargo la obligación de fundar y motivar en su caso la negativa. Asimismo, es de señalar que aún concedido el amparo, éste sólo podrá ser para que la autoridad motive la negativa pero no para que necesariamente se acepte la condonación solicitada. Por su parte, el Poder Judicial Federal se ha pronunciado en los siguientes términos:

Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: X, Julio de 1999; Tesis: 2a./J. 86/99; Página: 144

**CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA.** El artículo 74 del Código Fiscal de la

Federación, autoriza al contribuyente para solicitar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales. Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que le produce afectación en su interés jurídico dado que la autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.

Contradicción de tesis 30/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito. 4 de junio de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Tesis de jurisprudencia 86/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del cuatro de junio de mil novecientos noventa y nueve.

4. No se da la imposición de multas aún cuando no se cubran las contribuciones dentro del plazo legal, siempre y cuando el cumplimiento extemporáneo sea espontáneo, conforme a lo previsto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales;

- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por el contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.”

Es menester destacar, que como en sucede infinidad de veces en diversos ordenamientos jurídicos, el legislador lejos de definir la espontaneidad, opta por acudir a la descripción de hipótesis de no espontaneidad por exclusión, con el riesgo que ello encierra, puesto que las hipótesis demasiado vagas o genéricas derivan en una laguna jurídica que entraña ambigüedad y que en ocasiones puede llevar a arbitrariedades.<sup>154</sup>

5. El cobro de las multas es independientemente de que se exija el pago de las contribuciones y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan

---

<sup>154</sup> El maestro Augusto FERNÁNDEZ SAGARDI en su multicitada obra (p. 233), señala a manera de ejemplo, la hipótesis contenida en la fracción II del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, misma que dispone: “...Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que: [...] II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión, notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales...”, siendo que en dicha hipótesis, no se distingue si la orden de visita o cualquier otra gestión, es por el mismo ejercicio en que se incurrió en la infracción (corregida extemporáneamente) o por cualquier ejercicio, ya que el legislador parece no distinguir.

las autoridades judiciales, cuando el contribuyente hubiese incurrido en alguna responsabilidad de carácter penal. Esto se deriva de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“**Artículo 70.-** La aplicación de las multas, por infracción 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.”

En relación a lo dispuesto por el citado precepto la Dra. Doricela Mabarak señala que “...se ha discutido con insistencia en que cuando con una misma conducta se infringe una norma fiscal y otra penal y, en consecuencia, las autoridades imponen dos sanciones, se está violando flagrantemente la garantía contenida en el artículo 23 de la Constitución Federal que establece: “nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito”. Esta garantía se apoya en el principio de *non bis in idem*, que consiste en que a nadie se le puede aplicar dos veces una misma sanción por el mismo motivo.”<sup>155</sup>

Asimismo, continua señalando la autora en comentario que, “Es indudable que esto no acontece en materia fiscal porque la infracción administrativa tiene una naturaleza diferente del delito, y porque además de la sanción administrativa tiene una naturaleza se le impone al titular de la conducta infractora, una sanción penal, en el caso de que su conducta quede también tipificada como delito, debido a que la naturaleza de la sanción penal es por completo diferente

---

<sup>155</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. *Op. Cit.* p. 247.

a la de la sanción fiscal no se puede hablar de “dos penas por el mismo delito”, ya que la sanción fiscal no es pena, sino que pertenece al género de las sanciones civiles que se aplican por una infracción tipificada dentro de la ley aplicable, y en lo que se refiere a la sanción penal, que si es estrictamente una pena, se aplica por una autoridad judicial motivada por la conducta antisocial del sujeto, la cual se tipifica como delito por la disposición legal aplicable al caso.”<sup>156</sup>

Coincido con el criterio de la Dra. Mabarak, únicamente en lo concerniente a que resulta perfectamente válido que se impongan las sanciones fiscales junto con las penales que en su caso procedan, ello en atención a que una misma conducta puede incidir en los dos ámbitos independientemente de que uno sea fiscal y se refiera a infracciones y otro sea penal y configure delitos. No obstante, considero infortunado el razonamiento que hace al respecto, puesto que como ya se ha demostrado al analizar lo relativo a la naturaleza jurídica de las sanciones fiscales y como se observará con posterioridad, al tratar el tema de la naturaleza de las multas fiscales en lo particular, las sanciones fiscales sí son verdaderas penas, dado su carácter represor, intimidatorio y ejemplificador.

#### **3.5.4. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS MULTAS FISCALES**

Definir la naturaleza de las multas fiscales es un tema que se halla íntimamente relacionado con la cuestión de los fines perseguidos por la Hacienda Pública al imponer multas, al respecto la doctrina ha dividido su opinión y se han dado varias teorías, ya que algunas consideran que esta figura tiene una naturaleza jurídica de carácter reparatorio o indemnizatorio. Otra de las teorías considera que las multas revisten una naturaleza de verdaderas penas y, finalmente existe

---

<sup>156</sup> *Ibidem.* p. 248.

una tercera corriente que concibe a las multas fiscales con una naturaleza mixta, esto es de tipo resarcitorio y de verdaderas penas, ya que buscan intimidar a los sujetos a los que se dirige su imposición así como cobrar los perjuicios causados por el incumplimiento.

La primera corriente, se integra con la opinión de los autores que consideran que el fin que se persigue con la aplicación de una multa, es esencialmente reparatorio. Uno de los partidarios de este criterio es Otto Mayer, en cuya opinión la multa "...con lo que puede compararse en realidad es con el derecho a la indemnización, se debe al estado una indemnización por el aumento de los gastos de vigilancia que semejantes empresas le ocasionan y por las pérdidas que sufre en virtud de los fraudes que a veces logra cometer; quien es atrapado una vez pagará también por todos los demás."<sup>157</sup>

Por su parte el autor Rafael Bielsa considera que las multas tienen un fin reparatorio y de indemnización, para él "...es indudable, y no lo niega la circunstancia de que la multa sea dos o tres y hasta diez veces el monto de la contribución no pagada. Las multas equivalentes a varias veces la suma debida 'compensar', en el patrimonio fiscal, las evasiones ilícitas no descubiertas. Hay mediante ella, una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente."<sup>158</sup>

Es claro que esta corriente no puede ser aceptada para establecer la naturaleza jurídica de las multas fiscales, toda vez que al fijarse en la ley la posibilidad de imponerse sanciones a los posibles infractores, no se está pensando en compensar con ello los impuestos omitidos, ni mucho menos en que el sujeto

---

<sup>157</sup> MAYER, Otto, citado por LOMELÍ CERESO, Margarita. *Op. Cit.* pp. 196 y 197.

<sup>158</sup> BIELSA, Rafael. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo IV. Buenos Aires 1956. p. 523.

infractor que sea descubierto pague lo que otros no han cumplido, ya que de lo contrario existiría una verdadera inseguridad jurídica en materia tributaria, lo cual en un sistema legal como el que se tiene no puede ser posible.

Dentro de la segunda corriente, que opta por adoptar el criterio de que al llevarse a cabo la imposición de la multa el fin que se persigue es meramente intimidatorio, hay autores como G. de Francisci Gerbino, quien considera que la multa no tiene un fin meramente indemnizatorio, ya que las multas "...no tienen por fin procurar una entrada al Estado, sino más bien atienden a reparar un daño ya hecho a éste, o a evitar que el daño se haga, y funcionan como verdaderas y propias penas."<sup>159</sup> De lo cual se observa que para este autor el fin de las multas es principalmente aflictivo.

Así mismo, el autor Arrijo Vizcaíno considera que las multas tienen un fin esencialmente intimidatorio o aflictivo, ya que él considera que "...las multas, dentro del Derecho Fiscal, persiguen un doble objetivo, a saber:

"a) Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios.

"b) Servir como instrumento del poder de coacción o coerción que la ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales."<sup>160</sup>

Con esto se puede observar que Arrijo Vizcaíno considera las multas como la sanción directa al incumplimiento de los contribuyentes y que por tanto éstas

---

<sup>159</sup> GERBINO, G. de Francisci, citado por LOMELÍ CEREZO. *Op. Cit.* pp. 196 y 197.

<sup>160</sup> ARRIJO VIZCAINO. *Op. Cit.* pp. 283 y 284.

son "...la consecuencia más desagradable de no ajustarse a lo preceptuado por la ley impositiva."<sup>161</sup>

Otros de los autores que destacan el carácter de las multas como verdaderas penas son Vincenzo Manzini y Sainz de Bujanda. Este último considera que hay sanciones que no van dirigidas "...a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a castigar al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción –cualquiera que sea su modalidad- entraña. Esa sanción puede tener contenido diverso (v.gr.: privación de libertad, multa, comiso de géneros, etc.), pero su finalidad –esto es lo decisivo- no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta...sino en intimidar al contribuyente –tanto al infractor actual, como a cualquier otro infractor el potencia para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces netamente represiva o punitiva. Se trata, entonces, de una pena.<sup>162</sup>

Finalmente hay autores que conciben el doble carácter de las multas, esto es, un fin reparatorio o resarcitorio y otro fin de tipo intimidatorio. Dentro de esta corriente el doctrinario Héctor B. Villegas, afirma que existen "...otras sanciones represivas porque castigan, pero además tienen un fin resarcitorio. Tales son las sanciones mixtas, como las multas fiscales...Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un "plus" con respecto al restablecimiento de la situación anterior. No sólo privan al autor del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino que también lo privan de algo

---

<sup>161</sup> CARNELUTTI, citado por ARRIOJA VIZCAÍNO. *Op. Cit.* p. 284.

<sup>162</sup> SAINZ DE BUJANDA. *Op. Cit.* p. 622.

suplementario con el fin represivo de castigarlo. Es decir, que en los hechos la diferencia se puede establecer por el monto de la multa...En numerosos fallos, la Corte Suprema Nacional ha puesto de manifiesto que las multas tienen un carácter de indemnización de daños y al mismo tiempo tienen la finalidad de castigar a los infractores.”<sup>163</sup>

Un punto de vista similar en cuanto al doble fin de las multas lo sostiene la autora Lomelí Cerezo, sin embargo, lo acaba de manera más adecuada según mi punto de vista, en tanto que ella no le da carácter resarcitorio como equivocadamente sostiene Villegas, sino que le da un carácter puramente económico que no implica una restitución, así pues afirma 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. Efectivamente, las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales<sup>164</sup>.

Además, como dice Manzini, las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona; y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deja “atrapar” por el Fisco,

---

<sup>163</sup> VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5ª ed. Editorial Depalma. Argentina, 1994. pp. 390 y 391.

<sup>164</sup> En cuanto a la doble finalidad que reviste la multa fiscal, otros autores consideran que además de retributiva, ésta es también es preventiva, puesto que de no existir, los contribuyentes se sentirían más inclinados a incumplir sus obligaciones fiscales. En efecto, el temor a la multa constituye una fuerza optativa respecto de la inclinación al incumplimiento de las obligaciones fiscales, un contraimpulso psíquico generador de autoinhibición. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 369.

compensa las evasiones no descubiertas. Más bien creemos que las multas cuyo importe equivale a varias veces el monto del impuesto dejado de cubrir, se explican también por razones históricas.”<sup>165</sup>

Como se ha podido observar, son tres las teorías que tratan de explicar la naturaleza jurídica de las multas fiscales y desde un punto de vista particular coincido con la opinión de la doctora Lomelí Cerezo, cuando afirma que “...la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a las misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.”<sup>166</sup>

Así pues, resulta evidente que la naturaleza de las multas fiscales es la de una sanción con carácter de pena propiamente dicha, dejando en un nivel secundario el carácter pecuniario que revisten dichas figuras, basta citar como ejemplo el contenido del segundo párrafo del artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Artículo 71.- ...

Quando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga”

---

<sup>165</sup> LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Op. Cit.* pp. 197 y 198.

<sup>166</sup> *Loc. Cit.*

El precepto citado, confirma el carácter netamente represivo y aflictivo de las multas, toda vez que si dichas figuras tuviesen un fin principal de tipo resarcitorio, es claro que éste se cumpliría al imponerle la sanción a uno de los sujetos infractores que hubiesen intervenido, pero al convertirse en una verdadera pena, se exige como ejemplo para los demás y evitar con ello incumplimientos posteriores.

En virtud de todo esto y tomando en cuenta el aspecto pecuniario que revisten las multas, debo decir que su naturaleza es la de una sanción de tipo represivo que adquiere el carácter de una pena propiamente dicha, que se impone a los sujetos infractores que incumplieron con alguna de las obligaciones fiscales sustantivas o formales que tenían a su cargo.

Ahora bien, no obstante que ha quedado de manifiesto el carácter de verdadera pena que reviste la multa fiscal, una vez impuesta ésta constituye un crédito pecuniario del Estado frente a quien ha sido condenado por el fisco al pago de la multa por ser el culpable de la comisión de una infracción fiscal.

Al respecto, es menester destacar que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación que clasifica y define las contribuciones en su último párrafo al establecer que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por falta de pago de los cheques expedidos a favor de las autoridades fiscales, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, mientras que el artículo el artículo 4º del ordenamiento en cita establece que “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios...”.

Como es posible observar, la ley otorga naturaleza jurídica de contribución a los recargos, a las sanciones, a los gastos de ejecución y a la indemnización por libramiento de cheques sin fondos y en el criterio del maestro Fernández Sagardi<sup>167</sup>, esto no tiene más explicación que la utilidad en su administración y cobro.

Coincido plenamente con el autor en cita, en el sentido de que al ser la multa una sanción que persigue reprimir la conducta ilícita de un contribuyente, resulta contrario a su propia naturaleza jurídica el dotarlos del carácter de contribución y que por ende deba de cumplirse con los principios de justicia tributaria que rigen a ésta última, esto es, que deban ser proporcionales y equitativas.

Finalmente cabe señalar que existen multas que no son accesorios de las contribuciones y por lo tanto tienen naturaleza jurídica de aprovechamientos<sup>168</sup>, tales como las impuestas por la autoridad fiscal en sus funciones de derecho público, las que provienen de violaciones formales a las leyes fiscales, por ejemplo, no presentar una declaración, un aviso, o las derivadas de leyes administrativas y sus reglamentos, como las de tránsito, las de trabajo, etcétera.

Basten por ahora las consideraciones apuntadas, puesto que en el quinto capítulo del presente trabajo, se analizarán a detalle las cuestiones que entraña, el que la norma secundaria haga calificaciones artificiosas sobre la naturaleza

---

<sup>167</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Op. Cit.* p.10.

<sup>168</sup> La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2005, en su artículo 1, inciso A, contempla como ingresos del Gobierno Federal a percibir bajo el concepto de Aprovechamientos en la fracción VI, en el numeral 1, el rubro de las multas, estimando como monto a recaudar, la cantidad de \$684.5 millones de pesos.

jurídica que reviste la figura materia de la presente investigación, dando lugar a aberraciones jurídicas frente al texto constitucional generando confusión en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas y por ende, incertidumbre e inseguridad jurídica en el contribuyente.

## CAPÍTULO IV. DE LA RESPONSABILIDAD

### 4.1. CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD

Para algunos autores, “La expresión responsabilidad surge del latín *respondere*, que significa *estar obligado*.”<sup>169</sup> Para otros, *respondere*, “...significa, *inter alia*: ‘prometer’, ‘merecer’, ‘pagar’. Así, *responsalis* significa: ‘el que responde’ (fiador). En un sentido más restringido *responsum* (‘responsable’) significa: ‘el obligado a responder de algo o de alguien’. *Respondere* es una expresión que se encuentra estrechamente relacionada con *spondere*, la expresión solemne en la fórmula de la *stipulatio*, por la cual alguien asumía en Roma una obligación, así como *sponsio*, palabra que designa la forma más antigua de obligación.”<sup>170</sup>

La responsabilidad es un término tradicional que afecta a toda actividad humana de relación, sobre todo aquella de orden jurídico. En efecto, “...la relación existente entre el deber jurídico y la conducta del sujeto obligado, es de carácter contingente, dada la esencial libertad del ser humano y, por tanto, la esencial violabilidad del derecho. De ahí se sigue en congruencia conceptual sucesiva, que en caso de desacato al deber jurídico, nace la responsabilidad, con una rica gama de consecuencias y efectos.”<sup>171</sup>

El concepto de responsabilidad, frecuentemente se emplea con aspectos y significados diversos. En el lenguaje común, “...se refiere al poder y al indisoluble deber de determinar nuestra conducta según normas y preceptos, que por la propia falibilidad del ser humano, importan una o más o menos perfecta

---

<sup>169</sup> ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA. Tomo XXIV. Editorial Bibliográfica Argentina SRL. Buenos Aires, 1967. p. 790.

<sup>170</sup> TAMAYO Y SALMORAN, Rolando. *Elementos para una Teoría General del Derecho*. Editorial Themis. México, 1996. pp. 113 y 114.

<sup>171</sup> CASTILLO CARRASCO, Salvador. Ponencia: *Infracciones Administrativas y Delitos*. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C. Sexto Congreso Nacional. Mazatlán, Sinaloa. Mayo, 2003.

observancia y ejecución.”<sup>172</sup> Es decir, la responsabilidad significa la mera susceptibilidad o capacidad abstracta de responder, aun no respondiendo ni tener que responder de hecho, por no haber practicado ninguna conducta que necesite respuesta. Así pues, se habla de ser responsable o tener responsabilidad, refiriéndose a la seriedad y moderación preventiva de las posibles consecuencias de nuestra conducta con un sentido especial de previsión y prudencia que nos viene de la madurez mental y de la experiencia.

En virtud de lo anterior, la doctrina no duda en afirmar que la figura de la responsabilidad no es un producto jurídico innato, sino que tiene su origen en el campo de la ética, en relación con la valoración moral de los actos del ser humano.

En un sentido diverso, más propio y el que para efectos de la presente investigación nos interesa, la responsabilidad consiste en el deber de responder , frente a determinado sujeto, por la ya acaecida violación imputable de cualquier norma de conducta y de atender la respuesta o sanción preestablecida.

El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual define a la responsabilidad como: “Obligación de reparar y satisfacer por uno mismo, o en ocasiones especiales por otro, la pérdida causada, el mal inferido o el daño originado.”<sup>173</sup>

Para la doctora Lomelí Cerezo la responsabilidad “...es la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño.”<sup>174</sup>

---

<sup>172</sup> ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal*. Editorial Porrúa. México, 2000. p. 21.

<sup>173</sup> CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo VII. 21ª ed. Editorial Heliasta SRL. Argentina, 1989. p. 191.

<sup>174</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita. *Op. Cit.* p. 205.

El significado que recoge la dogmática jurídica consiste en que “...un individuo es responsable cuando, de acuerdo con el orden jurídico, es susceptible de ser sancionado. En este sentido la responsabilidad presupone un deber (del cual debe responder el individuo); sin embargo, no debe confundirse con él. El deber o la obligación es la conducta que, de acuerdo con un orden jurídico se debe hacer u omitir; quien la debe hacer u omitir es el sujeto obligado. La responsabilidad presupone esta obligación, pero no se confunde con ella. La responsabilidad señala quién debe responder del cumplimiento o incumplimiento de tal obligación. La responsabilidad es en ese sentido, una obligación secundaria (aparece cuando la primera no se cumple, esto es, cuando se comete un hecho ilícito).”<sup>175</sup>

Ahora bien, según la categoría o clase de la norma violada, será asimismo la categoría o clase de responsabilidad de que se trate. Por ejemplo, si la norma afectada es una norma moral (o en general, el equilibrio normativo moral), surgirá entonces la responsabilidad moral para quien haya provocado la violación o ruptura del equilibrio normativo de orden moral. De esta manera resultará claro también que si la norma violada es la jurídica (ruptura del equilibrio jurídico), ello producirá la responsabilidad jurídica para quien haya violado dicha norma o haya provocado la ruptura de ese equilibrio.

Así, en uno y otro caso, quien haya provocado la ruptura del equilibrio normativo, moral o jurídico, será el destinatario de la “respuesta” que cada uno de esos órdenes tenga preestablecida para remediar o sancionar los malos resultados tangibles de ese ilícito proceder.

---

<sup>175</sup> TAMAYO Y SALMORAN, Rolando. *Op. Cit.* p. 115.

Por ello, si se trata del ordenamiento jurídico en general, la “respuesta” puede tener carácter reparador, o bien, aflictivo; a esto corresponde fundamentalmente la distinción entre resarcimiento y pena, es decir, entre un aspecto civil y un aspecto penal de la responsabilidad. De tal forma que las dos categorías básicas de la responsabilidad jurídica las integran la responsabilidad civil –que puede ser contractual y extracontractual– y la responsabilidad penal. Esta última es genuinamente criminal y lleva aparejada una pena o medida de seguridad, y la reparación de los daños y perjuicios causados a la víctima del delito.

En este orden de ideas, “responsable” en el sentido jurídico que aquí nos interesa, será aquel sujeto a quien exigimos una respuesta, un pago equivalente, una reparación proporcional o un remedio equitativo de las malas e injustas consecuencias que con su actuar ilícito nos ha causado.

Así pues, si el responsable jurídico es el destinatario de una respuesta reparadora, la responsabilidad jurídica es el deber de atender esa respuesta concreta y efectiva; es decir, una obligación en que un sujeto (el responsable), se ha constituido en el deber de hacer, dar o cumplir algo, por causa de una conducta ilícita, regularmente propia (responsabilidad directa o por hecho propio), aun cuando también puede ser ajena (responsabilidad indirecta o por hecho ajeno)<sup>176</sup>, productora de resultados que se estiman injustos e intolerables para quien puede exigir el cumplimiento de dicha obligación.

---

<sup>176</sup> Esto es así, porque a pesar de que la regla es que cada uno responda sólo de las consecuencias del hecho propio, la responsabilidad por hecho ajeno es excepcional y no existe sino en los casos taxativamente establecidos por la ley.

#### 4.2. ELEMENTOS DE LA RESPONSABILIDAD

Los elementos de la responsabilidad jurídica a nuestro juicio, son los siguientes:

- a) La violación injusta de un derecho ajeno: daño;
- b) La existencia de culpa en el sujeto actuante: imputabilidad; y
- c) Un nexo de causalidad entre uno y otro.

##### a) La violación injusta de un derecho ajeno: daño.

La norma jurídica al dirigirse a cualquier sujeto, opera también en relación con los demás individuos y de sus bienes y derechos, prohibiéndole no sólo violar o dañar injustamente dichos bienes y derechos, sino también obligándole a conducir y emplear su propia conducta de manera tal que evite ese actuar injusto y que el orden jurídico califica de ilícito.

Es decir, cualquier sujeto, por acción u omisión, puede causar una ofensa o ataque al equilibrio jurídico y, por tanto, a otro sujeto, produciéndose así una ruptura a ese equilibrio, y consiguientemente, una lesión a la esfera de derechos e intereses legítimos del tercero.

Así, la ruptura de un equilibrio normativo es el presupuesto general de la responsabilidad. Se habla también de ofensa, ilícito o lesión. El término base es *injuria*, injusticia o antijuridicidad, términos que son equivalentes en la teoría.

Para el autor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel<sup>177</sup>, la *injuria*, objetivamente entendida, es la violación de un derecho, cualquiera que éste sea y por cualquier razón determinante: puede consistir en un hecho positivo (acción) o en uno negativo (omisión), que es, sin embargo, injusto cuando el sujeto actuante, teniendo el deber jurídico de hacer algo, no lo hace.

---

<sup>177</sup> ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Op. Cit.* p. 25.

**b) La existencia de la culpa en el sujeto actuante: imputabilidad.**

La sola existencia de la violación al derecho, que en realidad es el sustrato material u objetivo de la injuria u ofensa, no basta para atribuir al sujeto la responsabilidad jurídica; es necesario también que al hecho dañoso corresponda la ilicitud subjetiva, es decir, el comportamiento ilícito del sujeto en relación con el derecho o bien ofendido.

En pocas palabras, se requiere que la ofensa objetiva derive de dolo o culpa, y para que la injuria subjetiva se produzca por el comportamiento del sujeto, debe presuponerse en éste la capacidad de injuriar o imputabilidad.

El dolo se configura como la infracción consciente y voluntaria de un deber jurídico, que da lugar a la producción de un daño. Por ello, la actuación dolosa presupone una voluntad o intención dirigida a determinado acto, así como también la previsión de su resultado antijurídico.

Por su parte, la culpa es la conducta voluntaria contraria al deber de prevenir las consecuencias previsibles del hecho propio. Es decir, deviene por no prestar la diligencia que se debe prestar, ocasionando con ello el incumplimiento de una obligación. Así, la culpa presupone una acción antijurídica que es reprochada personalmente al sujeto porque descansa en una motivación contraria al deber que le incumbe.

Finalmente, para que la acción sea verdaderamente culpable es preciso que concurra la imputabilidad de su actor. Un comportamiento es jurídicamente imputable cuando el agente ha actuado con voluntad libre y capacidad. En

efecto, el agente debe tener capacidad para entender y querer, o sea, debe hallarse en condiciones de distinguir el bien y el mal.

**c) Un nexo causal entre uno y otro.**

Según el autor Pellegrini<sup>178</sup>, otro elemento fundamental de la responsabilidad es el vínculo de derivación que corre entre el evento y la conducta, por lo que ésta es causa de aquél.

Por su parte autor Maiorca<sup>179</sup> nos indica que esta relación causa se puede explicar acudiendo a la figura del presupuesto de hecho y al hecho de su realización. Es decir, el autor citado señala que el presupuesto de hecho o *causa* es el ilícito (conducta antijurídica, culpable o imputable), mientras que el *efecto* o consecuencia de la realización de ese presupuesto es el daño o menoscabo que sufre un sujeto en sus bienes o derechos.

Ahora bien, si ambos elementos están en una relación de causa-efecto, o sea, si la conducta culpable de un sujeto causa efectivamente un daño a otro sujeto, entonces surgirá la responsabilidad jurídica para el sujeto actuante.

### **4.3. RESPONSABILIDAD CIVIL Y PENAL**

La responsabilidad en el derecho civil moderno es una fuente de obligaciones y surge cuando se ha producido un daño, ya sea por un obrar culpable del agente (responsabilidad subjetiva) o bien por el empleo de mecanismos, fuerzas aparatos, etcétera, que en sí mismos entrañan un riesgo (responsabilidad objetiva).

---

<sup>178</sup> Citado por ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de J. *Op. Cit.* p. 29.

<sup>179</sup> *Loc. Cit.*

La nota característica de la responsabilidad es actualmente la del resarcimiento o reparación del daño causado, ya que puede existir aunque no haya culpa, por lo que se dice que todos casos de responsabilidad civil se pueden sistematizar bajo el género "reparación del daño", y que la idea del resarcimiento priva sobre la de responsabilidad.<sup>180</sup> La reparación del daño se traduce en la obligación de restablecer la situación anterior al mismo, y cuando esto no sea posible, en la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados.

La responsabilidad penal, en cambio, es la situación en que se encuentra la persona que, de acuerdo con la ley y la declaración judicial respectiva, debe sufrir las consecuencias de un hecho ilícito, el delito, que le es imputable en concreto, por dolo o culpa de su parte.

Las consecuencias del delito son la pena y la reparación del daño. En algunos países, como México, la reparación del daño es parte de la pena pública cuando se exige al propio delincuente, y responsabilidad civil cuando pesa sobre terceros. Por tanto, el responsable según el derecho penal, debe sufrir la pena y efectuar la reparación del daño, salvo que ésta última corresponda a terceros (ascendientes, tutores, patrones) por los delitos de sus descendientes, pupilos, empleados respectivamente.<sup>181</sup>

Así pues, las principales diferencias entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal, son las siguientes:

1) En el derecho civil no hay pena o sanción represiva, sino únicamente la reparación del daño, que comprende el restablecimiento de la situación anterior,

---

<sup>180</sup> DE AGUIAR DÍAZ, José. Citado por LOMELÍ CERESO. *Op. Cit.* p. 199.

<sup>181</sup> Artículo 32 del Código Penal para el Distrito Federal.

a aquél, o la indemnización por daños o perjuicios. En cambio, en el derecho penal, no sólo hay obligación de reparar el daño, sino que el delincuente debe sufrir la pena, que es la principal consecuencia del delito.

2) En el derecho civil, para que exista la responsabilidad no se requiere el dolo o culpa y ni siquiera debe haber en todos los casos la violación de una norma legal, puesto que se admite la responsabilidad objetiva, en la que los hechos en sí mismos son lícitos. Por el contrario, en el derecho penal sólo se establece la responsabilidad cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o bien imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.

3) En la responsabilidad penal el daño que el derecho toma en cuenta como principal es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la convivencia social, y considera en segundo término el daño sufrido por la víctima. En la responsabilidad civil, el daño lo resiente directamente el individuo y sólo en forma indirecta la sociedad, por ser aquél parte de la colectividad.

4) La responsabilidad en el campo penal es siempre exclusivamente personal, en tanto que la responsabilidad civil puede recaer sobre terceros no imputables, como ascendientes, tutores, patronos, representantes. Ésta ha sido considerada incluso, como la diferencia esencial más sobresaliente, entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal.

Como se podrá observar en el apartado siguiente, la responsabilidad fiscal adopta determinados matices tanto de la responsabilidad civil como de la penal.

#### 4.4. DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL

Como se apuntó en el primer apartado de éste capítulo, responder viene del latín *respondere* y etimológicamente significa estar obligado, no obstante, para efectos de éste trabajo, el concepto es demasiado amplio y daría la impresión que la responsabilidad cubre el tramo que se inicia con el nacimiento de la obligación, siendo que no es así.

La obligación fiscal puede definirse como la relación jurídica por virtud de la cual el fisco tiene derecho de exigir incluso coactivamente, a una o más personas, la realización de una conducta. En este sentido, la obligación es el segmento que abarca desde el nacimiento del deber hasta el instante de su incumplimiento, mientras que la responsabilidad sería el tramo que comienza con el incumplimiento de la obligación e incluye el cumplimiento forzado de la obligación incumplida voluntariamente, así como la reparación de los daños y perjuicios y la imposición de una pena. Por lo tanto, el concepto de responsabilidad presupone el previo incumplimiento de la obligación.

El concepto de responsabilidad fiscal-penal tiene por lo tanto, el contenido de deber sufrir las consecuencias, cuando el infractor, que conoce y acepta tales consecuencias, ha sido conminado por la ley con determinadas sanciones y a pesar de ello comete la infracción fiscal realizando una conducta contraria o diversa de la establecida en la norma que fija la obligación.

Ahora bien, al hablar de responsabilidad fiscal-penal puede hacerse una distinción entre la responsabilidad relativa a la pena y la relativa a la reparación del daño, puesto que como se ha visto con anterioridad, las consecuencias jurídicas que derivan de la infracción fiscal, se diversifican en dos tipos, a saber:

una que implica que se debe recibir una pena de multa; y otra que importa la indemnización que se debe abonar para reparar los daños y perjuicios producidos.

En relación al tema la Dra. Lomelí Cerezo señala citando a Zanobini que “la inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la Administración Pública, constituye un acto ilícito, y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber”. Asimismo, agrega la autora que “Esta responsabilidad surge sólo cuando hay violación de una norma, es decir, por los actos contrarios al Derecho y aunque no se haya producido un daño concreto, pues se extiende a cualquier desobediencia a una norma de Derecho Administrativo. Si se ocasionó un daño, la responsabilidad importa la obligación de repararlo, pero además acarrea siempre la aplicación de una pena que puede tener el carácter de sanción penal o de sanción administrativa.”<sup>182</sup>

Ahora bien, el derecho tributario establece una gran variedad de obligaciones a cargo tanto de los sujetos del crédito fiscal, como respecto de los terceros y los funcionarios, empleados públicos, notarios, etcétera, las cuales pueden ser de muy diverso carácter. Se consideran principales aquellas cuyo contenido u objeto es una prestación fiscal de pagar; mientras que son consideradas obligaciones accesorias las que tienen la finalidad de asegurar el pago de los créditos fiscales, por ejemplo, presentar declaraciones, avisos, llevar ciertos libros o registros, o bien se trata de obligaciones que se relacionan con las funciones de colaboración en la vigilancia atribuidas a los funcionarios, empleados públicos, notarios, etc. El incumplimiento de cualquiera de esas

---

<sup>182</sup> LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Op. Cit.* p. 208.

obligaciones y la consiguiente infracción del precepto o preceptos relativos, produce la responsabilidad.

De las consideraciones apuntadas, es factible concluir que la responsabilidad fiscal-penal es la consecuencia de la infracción fiscal, a la cual se vincula la aplicación de la pena de multa.

#### **4.4.1. MODALIDADES DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL**

En materia de infracciones fiscales, tal como sucede en el ámbito del derecho penal común, la conducta del sujeto puede ser influenciada por algún elemento o componente susceptible de originar la no imposición de sanciones, o bien la imposición de una mínima o, en su caso, la aplicación de una máxima, según sea el caso, estas tres modalidades son referidas dentro de la doctrina como excluyentes, atenuantes y agravantes en la comisión de infracciones, respectivamente.

##### **4.4.1.1. EXCLUYENTES**

La autora Doricela Mabarak Cerecedo define a las excluyentes de responsabilidad diciendo que: "Son las condiciones o situaciones en las que un sujeto que cometió una infracción de acuerdo con la ley aplicable, queda relevado, también con apoyo en un determinado precepto legal de la aplicación de la correspondiente sanción."<sup>183</sup>

Ahora bien, para que estas condiciones sean válidas es estrictamente necesario que encuadren perfectamente dentro de los preceptos legales aplicables.

---

<sup>183</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. *Op. Cit.* p. 238.

Al respecto, cabe precisar que las excluyentes de responsabilidad se encuentran previstas en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala expresamente:

“**ARTÍCULO 73.** No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito...”

En los dos supuestos contenidos en el precepto legal en cita, es decir en el caso de cumplimiento extemporáneo o incumplimiento por causa de fuerza mayor, es innegable que se generó el supuesto de la infracción derivado de un incumplimiento, no obstante, la ley impide que la autoridad imponga alguna sanción al contribuyente, siempre y cuando dicho incumplimiento se ubique en la hipótesis normativa referida.

Al respecto, es menester señalar que se considera que el cumplimiento es espontáneo, siempre y cuando la omisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, no haya sido descubierta por la autoridad, ni se haya dado inicio a las facultades de comprobación.

De manera ilustrativa valdría la pena comentar que en el caso español, la Ley General Tributaria<sup>184</sup> en su artículo 77, contempla diversos supuestos de eximentes de responsabilidad fiscal, en los siguientes términos:

---

<sup>184</sup> DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL. Normas Básicas. 14ª ed. Editorial Lex Nova. España, 2002. p. 94.

“ Art. 77.- ...

[...]

4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concurra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.”

De igual forma en Alemania y por lo que respecta al tema de las excluyentes de responsabilidad penal, el autor Otto Mayer, citado por la Dra. Lomelí Cerezo<sup>185</sup>, comenta que “...se reconocen respecto de las violaciones que no constituyen delito, sino ‘irregularidades’, lo mismo que en relación con las transgresiones delictuales, las causas generales de exclusión del Derecho Penal, tales como el error que no implique culpa o la imposibilidad de cumplir con la obligación legal, cuando sean probadas estas circunstancias por el infractor.” Asimismo, el § 378 de la Ordenanza Tributaria Alemana<sup>186</sup>, establece un supuesto de exclusión de la responsabilidad similar al caso mexicano, al disponer lo siguiente:

“§ 378 Reducción del impuesto por negligencia grave. ...

[...]

No se impondrá una multa, siempre que el autor rectificara o completara los datos inexactos o incompletos, o comunicará los datos omitidos ante la autoridad fiscal, antes de que se le haya notificado a él o a su representante el inicio de un procedimiento penal o de imposición de multas por el hecho.”

---

<sup>185</sup> LOMELÍ CERREZO, Margarita, *Op. Cit.* p. 192.

<sup>186</sup> SCHUSTER, Carla. *Ordenanza Tributaria Alemana*. Editorial Colex. Madrid, 2001. p. 179.

Así mismo, existe otro supuesto que sin ser considerado como una excluyente de responsabilidad, en caso de actualizarse el mismo, da lugar a la posibilidad de que la autoridad se abstenga de imponer sanciones una vez que la infracción ha sido cometida, y me refiero al contenido en el artículo 20-A de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, adicionado mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 12 de julio de 2003, mismo que dispone que *“El Servicio de Administración Tributaria podrá abstenerse de llevar a cabo la determinación de contribuciones y sus accesorios, así como de imponer las sanciones correspondientes a las infracciones descubiertas con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando el monto total de los créditos fiscales no excediera del equivalente en moneda nacional a 3,500 unidades de inversión...”*. Como es posible observar, el ejercicio de dicha facultad para el Servicio de Administración Tributaria se encuentra condicionado a que el monto que importe el total del crédito fiscal, no exceda de la cantidad señalada, lo anterior aunado a las demás circunstancias que deberá tomar en cuenta y que se enumeran en el precepto legal en cita.

#### **4.4.1.2. ATENUANTES**

Las atenuantes de responsabilidad, consisten en la disminución que el legislador sugiere a la autoridad para que ésta no imponga sanciones de alto grado de severidad, o en su caso las reduzca. De acuerdo con el criterio de la autora Doricela Mabarak Cerecedo<sup>187</sup>, éste supuesto puede verificarse en caso de que el infractor que cometió el ilícito esté dispuesto a cubrir de inmediato la sanción, o compruebe ante la autoridad que no actuó con dolo o bien por un estado de necesidad plenamente comprobado.

---

<sup>187</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. *Op. Cit.* p. 239.

Si bien es cierto como lo señala la autora en comentario, los supuestos referidos, pueden ser motivo de una atenuante, dentro de la legislación fiscal federal vigente no se contempla ningún supuesto de éste tipo; sin embargo, también es sí se contemplan diversos supuestos de reducción sobre el monto de la multa impuesta, tal es el caso de la reducción del 20% prevista en el artículo 75 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, y que opera cuando la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción. Asimismo, tratándose de multas por infracciones que originen la omisión en el pago de contribuciones, de igual forma y bajo los mismos supuestos, opera una disminución que puede ir de un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo 76 del referido ordenamiento legal.

Ahora bien, cabe destacar que en términos de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente<sup>188</sup>, quienes corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

A su vez, el segundo párrafo del artículo en comentario, señala que si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se

---

<sup>188</sup> Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005 y en vigor a partir del mes siguiente a su publicación, de conformidad con lo dispuesto por su artículo primero transitorio.

notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Por último, en opinión del maestro Augusto F. Sagardi<sup>189</sup> actualmente prevalece la inexistencia de atenuantes para disminuir las sanciones, de tal forma que cuando un contribuyente es sancionado, no cabe la posibilidad de que se le reconozcan situaciones de particular significado como podrían ser: ignorancia, complejidad o dificultad en el cumplimiento, lejanía, falta de asesoría, grave deterioro económico, entre muchas otras, que pudieran ser atenuantes. Asimismo, considera que de imponerse la multa sin considerarse tales circunstancias, la multa será excesiva en términos del artículo 22 constitucional.

#### 4.4.1.3. AGRAVANTES

“Este tipo de situaciones se dan cuando un infractor incurre en actitudes especiales que denotan el alto grado de riesgo o de peligrosidad manifiesta del infractor, el cual, de no medir la participación de la autoridad, cometería una infracción que le significaría ventajas importantes, al mismo tiempo que le acarrearía severos detrimentos al fisco ya en sus actos de control o ya en sus facultades recaudatorias.”<sup>190</sup>

El Código Fiscal de la Federación contempla los supuestos de las agravantes, en los siguientes términos:

---

<sup>189</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Op. Cit.* p. 237.

<sup>190</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. *Op. Cit.* p. 240.

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

- I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:
  - a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.
  - b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

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 dé cualquiera de los siguientes supuestos:
  - a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
  - b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
  - c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

- d) Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
  - e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
  - f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.
  - g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.
- III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.
- IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.
- V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida...”

De igual forma, cabe destacar que constituye un una garantía en el procedimiento sancionador, el que “...la actuación de los contribuyentes, se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias”<sup>191</sup>, lo cual constituye de cierta forma, una reminiscencia al principio de derecho penal consistente en que “*toda persona es inocente hasta que se le compruebe lo contrario*”, pese a que el presente caso se circunscriba tal presunción, únicamente por lo que a las agravantes se refiere.

#### **4.4.2. CLASES DE RESPONSABILIDAD FISCAL**

##### **4.4.2.1. RESPONSABILIDAD DIRECTA**

En relación a la responsabilidad directa, es decir aquella que es atribuible al sujeto infractor, se distinguen a su vez, dos clases de responsabilidades: basada en culpabilidad (dolo o culpa) y absoluta.

En la responsabilidad basada en el dolo, se enlaza la sanción a la conducta de un individuo sólo cuando el resultado ha sido previsto o maliciosamente buscado por el sujeto; también se enlazan sanciones a la conducta negligente (culpa), es decir, la que ha provocado, sin intención o previsión, por falta de cuidado prescrito por el Derecho, un resultado perjudicial, especialmente cuando el

---

<sup>191</sup> Artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. DOF. 23/06/2005.

individuo no ha tomado las medidas que puedan evitar las consecuencias perjudiciales de su conducta.

La responsabilidad absoluta por su parte, consiste en el hecho de que una sanción sea enlazada a una conducta, sin considerar si el resultado perjudicial de la misma ha sido previsto o querido por el sujeto actuante.

En torno al tema, algunos autores<sup>192</sup> consideran que la responsabilidad derivada de las contravenciones de carácter no delictual nace por el mero hecho de la infracción y la culpabilidad se presume por la sola desobediencia de la norma y en consecuencia no se distingue entre dolo y culpa, no se toma en cuenta en forma principal las condiciones personales del infractor, sino el daño producido al patrimonio fiscal.

Contrario a la corriente aludida el autor Miguel Ángel García Domínguez, considera que en el Derecho fiscal-penal sólo puede aceptarse la responsabilidad basada en la culpabilidad, precisando que: "...la culpabilidad es un elemento esencial de las infracciones fiscales y, por ello, sin culpabilidad no es posible imponer multas fiscales. Es indispensable para mantener la justicia, el que la culpabilidad sea el elemento integrante de la infracción fiscal, porque ello permite, por una parte, que el infractor pueda evitar la imposición de multas fiscales cuando se da alguna causa de inculpabilidad; además, permite una justa individualización de la pena de multa como consecuencia de la graduación de la culpabilidad. Sin duda alguna se incurriría en graves injusticias si el infractor fiscal debiera ser necesariamente sancionado aun cuando pudiera demostrar, sin género de dudas, que se da en el caso una causa de inculpabilidad; también

---

<sup>192</sup> M. ANDREOZZI, citado por LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Op. Cit.* p. 185.

sería injusto que la sanción no fuera proporcionada al grado de la culpabilidad.”<sup>193</sup>

En este sentido, coincido plenamente con el autor en comentario al apuntar que “La responsabilidad absoluta, la responsabilidad sin culpabilidad, es inadmisibles porque se desentiende de todas las consideraciones que deben tomarse en cuenta, como la imputabilidad, la exigibilidad, la reprochabilidad y la teleología de la pena; sólo cuenta el resultado, el suceso, desligado de la valoración humana de la conducta, lo que sería una negación inaceptable de que se precisa el nexo psicológico y se contenta con el nexo meramente físico, convirtiendo la sanción en una ciega relación mecánica de causa a efecto, que legalizaría el castigo a los inocentes lo mismo que a los culpables.”<sup>194</sup>

Por otra parte, tomando en consideración que el incumplimiento de las obligaciones fiscales puede acarrear dos tipos de consecuencias, reparatorias y punitivas; en tal virtud, podríamos afirmar que en esta materia hay, desde este punto de vista, dos clases de responsabilidad: responsabilidad fiscal-reparatoria y responsabilidad fiscal-penal *stricto sensu*.

#### 4.4.2.2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

En cuanto a la responsabilidad solidaria, el legislador mexicano no da un concepto de lo que debe entenderse por tal y tampoco una descripción que permita obtener los caracteres generales de dicha figura, sino que, refundiendo todos los supuestos de responsabilidad en una sola, en la solidaria, se concreta a

---

<sup>193</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 291.

<sup>194</sup> *Loc. Cit.*

designar con tal carácter a distintos sujetos, a saber los señalados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.<sup>195</sup>

No obstante la omisión apuntada por parte del legislador, sería un error el no aceptar que la solidaridad es un término que tiene su cuna en el derecho civil, de tal forma que no queda otro camino que examinar en qué consiste la solidaridad en el derecho común, para después determinar si esa figura tiene aplicación en los supuestos de responsabilidad solidaria reconocidos por el ordenamiento legal previamente citado.

Así mismo, es de precisar que no obstante que el análisis de la solidaridad esté referido principalmente desde el punto de vista de la obligación, los apuntamientos son aplicables también a la responsabilidad, puesto que ésta última es consecuencia del incumplimiento de aquélla.

La doctrina admite que los elementos estructurales de la obligación solidaria son los siguientes:

- 1) Pluralidad de sujetos. La obligación solidaria es una especie del género de las llamadas obligaciones subjetivamente complejas, es decir, obligaciones en las que interviene una pluralidad de sujetos (dos o más) en la misma parte de la relación obligatoria, esto es, todos como deudores o todos como acreedores<sup>196</sup>.

---

<sup>195</sup> Para mayor referencia sobre el tema, Vid. *La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal* de ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Op. Cit.*

<sup>196</sup> El artículo 1984 del Código Civil Federal establece que "cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores, tratándose de una misma obligación, existe la mancomunidad", éste es el principio de la idea de responsabilidad solidaria.

Si la pluralidad existe en la parte acreedora, estamos frente a la solidaridad activa. A la inversa, si la pluralidad de sujetos se presenta en la parte deudora, aparece la solidaridad pasiva y que para efectos de nuestra investigación, es la que nos interesa.

- 2) *Eadem res debita*. (identidad en la prestación). Es decir, la prestación debida por cada uno de los deudores no sólo debe ser idéntica para todos, sino constituir también la prestación común. Por consiguiente, no existen tantas prestaciones en correlación con el número de deudores que participan en la relación obligatoria, sino que se trata de una sola prestación que viene a vincular a todos ellos.
- 3) *Eadem causa obligandi*. Para que exista la obligación solidaria pasiva, es necesario que para todos los deudores la obligación surja del mismo hecho jurídico, o, cuando menos, de hechos distintos, siempre y cuando exista entre éstos una particular relación que sirva para unificarlos.

Al respecto el autor Sergio Francisco de la Garza, define a la responsabilidad solidaria, en los siguientes términos: "...consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales."<sup>197</sup>

---

<sup>197</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 45.

Sin embargo, la noción de obligación solidaria pasiva no queda completa si no se examina la parte relativa a su aspecto funcional, esto es, al cumplimiento de dicha obligación. En este sentido, tratándose de la solidaridad pasiva todos los deudores deben el todo, ya que el contenido total de la relación obligatoria es igual a la deuda que a cada uno incumbe. Éste principio básico, es trasladado al terreno de la responsabilidad por infracciones y recogido por el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, que expresamente dispone:

“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.

**Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.”**

*(Énfasis añadido)*

No obstante lo señalado, el maestro Augusto F. Sagardi<sup>198</sup> al comentar el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, precisa que dada la naturaleza jurídica represiva de conductas infractoras que tienen las multas no pueden imputárseles a terceros ni siquiera por responsabilidad solidaria, sin embargo los responsables solidarios pueden incurrir en actos u omisiones infractores propios, por lo que su imputación es directa y pueden ser sancionados<sup>199</sup>.

---

<sup>198</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Op. Cit.* pp. 109 y 110.

<sup>199</sup> *Vid.* “Responsabilidad directa del retenedor. La multa por incumplimiento de la obligación del contribuyente de retener contribuciones corresponde a actos y omisiones propios de él”. *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, año V, No. 59, noviembre de 1992, pp. 32 y 33.

Finalmente y a manera de apuntamiento cabe destacar que no todos los supuestos contenidos en el artículo 26 del citado ordenamiento fiscal federal constituyen una responsabilidad solidaria como tal, puesto que muchas de las hipótesis ahí contenidas hacen referencia a otros tipos de responsabilidad fiscal como bien lo señala el autor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel<sup>200</sup>, quien tomando en consideración los momentos de existencia de la responsabilidad tributaria (nacimiento, determinación y exigibilidad), aporta la siguiente clasificación:

**a) Responsabilidad según su nacimiento.**

Si atendemos al nacimiento de la responsabilidad tributaria podemos distinguir dos especies de responsabilidad:

**a') Responsabilidad directa**, cuando la responsabilidad aparece directamente por una conducta (acción u omisión) propia del responsable. Son los casos donde la responsabilidad tiene naturaleza de **sanción reparadora**.

Pertenecen a esta categoría los supuestos contenidos en el artículo 26, fracciones III, V, XI y XVII del Código Fiscal de la Federación.

**b') Responsabilidad indirecta**, cuando la responsabilidad se origina no por una conducta del responsable, sino simplemente por el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo. La responsabilidad aparece aquí con un carácter de **garantía** de la prestación tributaria.

Quedan comprendidos en esta especie de responsabilidad las hipótesis de las fracciones IV, VI, X y XV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>200</sup> ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Op. Cit.* pp. 197 a 199.

**b) Responsabilidad según su determinación.**

Si acudimos a su **determinación o alcance**, nos encontramos con los siguientes tipos de responsabilidad:

**a') Responsabilidad solidaria**, cuando la responsabilidad alcanza la totalidad de la prestación tributaria, quedando facultada la hacienda pública a reclamar dicho importe.

Ejemplos de esta responsabilidad son los supuestos contenidos en las fracciones III, primera parte, V, VI, XI y XV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

**b') Responsabilidad limitada**, cuando la responsabilidad alcanza hasta un cierto límite determinado legalmente.

Ejemplos de este tipo de responsabilidad aparecen en supuestos contenidos en las fracciones III, segunda parte y IV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

**c') Responsabilidad parciaria**, cuando el responsable solo deba cubrir la parte que legalmente le corresponda.

Supuestos de esta especie de responsabilidad la encontramos en el artículo 26, fracciones X y XVII del Código Fiscal de la Federación.

**c) Responsabilidad según su exigibilidad.**

Si atendemos a la **exigibilidad** de la responsabilidad tributaria, podemos clasificar a ésta como sigue:

a') **Responsabilidad por ejecución primaria o inmediata**, cuando se puede ejecutar indistinta o primeramente al responsable tributario, sin necesidad de hacerlo antes frente al obligado principal.

Pertencen a esta categoría de responsabilidad las hipótesis contenidas en el artículo 26, fracciones III, primera parte, IV, V, VI, XI y XV del Código Fiscal de la Federación.

b') **Responsabilidad por ejecución secundaria o mediata**, cuando se ejercita después de constreñir coactivamente y sin éxito al deudor principal.

Ejemplos de esta especie de responsabilidad son los supuestos contenidos en el artículo 26, fracciones III, segunda parte, X y XVII del Código Fiscal de la Federación.

Como se puede observar de la clasificación citada, se desprende la exclusión de las hipótesis contenidas en las fracciones I, II, VII, VIII, IX, XIII y XIV, del precepto legal en comento, toda vez que en el criterio del autor en comento, las mismas no plantean supuestos auténticos de responsabilidad tributaria.

Compartimos la opinión del dicho doctrinario, particularmente por lo que hace a la fracción VII, en la cual no se está frente a una responsabilidad solidaria como lo ha pretendido erróneamente el legislador, sino en presencia de un supuesto de sucesión en la deuda tributaria, lo cual será materia del capítulo que procede.

## **CAPÍTULO V. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE INFRACCIONES FISCALES**

### **5.1. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD**

La acción administrativa del Fisco para el castigo de las infracciones a las disposiciones fiscales y el derecho a exigir el pago de las multas, se extinguen por diversas causas, las cuales en consecuencia acarrearán la extinción de la responsabilidad por infracciones fiscales.

En este sentido, las causas de extinción de la responsabilidad serán analizadas desde dos puntos de vista, esto es, referidas tanto a la facultad de imposición de multas como a la facultad de cobro.

#### **5.1.1. EXTINCIÓN DE LA FACULTAD FISCAL DE IMPONER MULTAS**

Las causas de extinción de la facultad que tiene la autoridad fiscal de imponer pena de multa al responsable de la infracción fiscal, son a saber: la cosa juzgada, la oblación, la caducidad y la muerte del infractor, por lo que a continuación nos referiremos a cada una de ellas de manera detallada, a reserva de la última causal citada, puesto que la misma será objeto de un apartado posterior, toda vez que constituye el eje central de la presente investigación.

##### **5.1.1.1. COSA JUZGADA**

La cosa juzgada consiste en la consumación misma de la facultad de imponer la multa correspondiente a la persona que cometió una infracción fiscal<sup>201</sup>, es decir

---

<sup>201</sup> Esto es, una vez notificada la resolución a través de la cual se declara que cometió la infracción, que se le considera responsable de ella y se le condena a pagar una multa en cantidad determinada.

que una vez agotado el ejercicio de dicha facultad, ésta no podrá ser ejercida nuevamente por el mismo hecho.

Sin embargo, esta causal no tiene una aplicación práctica en el derecho fiscal represivo vigente, puesto que de conformidad con la legislación fiscal actual, se admite la posición de que un mismo hecho u omisión puede ser a la vez delito e infracción administrativa, dándose origen a dos procedimientos sancionatorios distintos: uno ante las autoridades judiciales para la comprobación y castigo del delito, y otro, que se tramita ante las autoridades administrativas, para constatar y sancionar la infracción de carácter administrativo. Así lo prevén expresamente las disposiciones fiscales que se citan a continuación:

**“Artículo 70.-** 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.”

**“Artículo 94.-** En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas con arreglo a la leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.”

No obstante que dicha cuestión no constituye precisamente tema central de la investigación que nos ocupa, valdría la pena señalar que la dualidad de procedimientos (penal y administrativo) a que se ha hecho referencia, resulta violatoria de lo dispuesto por el artículo 23 constitucional, el cual consagra el

principio *non bis in idem*, al disponer que “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene”; y así se ha pronunciado la doctrina nacional e internacional<sup>202</sup>, al reconocer que la imposición de sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, por lo que en consecuencia debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, les es aplicable el principio consagrado en el precepto constitucional en comento, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1º de la Carta Magna.

#### 5.1.1.2 OBLACIÓN

El término “oblación” deriva del latín *oblatio* que significa ofrenda, a que a su vez es una substantiación del verbo *offere* cuyo significado es ofrecer; en su origen, oblación es la ofrenda y sacrificio que se hacía a Dios para el perdón de las ofensas que se le hubieren hecho<sup>203</sup>.

La doctrina extranjera ha denominado “oblación” a aquélla forma de autoimposición de una multa, es decir por el propio infractor y su simultánea

---

<sup>202</sup> El Tribunal Constitucional (Sentencia de 30 de enero de 1981) español ha reconocido el principio *non bis in idem* (es decir, la prohibición la duplicidad de sanciones administrativas y penales), como íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones, lo que supone la imposibilidad de imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho. Vid. LOZANO, Blanca. *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S. A. Madrid, 1990. p. 36.

<sup>203</sup> La *oblazione* jurídica es una figura que surgió en el derecho penal italiano a finales del siglo XIX y es definida “como una causa de extinción del delito prevista para las contravenciones castigadas únicamente con la *ammenda* (pena pecuniaria prevista para las contravenciones) y consistente en el pago voluntario de una determinada suma antes de la apertura del juicio contradictorio (*dibattimento*) o del pronunciamiento del decreto de condena”. *Idem*, pp. 94 y 95.

autoejecución al efectuarse el pago de la misma, lo que implica la reparación del daño y la indemnización del perjuicio al mismo tiempo.

Dicho de otro modo, no se requiere que el fisco dicte resolución al respecto, sino que es el propio particular quien reconoce la infracción y se autoimpone una multa de acuerdo con lo que la ley establece a tal respecto y la paga junto con el impuesto omitido y los recargos sin que, por ello, la autoridad pierda su facultad de revisar los cálculos efectuados por el infractor.

Por lo tanto, la oblación hecha con apego a las normas legales constituye un medio de extinguir la facultad punitiva del fisco, sin embargo, en caso de que la oblación resulte incorrecta, el fisco estará en aptitud de realizar las actividades complementarias tanto para la determinación y liquidación del impuesto y los recargos, y para la imposición de la multa, así como para el cobro de todo el crédito fiscal y de la multa que imponga el fisco en este caso, se descontará la cantidad oblada.

Esta forma de extinción de la facultad del fisco de castigar una infracción tributaria, se encuentra contemplada en el artículo 76 y fue introducida por el Código Fiscal de la Federación de 1982.

### **5.1.1.3. CADUCIDAD**

En el nacimiento, vida y extinción de las relaciones jurídicas, el tiempo es un factor que tiene influencia relevante. El transcurso del tiempo, sumado a otros elementos provoca modificaciones jurídicas, así sucede en el caso de la caducidad.

La caducidad jurídica, es una figura jurídica a través de la cual, por imperio de la ley, al conjugarse la inacción del fisco con el transcurso del lapso legal, deja de existir la facultad de imponer pena de multa por la comisión de una infracción fiscal, quedando el transgresor liberado de esa responsabilidad.

Así pues, de conformidad con el artículo 67 fracción III del Código Fiscal de la Federación, las facultades de las autoridades fiscales para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que hubiere cometido la infracción, pero si ésta fuere de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

Sin embargo, el plazo de extinción de las facultades del fisco excepcionalmente podrá extenderse a diez años o limitarse a tres, en los supuestos expresamente previstos en el precepto legal en cita. Además de que el plazo de la caducidad no está sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. Asimismo, el plazo de la caducidad se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

Asimismo, es de señalar que la inactividad del fisco, una vez transcurrido el plazo extintivo, faculta al presunto infractor a pedir la declaración liberatoria; o bien, la misma puede ser planteada en vía de excepción a través tanto del recurso administrativo de revocación, como del juicio contencioso administrativo, en su caso.

Por lo tanto, podemos concluir que la caducidad establece un límite temporal a la facultad punitiva de la autoridad fiscal y da certeza a las relaciones jurídicas.

Bastan las consideraciones apuntadas, para comprender que la caducidad constituye una forma de extinguir las facultades de la autoridad fiscal para imponer multas, sin hacer mayor pronunciamiento sobre otras consideraciones de capital importancia en relación a la figura de la caducidad, puesto que ello nos desviaría del tema central de la presente investigación.

Hasta aquí lo relativo a las causas de extinción de la acción administrativa del fisco para el castigo de las infracciones a las disposiciones fiscales, toca el turno de las causas por las cuales se extingue el derecho a exigir el pago de las multas.

#### **5.1.2. EXTINCIÓN DE LA FACULTAD FISCAL DE COBRAR MULTAS**

Son causas de extinción de la facultad que tiene la autoridad fiscal de cobrar la multa fiscal ya impuesta, las circunstancias extrínsecas que sobrevienen después de emitida la resolución condenatoria que impone la multa y hacen desaparecer esa pena, la cuales son a saber: el cumplimiento de la pena que implica el pago, la compensación, la condonación, la cancelación, la prescripción y la muerte del infractor al que se impuso la multa, por lo cual se analizarán a detalle cada una de las figuras mencionadas.

#### 5.1.2.1. PAGO

La responsabilidad por infracciones fiscales, se extingue por antonomasia mediante el cumplimiento de la pena, es decir, a través del pago de la cantidad de dinero que constituye la cuantía de la multa.

Ahora bien, en virtud de que al ser considerada la multa crédito fiscal, ésta se rige para efectos de su cobro por las disposiciones que señala el Código Fiscal de la Federación, respecto del pago de los créditos fiscales, entre las cuales se encuentra en el artículo 20 que dispone que los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden: I. Gastos de ejecución; II. Recargos; III. Multas; y IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del mismo Código, que se aplica en caso de cheques no cobrados.

La norma anterior es equivalente a la contenida en el artículo 2094 del Código Civil Federal que establece que las cantidades pagadas a cuenta de deudas con intereses no se imputarán al capital mientras hubiere intereses vencidos y no pagados.

Así mismo, el interesado de conformidad con el artículo 66 del Código Fiscal, podrá obtener que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le autorice el pago diferido o en parcialidades de las multas que deberá actualizarse. La prórroga para pagar la multa o el plazo en el cual deben cubrirse las parcialidades es hasta de cuarenta y ocho meses.

Por otro lado, para que las autoridades fiscales autoricen el pago a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, exigirán que se garantice el interés fiscal y dicha autorización quedara revocada cuando no se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía, del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente; el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial; o el contribuyente deje de pagar tres parcialidades. En los supuestos referidos, las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo insoluto mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

#### 5.1.2.2. COMPENSACIÓN

De acuerdo con los artículos 2185 y 2186 del Código Civil Federal, compensación es el acto por virtud del cual dos sujetos que reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos balancean y hacen desaparecer las dos deudas hasta el importe menor.

De lo anterior, se desprende que en caso de que exista un crédito fiscal integrado por una multa impuesta por infringir las disposiciones tributarias y de acuerdo con las propias leyes fiscales existiere una cantidad a favor del infractor, la multa puede extinguirse por compensación.

Así pues, la compensación es otra forma de extinción de los créditos fiscales y sus accesorios, por tanto, resulta aplicable a la multa, toda vez que el artículo 2º último párrafo del Código Fiscal de la Federación le confiere tal carácter.

Ahora bien, conforme al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios -incluyendo desde luego las multas-. De realizarse la compensación en la declaración, se actualizarán las cantidades desde el mes en que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice y, presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación y la forma oficial que exija la legislación aplicable.

En caso de que la compensación se hubiere efectuado y no procediera, se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

Así mismo, se prevé la compensación de oficio a cargo de las autoridades fiscales, siempre que se trate de adeudos firmes; quedando obligadas las autoridades a notificar personalmente a contribuyente la resolución que determine la compensación.

La figura en comento, nace a partir de la solicitud de devolución que en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, efectúa el particular

a la autoridad fiscal, esto es, una vez presentada la misma, la autoridad verifica las cantidades pendientes de pago a cargo del contribuyente y extingue dichos adeudos en la proporción a las cantidades cuya devolución proceda, desvirtuando así la petición de devolución formulada y dando origen a la llamada compensación de oficio.

Por último, cabe señalar que no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni cuando las cantidades hayan sido trasladadas o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

### 5.1.2.3. CONDONACIÓN

Otra forma de extinción de los créditos fiscales consiste en el acto por virtud del cual el Poder Público declara que no deben hacerse efectivos, total o parcialmente, los créditos a favor de la Hacienda Pública. Dicho de otro modo, la condonación es el “perdón fiscal”.

La condonación puede ser genérica o específica. La primera, se otorga mediante una resolución general, previo cumplimiento de determinados requisitos y a través de la cual el Ejecutivo Federal condona o exime, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios -dentro de los cuales se contempla la multa- en los casos en que se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de la actividad, la producción o la venta de productos, o la realización de una actividad, así como

en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias (Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación).

Por otra parte, la condonación específica opera únicamente sobre multas, y consiste en la facultad reglada y de carácter discrecional, prevista en el artículo 74 del citado ordenamiento legal, el cual faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente., para lo cual apreciará las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación en los términos del referido precepto, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece dicho Código. Además de que sólo procederá la condonación de las multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Tal y como se hizo mención en un capítulo anterior, lo señalado en este precepto es un caso típico de facultades discrecionales<sup>204</sup> y si bien es cierto, en los términos del precepto previamente citado, la resolución recaída a la solicitud no admite ningún medio de defensa ordinario; también lo es, que las autoridades tienen a su cargo la obligación de fundar y motivar en su caso la negativa. Asimismo, es

---

<sup>204</sup> Al respecto, se dice que dado el carácter público de la pena y la naturaleza imperativa, coercitiva y publicista de la relación jurídica punitiva, impiden cualquier acuerdo o pacto sobre la misma. De ahí que instituciones como la que se comenta, ha de operar *ex lege* y en la que discrecionalidad administrativa ha de limitarse al máximo para evitar posibles arbitrariedades en su concesión, garantizando así su carácter objetivo e igualitario.

de señalar que aún concedido el amparo, éste sólo podrá ser para que la autoridad motive la negativa pero no para que necesariamente se acepte la condonación solicitada. Por su parte, el Poder Judicial Federal se ha pronunciado en los siguientes términos:

Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: X, Julio de 1999; Tesis: 2a./J. 86/99; Página: 144

**CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA.** El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, autoriza al contribuyente para solicitar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales. Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que le produce afectación en su interés jurídico dado que la autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.

Contradicción de tesis 30/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito. 4 de junio de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Tesis de jurisprudencia 86/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del cuatro de junio de mil novecientos noventa y nueve.

Por otra parte, en las reformas al Código Fiscal de la Federación<sup>205</sup> en vigor desde el 1º de enero de 1999, se estableció en el nuevo artículo 70-A, un procedimiento que puede equipararse a la condonación total de las multas que existía en el Código de 1967<sup>206</sup>. En efecto, de acuerdo con este nuevo precepto, cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, excluyendo las retenidas, recaudadas o trasladadas, en infractor podrá solicitar una reducción en un 100% de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales y aplicación de la tasa de recargos por prórroga por el plazo que corresponda.

Para obtener esta reducción, el infractor deberá presentar una solicitud en que declare, bajo protesta de decir verdad, que cumple con todos los requisitos señalados en el precepto legal en comento. Además de que los beneficios en comento, se encuentran condicionados a que el pago del adeudo se efectúe dentro de los 15 días siguientes a la notificación de la resolución respectiva y sólo procede 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.

Así mismo, al tratarse también de una facultad discrecional, la solicitud de reducción no constituye instancia y la resolución que le recaiga no podrá ser impugnada por los particulares, no obstante ello, le son aplicables los

---

<sup>205</sup> Publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1998.

<sup>206</sup> La condonación total contenida en el Código Fiscal de la Federación de 1967, es equiparable al reconocimiento de inocencia en materia de delitos y procedía cuando por pruebas diversas de las presentadas ante las autoridades administrativas o jurisdiccionales, se demostraba que no se había cometido la infracción o que la persona a la que se le atribuía no era la responsable.

argumentos formulados previamente, en cuanto a la impugnación de la negativa de condonación.

Al ser graciable la condonación de las sanciones tributarias, ha sido duramente criticada por la doctrina española, al efecto se argumenta que: "...Sólo atenúa en parte tan desfavorable juicio el carácter excepcional que en la práctica suele revestir la concesión de esta modalidad de condonación y los requisitos exigidos a los sancionados que pretenden beneficiarse de ella. Estos requisitos son los siguientes: 1º, la solicitud del sujeto infractor; 2º, la renuncia expresa al ejercicio de toda acción de impugnación contra el acto administrativo correspondiente."<sup>207</sup>

Y comparto la crítica formulada por la doctrina española al señalar que "...por limitada que sea en la práctica la concesión de la condonación graciable, ha de reconocerse, en cualquier caso, que la misma ofrece, cuando menos, la posibilidad de un trato discrecionalmente discriminatorio que contradice no sólo el carácter reglado de la potestad sancionadora, sino también el principio de igualdad ante la ley."<sup>208</sup>

#### 5.1.2.4. CANCELACIÓN

Una persona física, responde ante todos sus acreedores, sean éstos particulares, o autoridades, inclusive fiscales, con todos sus bienes, con todo su patrimonio. De tal forma, que si a un contribuyente persona física, las autoridades fiscales le

---

<sup>207</sup> DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. *Derecho Tributario I*. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1994. p. 322.

<sup>208</sup> *Loc. Cit.*

determinan contribuciones omitidas o créditos fiscales, dicho contribuyente persona física responde con todo su patrimonio, y no únicamente con los bienes que tenga destinados a la actividad por la cual debe pagar contribuciones.

Ahora bien, existe un principio general del derecho que estatuye que "Nadie está obligado a lo imposible". Por lo tanto, una persona insolvente económicamente no está legalmente obligada a pagar sus deudas, por serle imposible debido precisamente a su insolvencia económica.

Desde luego, si el patrimonio de la persona física no alcanza para cubrir todas las contribuciones o créditos fiscales que se determinan a su cargo, debe pagarlos hasta donde alcance su patrimonio personal, y el importe que ya no pueda pagar, por ser insolvente económicamente, puede ser cancelado por las autoridades fiscales, atento al contenido del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que "*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.*"

Corroborar tal disposición lo previsto por el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2005<sup>209</sup>.

"**Artículo 16.-** Se faculta a las autoridades fiscales para que lleven a cabo la cancelación de los créditos fiscales cuyo cobro les corresponda efectuar, en los casos en que exista imposibilidad práctica de cobro. Se considera que existe imposibilidad práctica de cobro, entre otras, cuando los deudores, no tengan bienes

---

<sup>209</sup> Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de noviembre de 2004.

embargables, el deudor hubiera fallecido o desaparecido, sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiera sido declarado en quiebra por falta de activo.”

Al respecto, es de señalarse que si bien se entiende que “Una persona física o moral es insolvente económicamente ante las autoridades fiscales, cuando los bienes de su propiedad no alcanzan para pagar o garantizar el interés fiscal”<sup>210</sup>, el Código Fiscal opta por considerar como insolventes a “...los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución”.

Como queda claro, por disposición legal expresa, la cancelación de los créditos fiscales en las cuentas públicas procede en los siguientes casos:

- a) Por incosteabilidad en el cobro de los créditos fiscales.
- b) Por insolvencia económica del deudor o de los responsables solidarios.

En cuanto al supuesto referido en el inciso a), el Código Fiscal de la Federación en el segundo párrafo del su artículo 146-A, precisa que “*Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.*”

---

<sup>210</sup> PONCE RIVERA, Alejandro. *Responsabilidad Fiscal Penal*. 3 ed. Editorial ISEF. México, 1997. p.193

Ahora bien, el último párrafo del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente: *“La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.”*

Entonces, pues la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios no libera de su pago.

Lo anterior significa que mientras no se extinga el crédito fiscal cancelado por insolvencia del deudor o del responsable solidario, si dicho deudor o responsable solidario se hace solvente económicamente, las autoridades fiscales podrán exigir el pago del crédito fiscal originalmente cancelado, al desaparecer la causa que originó y justificó legalmente tal cancelación. Al respecto, debe tenerse presente que el artículo 146, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, dispone que *“El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.”*

En conclusión, puede decirse que el dar de baja, en la contabilidad de la Hacienda Pública, un crédito o multa fiscal cuya reducida cuantía hace incosteable tramitar el procedimiento de ejecución fiscal para cobrarlo, no extingue por sí mismo la multa, pero su consecuencia práctica inmediata es la de que el fisco no intente su cobro, lo que en forma mediata pero inevitable conduciría a su extinción.

Así mismo, la cancelación en las cuentas públicas de un crédito por multa fiscal, en atención a la insolvencia del responsable, tampoco extingue por sí misma la multa, ya que, mientras no opere su extinción, el fisco estaría en aptitud de ejercitar su facultad de cobro en cualquier momento en que mejore la situación

del infractor. Sin embargo, también en este caso la consecuencia inmediata será que el fisco no intente su cobro, lo que se traduciría de manera mediata, en su extinción por prescripción.

En la legislación española, el artículo 70 de la Ley General Tributaria señala que las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos ejecutivos por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables, se declararán provisionalmente extinguidas en la cuantía procedente, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción.

La doctrina ha formulado la siguiente crítica en cuanto a que si la insolvencia probada del deudor principal o del responsable, constituye un supuesto de extinción de la obligación, puesto que al hablarse de "...extinción provisional parece suponer la utilización de una terminología de carácter impropia y no técnica en tanto pueden desaparecer los efectos de la insolvencia, si aparecen bienes susceptibles de embargo dentro del período de prescripción de la acción para recaudar. Si el deudor principal o el responsable llegan a mejor fortuna, se reanuda el procedimiento de apremio (artículo 101.2 del Reglamento General de Recaudación)."<sup>211</sup>

El Reglamento General de Recaudación distingue entre la declaración de crédito incobrable (una vez declarados fallidos el deudor principal y los responsables, tanto solidarios como subsidiarios) y la extinción de la acción administrativa

---

<sup>211</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J. *El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria*. Editorial Lex Nova. España, 2000. p. 198.

para su cobro<sup>212</sup>. Resulta pues, difícil de comprender que la deuda se extinga, en atención a lo dispuesto por la Ley General Tributaria, cuando es posible utilizar la acción administrativa de cobro.

#### 5.1.2.5. PRESCRIPCIÓN

“La prescripción se produce por el silencio de la relación jurídica tributaria durante un plazo de tiempo determinado por la Ley que permite la extinción del derecho de crédito de la Administración. Es la transformación de un estado de hecho en una situación de derecho por el simple transcurso del tiempo y por efecto de la Ley.”<sup>213</sup>

Otros autores la definen como “... el medio por el cual, en razón del imperio de la ley, deja de existir la facultad de cobrar la multa impuesta en una resolución que condena a un infractor por haber cometido una infracción tributaria, por la inacción del fisco y el transcurso del lapso legal.”<sup>214</sup>

La prescripción limita en el tiempo la facultad del fisco de cobrar las multas tributarias ya impuestas por resolución notificada al infractor. En efecto, la prescripción de la multa impide su ejecución, esto es, el que se haga efectiva la resolución condenatoria que impuso la pena por la comisión de una infracción fiscal.

---

<sup>212</sup> El artículo 165.2 del Reglamento General de Recaudación que señala los efectos de la declaración de crédito incobrable, indica en su artículo 2 que esa declaración “no impide el ejercicio por la Hacienda Pública de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes contra quien proceda, en tanto no se extinga la acción administrativa para su cobro”.

<sup>213</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J. *Op. Cit.* pp. 193 y 194.

<sup>214</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 444.

Así pues, si la autoridad es omisa en cobrar una multa tributaria impuesta en una resolución ya notificada, durante el lapso que establece la ley, transcurrido el mismo, el infractor queda liberado del deber de pagarla.

Según el artículo 146 de Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. El mismo plazo se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito, considerándose gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Al respecto, cabe mencionar que actualmente los tribunales federales sostienen un criterio en el sentido de que para que se puede hablar de prescripción se requiere que exista previamente la determinación de un crédito por parte de la autoridad hacendaria, mediante resolución firme, debidamente notificada al contribuyente, que así lo establezca, sin que sea valido sostener que ésta empieza a correr a partir de que se genera el vencimiento natural de la obligación.

En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció, en sesión pública del veintiocho de enero de dos mil, la tesis de Jurisprudencia 15/2000, por contradicción, visible en la página 159 del Tomo XI, Febrero de 2000, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que:

**“PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL  
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE  
SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO**

**DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.**

Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Este término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse validamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyo el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito (ahora segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente Juan Díaz Romero. Secretario Silverio Rodríguez Carrillo."

Lo anterior se ve robustecido, con la interpretación que sobre tal precepto estableció el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver la revisión fiscal 109/2002, promovido por el Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, donde precisa que si no fuera así *no se entendería que el Código Fiscal de la Federación distinguiera entre caducidad y prescripción, y que el citado artículo 146 hablara de "crédito fiscal", así como que el término para su "prescripción" inicia a partir de la fecha en que el "pago" pudo ser legalmente exigido* (Visible en la Tesis VI.3o.A.102 A, cuyo rubro establece "PRESCRIPCIÓN. PARA QUE PUEDA COMENZAR SU CÓMPUTO, ES NECESARIA LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO.", dentro del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Diciembre de 2002, página 816).

De lo expuesto, se puede concluir que la actual interpretación que realizan nuestros tribunales rompe con la idea tradicional de que la prescripción debe computarse a partir del vencimiento natural de la obligación fiscal.

Al respecto, algunos doctrinarios han llegado a considerar que con los criterios anteriores se ha terminado por sepultar la figura de la prescripción, toda vez que existirán obligaciones fiscales que nunca se extingan por prescripción, generando un estado de inseguridad jurídica para el contribuyente. Sin embargo, contrario a lo manifestado, consideramos que ello no es así, en virtud las facultades de determinación de la autoridad fiscal, se encuentran sujetas a un límite temporal concreto impuesto a través de la figura de la caducidad.

Aclarado lo anterior, cabe señalar que una vez que ha operado la prescripción de la facultad fiscal de cobrar la multa, el infractor la puede hacer valer por vía de acción o de excepción (algunos la llaman también, impugnación), ello en virtud de que la norma que consagra la prescripción de la multa es, también de naturaleza imperativa y, por tanto, opera *ipso iure*, de pleno derecho y en consecuencia, obliga al órgano de ejecución fiscal a considerarlo de oficio; por ende, el inicio de un procedimiento ejecutivo después de transcurrido el plazo extintivo constituye una violación al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que establece la prescripción, causando un agravio que bien puede hacerse valer a través de los medios impugnativos que el ordenamiento legal pone al alcance del particular.

## 5.2. MUERTE DEL INFRACTOR Y CARÁCTER PERSONAL DE LAS PENAS

La muerte del infractor, supone la actualización de una causal de extinción en ambos sentidos, esto es, tanto de la facultad para imponer una multa por infracciones fiscales, como de la facultad para su cobro, por lo que se analizara detalladamente su tratamiento e implicaciones para la materia impositiva fiscal.

En primer término cabe señalar que la muerte es un hecho que trae aparejadas consecuencias jurídicas, entre ellas la extinción de la personalidad jurídica y por lo tanto, la de otros derechos y deberes personalísimos.

En este sentido, la muerte del sujeto infractor extingue la responsabilidad por infracciones, en base al principio de personalidad de la pena y de la sanción, por lo que en ningún caso serán transmisibles las sanciones tributarias.

Así pues, constituye un principio establecido que la muerte del delincuente extingue la acción penal y las sanciones corporales. Sin embargo, tal principio no ha permanecido inmutable en el tiempo y el autor Miguel Ángel García Domínguez<sup>215</sup>, nos hace un recuento de su evolución a través de diversas legislaciones:

“El libro 48, título 4 del Digesto, contiene la sentencia *crimen extinguitur mortalitate* (el crimen se extingue con la muerte) principio que fue consagrado y mantenido por el Derecho Romano, sin embargo, se daban numerosas excepciones.

---

<sup>215</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* pp. 437 y 438.

En el Derecho intermedio, la pena se concreta también contra los muertos por medio de la llamada *damnatio memoriae*, que consistía en la condena en efígie o ejecución del cadáver, para ciertos delitos.

La legislación española, de particular importancia por haber regido en nuestro país durante siglos y ser antecedente de nuestra posterior legislación, contiene en las Partidas diversas disposiciones respecto de esta materia en las que mantiene el principio, con algunas restricciones.

La Ley XXIII de la Partida Séptima, título I, contiene el principio general al decir que:

“Si se muriese el acusado ante que den juicio alguno contra él, que se desata otrosi la acusación, o la pena della, e non lo puede otro ninguno acusar después.”

Sólo con la Revolución Francesa quedó incontrovertiblemente reconocido el principio de extinción penal por causa de muerte.

En nuestro país, de la época colonial quedan vestigios del rigor de las penas que se prolongaban más allá de la muerte del reo, en la fortaleza de San Carlos, en Perote, Ver., donde si un reo moría antes de extinguir su condena si cadáver permanecía insepulto o la cabeza era cortada y clavada en el muro, por todo el tiempo restante.”

Por su parte, en el derecho penal moderno, se ha convertido un principio fundamental la sentencia *mors omnia solvit*, la muerte todo lo deshace. Así pues, la extinción de la responsabilidad por muerte del infractor, conlleva la extinción de

todas o algunas de las sanciones pecuniarias. En este último caso se encuentra el Código Penal Federal que en su artículo 10 establece que la responsabilidad penal no pasa de la persona y bienes de los delincuentes, excepto en los casos especificados en la ley, mientras que en su artículo 91 dispone lo siguiente:

**“Artículo 91.-** La muerte del delincuente extingue la acción penal, así como las sanciones que se le hubieren impuesto, a excepción de la reparación del daño y la de decomiso de los instrumentos con que se cometió el delito y de las cosas que sean efecto u objeto de él.”

Aunque de la concatenación de los artículos citados, pudiera aparentarse una excepción al carácter estrictamente personal de la pena, ésta no es real puesto que la reparación de daño no es un asunto penal sino civil, no obstante que del artículo 29 del Código en cita, se desprende que la sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación de daño, dado que ello obedece a que como se ha dejado sentado en capítulos anteriores, la especie “pena” forma parte del género “sanción”, siendo que la pena de multa es materia estrictamente penal, en tanto que la sanción de reparación del daño es materia indudablemente civil.

En relación al tema, el Código Fiscal de la Federación no establece nada, lo cual ha originado división en la doctrina. En efecto, mientras que algunos autores como la Dra. Margarita Lomelí Cerezo y el autor Miguel Ángel García Domínguez, se pronuncian por la supremacía del principio penal de extinción de la potestad punitiva fiscal y en consecuencia de las propias sanciones por muerte del infractor, en virtud del principio de personalidad de las penas consagrado en el artículo 22 constitucional, otros autores como los argentinos

Rafael Bielsa y Manuel Andreozzi, se oponen a que ésta regla del derecho penal, sea trasladable al campo de las infracciones fiscales, argumentando básicamente lo siguiente:

“Si el impuesto es real, la pena es consecuencia directa del incumplimiento de la obligación de pagar el impuesto participa de ese carácter; en esa virtud, los herederos del propietario u obligado a pagar el impuesto territorial, responden lo mismo que el antecesor; además el bien patrimonial se transmite a los herederos *cum omni causa*. En lo que respecta a los impuestos personales, v.gr., el impuesto a los réditos, como él es esencialmente patrimonial, la solución es la misma. El patrimonio beneficiado por transgresiones fiscales debe sufrir las penas fiscales. Huelga advertir que el heredero no se obliga directamente si acepta la herencia con beneficio de inventario.”<sup>216</sup>

Así pues, según el criterio del autor en cita, la multa se transmite a los herederos, al igual que la obligación de indemnizar a los damnificados por un delito se transmite a los herederos de los autores o cómplices de ese delito.

Por su parte, el autor Manuel Andreozzi considera que no puede aplicarse el principio de personalidad de la pena a la multa administrativa o tributaria, porque la sustancia jurídica de ésta es distinta a la multa penal en muchos aspectos esenciales, pues mientras los herederos de un procesado o condenado por un delito común nada tienen que ver con el proceso, que es personal, contra aquél, los herederos de un procesado o condenado por una violación

---

<sup>216</sup> BIELSA, Rafael., citado por LOMELI CERESO, Margarita. *Op. Cit.* p. 243.

administrativa o tributaria tienen la obligación de asumir la defensa del imputado para evitar que se dicte el acto administrativo que determine la sanción o para discutir su validez, pues la falta de defensa lleva fatalmente a la sanción, si la violación se ha producido.

No es exacta la consideración antes apuntada, en razón de que a través del reconocimiento de la extinción de la multa por muerte del infractor, no se pretende paralizar las funciones que la autoridad fiscal tiene encomendadas, ni de dejar de exigir los tributos establecidos por la ley para la satisfacción de los gastos públicos, sino sólo de dejar de aplicar el castigo a que se hizo acreedora una persona fallecida. Además de que si la muerte del delincuente paraliza la actividad represiva en el campo penal, que se refiere a transgresiones que lesionan gravemente el orden jurídico y los intereses sociales, no existe razón bastante para que el mismo hecho no pueda paralizar la actividad sancionadora de la autoridad fiscal respecto de las contravenciones administrativas y fiscales, las cuales no alcanzan la magnitud de un delito.

Por su parte el autor italiano Guido Zanobini<sup>217</sup>, sostiene lo siguiente:

“Las sanciones administrativas, siendo verdaderas penas siguen el principio de la personalidad, y por lo tanto si no fueron expiadas por el autor de la transgresión, se extinguen y no pasan a los herederos. Esto se comprende sin necesidad de demostración, para las penas de orden moral y aflictivo...para las penas pecuniarias en cambio, se hace necesaria alguna aclaración y encuentra algunas limitaciones. La pena pecuniaria, aunque sea una verdadera pena, una vez aplicada hace nacer para el Estado, un derecho de crédito a la relativa exacción y por consecuencia produce una

---

<sup>217</sup> *Ibidem.* p. 244.

disminución del patrimonio del transgresor. Tal disminución, si la exacción se produce durante la vida del transgresor es soportada naturalmente también por sus herederos que, muerto el transgresor, reciben disminuída en aquella proporción la herencia...En derecho administrativo, aún aceptándose la regla general de que la muerte extingue todo procedimiento y toda condena, en cuanto a las penas pecuniarias que son, por otra parte, las más numerosas, debemos decir que la muerte no extingue el derecho del erario a la exacción, cuando tal derecho haya nacido antes de aquel suceso."

La tesis apuntada tampoco puede ser aceptada, en virtud de que aún suponiendo que la multa no fuera una pena ni tuviera carácter personal, para que la misma constituyera un crédito líquido y exigible a los herederos de penado, no basta que haya sido impuesta, sino que se requiere que haya quedado firme por haberse notificado al infractor, sin que éste hubiera hecho valer las defensas o recursos establecidos por la ley, o que habiéndolos interpuesto, hubieran sido resueltos en su contra, falleciendo posteriormente el sancionado.

Lo anterior es así, ya que la sola imposición de la multa no significa que efectivamente ésta sea válida, ya que puede impugnarse a través de los medios legales, la existencia de la infracción, la responsabilidad imputada al multado, la cuantía de la sanción, etcétera; además de no debe olvidarse que las sanciones fiscales en nuestro régimen jurídico, por regla general se imponen sin oír previamente al presunto infractor, y sólo a posteriori éste puede defenderse a

través de la interposición de los recursos o juicios procedentes<sup>218</sup>. Por tanto, si tal defensa no ha ocurrido, si el imputado muere antes de que le sea notificada la multa y antes de que se hayan agotado tales medios de defensa, resulta claramente inequitativo exigir el pago de la multa a sus herederos.

Ahora bien, el principio de personalidad de la sanción propia de la materia punitiva implica que la pena o sanción no se trasmite a los herederos, esto es, que no ha de hacerse responsable al sujeto por infracciones ajenas. Este es uno de los límites del *lus puniendi* derivado del principio de culpabilidad en sentido amplio, que exige como presupuesto de la pena, que pueda culparse, a quien la sufra del hecho que la motiva, dicho de otra forma, sólo el que comete una infracción fiscal ha de sufrir las consecuencias de su proceder. Al respecto, sirve de apoyo lo señalado por el autor Rolando Tamayo y Salmorán, en el sentido de que: “Es responsable de un hecho ilícito aquel individuo que debe sufrir las consecuencias de sanción que se imputan al hecho ilícito...”<sup>219</sup>

En la materia fiscal que es la que nos ocupa, la infracción es una conducta, un comportamiento, encaminado a un propósito, que es atribuible físicamente a un agente; y la multa es la consecuencia jurídica que tal conducta produce en relación con el agente, la cual debe alcanzar sólo al autor de la conducta que constituye la infracción y no a otros sujetos, ya que se da una relación de causa consecuencia entre la infracción y la multa.

---

<sup>218</sup> Vid. Jurisprudencia de la Séptima Época, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que lleva por título: “AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA”.

<sup>219</sup> TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando. *Op. Cit.* p. 115.

Ahora bien, como se ha manifestado con anterioridad, la multa es una pena y como tal, constituye una retribución; y toda retribución debe ser personal, esto es, ha de alcanzar al autor de la infracción y no a otros, pues no es admisible castigar a los inocentes.

Las multas por infracciones fiscales son estrictamente personales, es decir, sólo pueden imponerse por hecho propio y no pueden infligirse por hecho de tercero.

Como consecuencia, respecto de la multa fiscal, que es una pena, sólo es responsable personalmente el contraventor. 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 con multa por el fisco.

En conclusión, la responsabilidad por la multa es estrictamente personal, sólo existe por hecho antijurídico propio, es imputable y culpable.

Este principio de personalidad de la sanción, se recoge en las normas despenalizadoras italianas y alemanas y también rige en el derecho administrativo español, como lo demuestra la reforma en este sentido del artículo 89 de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985. De esta forma, derecho penal y derecho sancionador administrativo quedan definitivamente alineados en ese punto.

En efecto, la legislación española reconoce la extinción de la sanción por la muerte del infractor, declarándose extinguida cuando se tenga constancia del fallecimiento. Así pues, el artículo 89.3 de la Ley General Tributaria señala que: “A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que se establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones.”<sup>220</sup>

Mientras que el artículo 6 del Real Decreto 1930/1998 señala que: “el cobro de las sanciones liquidadas y notificadas con anterioridad a la muerte del sujeto infractor se suspenderá y la deuda correspondiente a las mismas se declarará extinguida cuando se tenga constancia del fallecimiento.”<sup>221</sup>

En caso de muerte del responsable, sus obligaciones pendientes se transmitirán a sus sucesores, de acuerdo con las normas civiles, en aplicación del artículo 9.2 de la Ley General Tributaria, al actuar aquellas con carácter supletorio.

En Argentina “La ley nacional 11.683, en su artículo 57, establece que el fallecimiento del infractor extingue las sanciones de penas por infracción a los deberes formales, omisión y por defraudación, aun cuando la sanción hubiera sido impuesta por resolución firme y pasada en autoridad de cosa juzgada”<sup>222</sup>.

“Es interesante subrayar que la ley argentina ha aceptado así el principio que rige en el derecho penal criminal y no ha acogido la teoría negativa, admitida en algunos países, respecto a que en el derecho penal la muerte del infractor no

---

<sup>220</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco Javier. *Op. Cit.* p. 199.

<sup>221</sup> *Loc. Cit.*

<sup>222</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 2ª ed. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1996. p. 427 y 428.

causa la extinción de la pena, ni la teoría intermedia que acepta la extinción de la acción penal cuando la pena no hubiera sido aún impuesta, pero considera la multa aplicada como un crédito de carácter patrimonial para el Estado que no se extingue por la muerte del deudor y se transmite a sus sucesores”<sup>223</sup>.

### 5.2.1. LA PERSONA JURÍDICA COMO EXCEPCIÓN AL CARÁCTER PERSONAL DE LA RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES FISCALES

Un elemento *sine qua non* de todo ilícito lo es la conducta, es decir, el comportamiento humano, razón por la cual puede sostenerse que el sujeto de la responsabilidad debe ser una persona individual<sup>224</sup>.

Sin embargo, tradicionalmente y de manera generalizada, se ha sostenido que no es posible afirmar la imputabilidad de las personas colectivas, es decir, que no se puede considerar que tales entes son idóneos para asumir responsabilidades de carácter penal, ello de conformidad con el famoso adagio *societas deliquere non potest*, que básicamente se apoya en la consideración de que la persona colectiva carece de los presupuestos bio-psíquicos que son consubstanciales al concepto de culpabilidad y que sólo se dan en el hombre individualmente considerado, por lo que las personas colectivas no podrían ser penadas, ni cabría imponerles sanciones de carácter punitivo, aún cuando cometan ilícitos, ya que éstas se supondrían realizadas por las personas físicas que, como titulares de sus órganos, desempeñan las funciones de dirección o

---

<sup>223</sup> *Loc. Cit.*

<sup>224</sup> Entendiéndose por tal, todo ente humano, dotado por la ley de la capacidad de ser sujeto de facultades y deberes, es decir, de ser un centro de imputación de derechos y obligaciones.

administración de los entes colectivos y en ese mismo sentido, las penas habrían siempre de imponerse a tales personas individuales y jamás a las personas colectivas.

Sin embargo, tratándose de infracciones fiscales, existe la posibilidad de imponer penas pecuniarias a las personas colectivas, cuando en el desarrollo de sus actividades incumplan las obligaciones que les imponen los preceptos fiscales.

En efecto, como presupuesto ineludible es válido afirmar que "Todo el que es sujeto pasivo de obligaciones fiscales, individual o colectivo, principal o secundario, puede incumplir tales obligaciones y precisamente por ello puede ser sujeto activo de conductas tipificadas como infracciones fiscales..."<sup>225</sup>.

Ahora bien, una vez que ha quedado claramente establecido que la persona colectiva es sujeto de obligaciones y deberes, que tiene una voluntad social, que puede realizar conductas, que puede celebrar negocios jurídicos, que puede cumplirlos; en consecuencia, se debe admitir que puede incumplir sus obligaciones, que puede realizar acciones ilícitas y cometer infracciones fiscales de las que indudablemente debe responder; es decir, la persona colectiva debe soportar las consecuencias jurídicas por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, consistentes en un nuevo deber a su cargo, o bien en la modificación o extinción de un derecho.

---

<sup>225</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 140.

Las infracciones fiscales de las corporaciones son posibles jurídicamente en virtud de que las condiciones de su capacidad de obrar en materia fiscal no son fundamentalmente distintas de las exigidas por el derecho privado, y por lo tanto son merecedoras de sanción.

En cuanto a las sanciones a la persona plural misma, no hay modo de negar que habrán de alcanzar a todos los asociados en sus intereses económicos, los cuales, en cambio, también resultarían favorecidos por el lucro que pudiera derivarse de las infracciones fiscales.

De la responsabilidad de la persona colectiva derivan sanciones cuyas consecuencias resienten, necesariamente, todos los miembros de la sociedad, aunque no hayan tomado parte en la concepción, preparación o ejecución. Es imposible que la sanción al grupo deje de ser resentida por todos los agremiados en sus intereses económicos, pero la pena sería insuficiente e ineficaz si se impusiera sólo a los individuos que actúan como sus órganos.

La capacidad que el Derecho otorga a los órganos de la sociedad o corporación y la voluntad colectiva que de los mismos surge, es para obrar conforme a Derecho, en el cumplimiento de los fines sociales. No se trata de que los órganos de la asociación, fuera de su carácter de tales, sin vinculaciones con la agrupación, y sin provecho para ésta, realicen aparte actos ilícitos. No se trata, ni lógicamente puede tratarse, de otra cosa que no sea de aquellas actividades ejecutadas en nombre, al amparo y en beneficio de la agrupación y, lo que es más, con los propios elementos puestos en manos de sus órganos; y no tiene nada de inícuo que una persona plural soporte las consecuencias, reparatorias o

punitivas, de actividades en las que interviene mediata o inmediatamente, ya sea por actuar en su concepción y ejecución o por participar en sus resultados provechosos.

Es autor Miguel Ángel García Domínguez<sup>225</sup>, precisa que la represión fiscal-penal de las personas jurídicas, se justifica por la necesidad de asegurar legalmente la normal recaudación de los impuestos, porque éste es inherente a la existencia misma del Estado, y la norma fiscal perdería eficacia si los sujetos obligados se dividieran en responsables y no responsables en razón de una imputabilidad que se basaría en discriminantes de unidad psicofísica que falta en las personas colectivas.

Así mismo, agrega el autor en cita, que es una ventaja reconocer la voluntad del ente plural como voluntad humana, porque de ese modo su responsabilidad, en todos los aspectos, no se diluye en una pluralidad de sujetos desorganizados, sino que se concreta en esa unidad llamada organización u organismo.

Ahora bien, contrario a lo que pudiera pensarse, la pena que se impone a una persona colectiva no viola el principio de la personalidad de las penas, que exige identidad entre el infractor y sancionado.

En efecto, la represión corporativa, lejos de ser una violación al principio de intrascendentalidad y personalidad de las penas constituye justamente una aplicación de tal principio en cuanto alcanza al grupo que cometió la infracción fiscal y que debe ser castigado por ello, y sería contrario tanto a la justicia como

---

<sup>225</sup> García Domínguez, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 295.

a la política punitiva cargar la responsabilidad sobre los ejecutores materiales, que son órganos de una voluntad ajena, dejando impune al grupo culpable.

La infracción fiscal corporativa origina el castigo de la persona colectiva por su responsabilidad al incumplir sus obligaciones fiscales. En consecuencia, al imponer la pena a la persona plural se observa la regla de la identidad entre el infractor y el sancionado.

No es aceptable la objeción de que al castigar a la persona colectiva, al grupo organizado, se abarca injustamente no solamente a los socios que participaron en la ejecución del propósito ilícito, sino también a los socios inocentes, entendiéndose por tales a aquéllos que no tienen conexión inmediata ni mediata con la concepción, la preparación y la ejecución del hecho ilícito. Puesto que "Al considerar que si se sanciona a la persona colectiva se castiga a socios inocentes, se omite considerar...que desde el momento en que una persona ingresa por su voluntad a una asociación, acepta conscientemente el mecanismo mediante el cual se adoptan resoluciones obligatorias para todos los socios y se realizan conductas vinculatorias para todos los integrantes del grupo. Esa voluntad inicial liga a todos los socios con la conducta general, asistan o no a las asambleas, voten o no con la mayoría, en virtud de que pusieron en manos de ésta un poder de determinación que absorbe la voluntad de todos los componentes, y designando órganos con poder de ejecución, creando, así, una condición sin la cual no se podría formar una voluntad general ni realizar una conducta social...Además, todos los socios, por medio de sus aportaciones y la aceptación del mecanismo de la voluntad social y de la conducta social, contribuyen a hacer posibles las determinaciones y las consecuentes actividades

sociales, lo mismo cuando se encausan ilícitamente que cuando contrarían las normas legales.”<sup>227</sup>

En el derecho mexicano, la responsabilidad estrictamente personal de las personas jurídicas si está admitida. El artículo 11 del Código Penal Federal la reconoce en los siguientes términos:

“Artículo 11.- Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquiera clase, con excepción de las instituciones del Estado cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.”

“Este precepto ha sido prácticamente inexistente en su aplicación, en virtud de que el Código respectivo no consagra el procedimiento para exigir la responsabilidad de las personas morales”<sup>228</sup>.

Por su parte el Código Penal de Yucatán<sup>229</sup>, y el de Defensa Social del Estado de Puebla<sup>230</sup>, aceptan plenamente la responsabilidad de las personas jurídicas y reglamentan la aplicación de las sanciones de disolución o suspensión de dichas

---

<sup>227</sup> *Ibidem.* p. 296.

<sup>228</sup> CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl. *Derecho Penal Mexicano*. Parte General. 19ª ed. Editorial Porrúa. México, 1997. p. 191.

<sup>229</sup> Artículo 16.

<sup>230</sup> Artículo 25.

personas, precisando la forma de aplicarlas y sus efectos. Además los respectivos ordenamientos procesales prevén el enjuiciamiento de las mismas personas para poder hacerlas objeto de la sanción.

En Código Penal del Estado de Veracruz<sup>231</sup>, entre tanto, en su artículo 42 ha establecido que la responsabilidad de las personas jurídicas puede concurrir con la responsabilidad individual de los autores del delito, en los siguientes términos:

**“Artículo 42.-** Cuando una persona moral, con excepción de las instituciones del Estado, facilite los medios para la comisión del delito, de modo que éste resulte cometido a su nombre, bajo su amparo o en su provecho, el juez, con audiencia del representante legal de la misma, impondrá en la sentencia las sanciones previstas en este código, sin perjuicio de la responsabilidad individual por el delito cometido.”

Basten los ejemplos citados dentro de la legislación penal nacional, para ilustrar que la capacidad penal de las personas jurídicas es admitida en nuestro derecho.

Ahora bien, en cuanto a la responsabilidad fiscal de las sociedades, asociaciones y demás personas morales por los actos de sus representantes, predomina actualmente en nuestro derecho tributario, una tendencia a responsabilizar aquéllas principalmente.

---

<sup>231</sup> Publicado en la Gaceta Oficial del Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, el 7 de noviembre de 2003.

En la práctica se encuentran diversos ejemplos de sanciones aplicadas a las sociedades y otras personas jurídicas, aunque evidentemente, los actos constitutivos de la infracción hayan sido ejecutados por sus representantes u órganos.

El Código Fiscal de la Federación en vigor, se tipifican infracciones que pueden cometer las personas jurídicas, tales como las instituciones de crédito (artículo 84-A) y empresas de factoraje financiero (artículo 84-C).

En cuanto al derecho comparado, es de señalarse que "...el Código Penal Italiano de 1981 se declaran las personas jurídicas civilmente responsables, de modo subsidiario, de las penas pecuniarias que se impongan a las personas físicas que integran sus órganos de gobierno «cuando se trate de un delito que constituya infracción de las obligaciones inherentes a la cualidad que revista el culpable, o bien sea cometido en interés de la persona jurídica»”<sup>232</sup>.

Así mismo, el derecho español incorpora el principio de autoría en las actuaciones de otro, recogido en el artículo 15 bis del Código Penal Español: *“el que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma responderá personalmente, aunque no concurren en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo”*<sup>233</sup>. Esta medida pretende evitar que las personas jurídicas puedan valerse de sus representantes como órganos penalmente irresponsables para el logro de sus propios fines.

---

<sup>232</sup> LOZANO, Blanca. *Op. Cit.* p. 22.

<sup>233</sup> *Loc. Cit.*

En el derecho punitivo alemán, se sanciona siempre directamente al sujeto responsable pero permite con carácter general aplicar a la sociedad una pena pecuniaria administrativa accesoria de la infracción, la cual debe ser superior al beneficio económico obtenido del ilícito.

Así mismo, en el derecho italiano, la persona jurídica es responsable subsidiaria (en el ámbito penal) o solidaria (en el sancionador administrativo) del representante o del dependiente de ella que actúa en el ejercicio de sus funciones propias.

En conclusión, la responsabilidad de las personas jurídicas por la comisión de infracciones fiscales, encuentra amplia aceptación en la mayoría de las legislaciones, lo importante en lo futuro, será determinar el procedimiento idóneo para su sanción.

### 5.3. LA SUCESIÓN DEL INFRACTOR Y LAS MULTAS FISCALES

La sucesión se considera para efectos legales, una mera circulación de bienes entre particulares que tiene lugar debido al fallecimiento de una persona, es decir, cuando una persona sustituye la posición (o relación) jurídica que tenía otra persona manteniéndose, no obstante la sustitución, la misma relación jurídica.

Al respecto, el Código Civil Federal, dispone lo siguiente:

“Artículo 1281.- Herencia es la sucesión en todos los bienes del difunto y en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte”.

Los herederos, según el artículo 1284 del Código Civil Federal, adquieren a título universal y responden de los cargos de la herencia hasta donde alcance la cuantía de los bienes que heredan, sin que pueda ni deba haber confusión entre sus bienes propios y los herederos, tal y como lo estipula el artículo 1678 del propio Código Civil Federal.

Por lo que hace a los legatarios que según el artículo 1285 del Código Civil Federal, adquieren a título particular y no tienen más cargas que las que expresamente les imponga el testador, lo cual evidencia una contradicción con lo dispuesto en el artículo 26, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, en el que se les señala como responsables solidarios de las obligaciones fiscales que se hubieran causado con los bienes legados, hasta por el monto de éstos.

En efecto, parece ser un exceso del legislador al establece en la parte fiscal una responsabilidad solidaria, cuando existe otro ordenamiento jurídico de la misma jerarquía que estipula que los legatarios no están sujetos a más carga que la que el propio testador les señale.

Ahora bien, tratándose de la materia fiscal existe una evidente laguna en cuanto a la extinción de la responsabilidad por infracciones fiscales en caso de muerte del infractor, de tal forma que los razonamientos apuntados en relación a la naturaleza de la multa, así como la supletoriedad en materia de infracciones no cobran vigencia, lo que ha dado lugar a erróneas interpretaciones como a continuación se demuestra.

El Servicio de Administración Tributaria, ha emitido el siguiente criterio:

“10/2002/CFF

**Multas fiscales. No se extingue la obligación de pago con la muerte del contribuyente.**

De conformidad con el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, entre otros.

Ahora bien, el artículo 1281 del Código Civil Federal, aplicado supletoriamente de conformidad con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, indica que herencia es la sucesión de todos los bienes del difunto en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte. **Por ello, las obligaciones no se extinguen por la muerte**, sin embargo, de conformidad con el artículo 1284 del Código Civil en cita, el heredero adquiere a título universal y responde por las cargas de la herencia hasta donde alcance la cuantía de los bienes que hereda.

En virtud de lo anterior, **las multas fiscales, al ser créditos fiscales no se extinguirán por la muerte del contribuyente**, sino que subsiste la obligación de pagarlas.”<sup>234</sup>

(Énfasis añadido)

---

<sup>234</sup> DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, *Multas Fiscales, no se extinguen con la muerte. Crítica al criterio del SAT*, Prontuario de Actualización Fiscal. No. 342. 1ª quincena. México, Enero, 2004. p. 53. Vid. [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).

En primer término, debe destacarse que el criterio del Servicio de Administración Tributaria, deriva de una infortunada interpretación de la supletoriedad del Código Civil Federal a la materia fiscal, puesto que si bien es cierto, que el último párrafo del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación dispone que *“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”*, también lo es que dicha supletoriedad no cobra vigencia tratándose de multas, toda vez que las mismas pertenecen al campo del derecho punitivo fiscal, como se ha venido sosteniendo a lo largo de la presente investigación.

Ahora bien, atendiendo a las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación y pretendiendo desentrañar la procedencia del ilegal criterio que ahora se comenta, tenemos que éste también deriva de la indebida referencia que hace el legislador, al otorgar a las multas la naturaleza jurídica de contribución, ello en virtud de que de conformidad con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación: *“...las sanciones...son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas”*.

De igual forma, el artículo 3º del citado Código, dispone que *“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.”*, entre los que se encuentran las multas impuestas por violaciones formales a las leyes fiscales, verbigracia, no presentar una declaración, aviso, etcétera.

A su vez, el artículo 4º del ordenamiento legal en comento, dispone que *“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios...”*.

De lo anterior se colige que si la multa impuesta por el Estado en sus funciones de derecho público, así como la que tiene carácter de accesorio de la contribuciones, tienen el carácter de crédito fiscal y éste a su vez, no se extingue con la muerte, en consecuencia, las multas tampoco pueden extinguirse. Sin embargo, lo anterior no tiene cabida alguna, en atención a las consideraciones expuestas en los capítulos anteriores, especialmente en lo relativo a la naturaleza jurídica de la multa fiscal, puesto que como ha quedado sentado, la misma constituye una verdadera pena, la cual de conformidad con los principios generales que rigen el derecho penal, se extingue con la muerte del responsable.

En efecto, la interpretación hecha por el Servicio de Administración Tributaria resulta del todo ilegal, en virtud de que las sanciones pecuniarias que el fisco impone, únicamente pueden castigar al responsable, o sea a la persona que la cometió, así pues el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación -que curiosamente no es invocado por el criterio analizado- determina que la responsabilidad en la comisión de infracciones es personal y, por ende, únicamente debe castigarse al infractor:

*“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.*

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.”

*(Énfasis añadido)*

Esta aseveración se confirma con lo que fija el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que en su parte final señala:

“**Artículo 26.-** Son responsables solidarios con los contribuyentes...

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, **con excepción de las multas**. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.”

*(Énfasis añadido)*

Como se aprecia, ambas disposiciones no permiten que el efecto o impacto de una sanción pecuniaria se traslade a personas distintas a los infractores.

En adición a lo expuesto, es de señalarse que además de que es ilegal el criterio en comento, resulta también violatorio de lo dispuesto por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que las sanciones pecuniarias que el fisco impone únicamente pueden castigar al responsable, o sea a la persona que la cometió y sus efectos por lo tanto, no pueden trasladarse a persona alguna distinta del infractor, como se demuestra a continuación.

#### 5.4. PROHIBICIÓN DE PENAS TRASCENDENTALES

En el artículo 22 de la Constitución Federal se establece el principio de personalidad de las penas al prohibirse las penas trascendentales, que son aquellas que recaen sobre una persona distinta de la directamente responsable de la infracción que se sanciona.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido el concepto de pena trascendental, en los siguientes términos:

Novena Época; Instancia: Primera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: XV, Mayo de 2002; Tesis: 1a./J.92/2002; Página: 17; Materia: Penal.

**PENAS TRASCENDENTALES. CONCEPTO DE ELLAS.** Se entiende por penas trascendentales aquellas que pueden afectar de modo legal y directo a terceros extraños no inculcados, pero no las que derivan de posibles trastornos que puedan sufrir los familiares de los reos, con motivo de la reclusión de éstos, puesto que de adoptarse este criterio todas las penas resultarían trascendentales, porque es evidente que de una u otra forma, en mayor o menor grado, afectan a las personas allegadas a los sentenciados.

Amparo directo 633/38. 4 de mayo de 1938. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Rodolfo Chávez S. Ponente: José M. Ortiz Tirado.

Amparo directo en revisión 1158/99. 21 de junio de 2000. Cinco votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Arturo Aquino Espinosa.

Amparo directo en revisión 1469/2000. 28 de marzo de 2001. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo directo en revisión 1179/2000. 4 de abril de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Heriberto Pérez Reyes.

Amparo directo en revisión 1231/2001. 17 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Eligio Nicolás Lerma Moreno.

Tesis de jurisprudencia 29/2002. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticuatro de abril de dos mil dos, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: presidente Juan N. Silva Meza, Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, José de Jesús Gudiño Pelayo y Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

Ahora bien, la cuestión que se analiza evidentemente se vincula con el concepto de la responsabilidad personal del infractor.

En el derecho fiscal-penal es aplicable el principio de que la responsabilidad por infracciones a las leyes fiscales es estrictamente personal, es decir, sólo existe por el hecho propio; aunque existen aparentes excepciones a esta regla, según las cuales parece establecerse una responsabilidad fiscal-penal por hechos de terceros en relación con ciertas infracciones, al considerar como responsable de una infracción a una persona distinta de aquella que físicamente realizó los hechos constitutivos de la misma.

“Se afirma que, dado el carácter eminentemente patrimonial de las obligaciones fiscales, la responsabilidad por infracciones a las leyes fiscales es simple y objetiva; simple porque se sostiene que para el fisco no importa la imputabilidad o inimputabilidad del sujeto, ya que para él sólo hay contribuyentes, y si el contribuyente no paga su obligación, el fisco ejerce sus medios legales de coerción y aplica las respectivas penas que la ley impone con el objeto principal de asegurar el erario el ingreso de las sumas debidas por el contribuyente. Y es objetiva porque la responsabilidad fiscal no surge solamente de la conducta del sujeto, sino de la existencia misma del bien o acto jurídico gravado, de manera análoga a la responsabilidad objetiva en el Derecho civil.”<sup>235</sup>

Pero el análisis sistemático del derecho positivo permite concluir que en materia de infracciones fiscales no puede haber responsabilidad objetiva; indudablemente la legislación toma en cuenta el elemento subjetivo, la culpabilidad, aunque en el derecho fiscal sea esencial el elemento patrimonial.

---

<sup>235</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, *Op. Cit.* p. 292.

El principio de personalidad de la pena, basado en la culpabilidad, se encuentra consagrado en las reglas que para la aplicación de las sanciones establece el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, que previene que siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados público o a los notarios o corredores titulados, los accesorios –que de acuerdo con el artículo 20 de dicho Código son los gastos de ejecución, los recargos y las multas- serán a cargo exclusivamente de ellos, y el contribuyente sólo quedará obligado a pagar las contribuciones omitidas. Pero si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por el contribuyente a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo del contribuyente. Este precepto establece con nitidez a quien debe imputarse la infracción, estableciendo una responsabilidad fiscal-penal estrictamente personal.

Para que exista responsabilidad fiscal-penal por la comisión de una infracción es necesario que se tanga una obligación, y que ésta se haya incumplido, violando con ello una norma de derecho fiscal-penal; se origina por dolo o culpa del infractor, sin que sea admisible la responsabilidad objetiva.

En principio, la responsabilidad es estrictamente personal, salvo por lo que respecta a la reparación del daño, que puede recaer sobre terceros en casos especiales.

En resumen, la responsabilidad fiscal-penal deriva de un hecho ilícito, es decir, requiere la violación de una norma, por dolo o culpa y es personal.

De lo destacado se aprecia que la interpretación hecha por el Servicio de Administración Tributaria, contraviene el artículo 22 de la Constitución Federal en perjuicio de los particulares, en virtud de que las sanciones pecuniarias que el fisco impone, únicamente pueden castigar al responsable, o sea a la persona que la cometió, pero sus efectos no pueden trasladarse a persona o personas distintas del infractor, ello debido a que las penas no pueden ser trascendentales, por disposición expresa de la garantía individual, que a continuación se anota:

**“Artículo 22.-** Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera **otras penas inusitadas y trascendentales...**”

*(Énfasis añadido)*

En conclusión, los particulares que, en su calidad de herederos o legatarios, o en su caso el albacea, que reciban un oficio en el cual se les finque responsabilidad por las multas impuestas al difunto y no pagadas por éste, podrán defenderse válidamente con base en los argumentos aquí expresados, y para ello deberán interponer en tiempo y forma los medios de defensa que previene el Código Fiscal de la Federación o en su caso optar por el juicio de amparo, toda vez que se está en presencia de actos que contravienen una disposición constitucional.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** El derecho es un conjunto de normas jurídicas dictadas por el poder público, que tiene como finalidad primordial garantizar la convivencia social, valiéndose para ello de la coacción, es decir, de la posibilidad latente del uso de la fuerza en contra del infractor.

**SEGUNDA.-** El Estado, en su carácter de legislador, juez y ejecutor, posee el derecho de castigar las conductas que dañan su existencia, tanto para reprimir los ilícitos, como para dar satisfacción a los intereses amenazados o lesionados.

**TERCERA.-** La Administración Pública es la encargada de vigilar y proveer la exacta observancia de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, de ahí que el Estado la provea de un poder sancionador que le permita llevar a cabo la realización adecuada y ágil de sus funciones.

**CUARTA.-** La potestad punitiva fiscal, consiste en la facultad de la Administración Pública para que, en aplicación de la ley, imponga y ejecute las sanciones correspondientes a quienes cometan las infracciones a las leyes fiscales y su fundamento jurídico, deriva de lo dispuesto en el artículo 73 fracciones VII y XXI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**QUINTA.-** La infracción administrativa es la conducta típica, culpable, antijurídica y punible, mientras que el ilícito tributario, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario, en perjuicio de la hacienda pública.

**SEXTA.-** La infracción tributaria tiene una naturaleza propia, diferente de las de carácter penal y de las administrativas propiamente, por lo que deben estudiarse independientemente unas de otras, a través de la rama del derecho tributario, a la que se alude indistintamente como derecho tributario penal, represivo o sancionador.

**SÉPTIMA.-** La diferencia entre infracción y delito fiscal, radica en un criterio cuantitativo, es decir, ambos conceptos traen aparejada una consecuencia que se engloba en el término sanción, y únicamente se puede atender a la mayor o menor gravedad de la misma; para las sanciones más graves –incluso la privación de la libertad– y para las infracciones, sanciones menos graves –multa, decomiso o clausura–.

**OCTAVA.-** La sanción es la consecuencia jurídica desfavorable para el obligado, prevista en ley y que se produce por el incumplimiento a lo preceptuado expresamente por la norma jurídica. Las sanciones pueden consistir en la ejecución forzosa, la indemnización y las penas propiamente dichas.

**NOVENA.-** Los fines de las sanciones son: obtener el cumplimiento de lo preceptuado expresamente por la norma; reparar los daños y perjuicios causados (indemnización); y un fin meramente represivo, que consiste en imponer un castigo al infractor, que sirva además de ejemplo para los demás posibles infractores.

**DÉCIMA.-** La pena es una consecuencia jurídica de la comisión de un hecho delictuoso y tiene dos finalidades principales: uno retributivo, esto es, compensatorio de la alteración provocada por la infracción en el orden jurídico y otro preventivo o intimidatorio que pretende disuadir de la comisión de futuras infracciones, tanto por el sancionado (prevención especial) como por el resto de la comunidad (prevención general).

**DECIMAPRIMERA.-** La sanción tributaria es la consecuencia de la infracción a las normas tributarias sustantivas y formales, pudiendo consistir en: multa, decomiso, clausura, y suspensión o revocación de patentes o autorizaciones. Asimismo, es de señalar que su naturaleza jurídica es doble, ya que ocasiones opera como una indemnización al fisco por el incumplimiento y otras como una verdadera pena.

**DECIMASEGUNDA.-** La multa en el derecho fiscal sancionador, es la sanción por antonomasia y consiste en una pena pecuniaria que la autoridad impone a los sujetos infractores por el incumplimiento de obligaciones fiscales, ya sean sustantivas o formales, previstas expresamente en las normas tributarias.

**DECIMATERCERA.-** La multa fiscal tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos de la mismas obligación. Su contenido pecuniario beneficia indudablemente al fisco, sin embargo, es una característica de orden secundario.

**DECIMACUARTA.-** La responsabilidad jurídica es la situación en que se encuentra aquél que debe sufrir las consecuencias de una conducta ilícita, productora de resultados que se estiman injustos e intolerables para quien puede exigir el cumplimiento de dicha obligación.

**DECIMAQUINTA.-** Derivado del carácter personal de la pena, la muerte del infractor extingue tanto la acción administrativa para el castigo de las infracciones a las disposiciones fiscales, como el derecho de exigir el pago de las multas, lo cual en consecuencia acarrea la extinción de la responsabilidad por infracciones fiscales.

**DECIMASEXTA.-** No obstante que de conformidad con las leyes fiscales, la multa tiene el carácter accesorio de las contribuciones y constituye parte del crédito fiscal, su naturaleza jurídica es la de una pena y en consecuencia, la misma se extingue con la muerte del infractor, por así disponerlo el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al prohibir las penas trascendentales.

## PROPUESTA

Tras las consideraciones efectuadas hasta el momento, cabe decir que la opinión que aquí se sustenta es la encaminada a considerar que la infracción administrativa no difiere, en lo esencial, de los delitos y de las infracciones fiscales, pese a sus innegables diferencias formales. Por lo tanto, resulta válido afirmar que existe una unidad sustancial entre ambas figuras, la cual se traduce en que las normas punitivas, tanto si están incorporadas a un texto penal, como si lo están en leyes referidas a otras materias -llámese fiscal-, conforman un *único* ordenamiento jurídico.

Lo anterior, debe llevar necesariamente a defender la aplicación de los principios y garantías propios del orden penal al orden sancionador tributario, si bien es cierto dicha aplicación no puede hacerse de forma automática, sino con los necesarios matices.

Así pues, en la actualidad se ha llegado al punto en el que debe aceptarse que los principios del derecho penal se aplican al derecho administrativo sancionador, por lo que el siguiente paso es determinar qué principios han de ser aplicados y hasta que punto van a serlo y finalmente, incorporarlos a nuestro derecho positivo vigente. De lo contrario, los Tribunales tendrán que ir buscando la justicia que se esconde bajo la letra de los textos en vigor, mediante una dura labor en la que habrán de garantizarse los derechos del contribuyente, y al mismo tiempo hacer asequible el cometido de la Administración tributaria de aplicar el sistema tributario eficazmente y que ese cometido se cumpla.

En definitiva y como corolario a todo lo expuesto, hay que incidir en la necesidad de que doctrinal, jurisprudencial y legalmente se vaya concretando en mayor medida cuál es el alcance con el que los principios y garantías que presiden el derecho penal deben aplicarse al derecho administrativo sancionador, y particularmente en lo que ahora interesa al ámbito de las infracciones y sanciones tributarias.

En efecto, a diferencia de otras épocas, no puede presentarse ya el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración como un ámbito que estuviera a espaldas del derecho penal, y por supuesto, de sus más básicos principios rectores.

Así pues, algunas legislaciones han avanzado tanto en este punto, que han incorporado de forma expresa a sus textos legales, la aplicación de los principios y normas de derecho penal o del Código Penal, como legislación supletoria de los vacíos y lagunas de la ley tributaria, toda vez que reconocen la naturaleza penal de las infracciones y sanciones tributarias. Tal es el caso de los países latinoamericanos, que se enumeran a continuación.

Bolivia, en el artículo 67 de su Código Tributario de 28 de mayo de 1992 (Ley 1340)<sup>236</sup>, reconoce la supletoriedad de los principios generales de derecho, al tenor siguiente:

**“Artículo 67.-** Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias.

A falta de normas tributarias expresas se aplicaran supletoriamente los principios generales del Derecho, compatibles con las características del Derecho Tributario.

---

<sup>236</sup> Vid. [www.congreso.gov.bo](http://www.congreso.gov.bo).

No están sujetas a la responsabilidad penal del derecho común las infracciones tributarias previstas en el capítulo II de éste Título, Secciones cuarta, quinta, sexta y séptima.”

El Código Tributario de Uruguay de 6 de diciembre de 1974 (Ley 14306)<sup>237</sup> aplicable a todos los tributos excepto los aduaneros y departamentales, se acerca más a nuestro objetivo planteado, al disponer lo siguiente:

#### “CAPÍTULO SEXTO

##### DERECHO PENAL TRIBUTARIO

**Artículo 109.-** (Normas aplicables).- Son aplicables al derecho tributario las normas del Derecho Penal, con las excepciones establecidas en este Capítulo.”

El Código Orgánico Tributario de Venezuela de 17 de octubre de 2001<sup>238</sup>, siguió la corriente de Uruguay, al establecer la supletoriedad de los principios y normas de derecho penal a los ilícitos y sanciones tributarias, en los siguientes términos:

#### “TÍTULO III DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS Y DE LAS SANCIONES

**Artículo 79.-** Las disposiciones de este Código se aplicarán supletoriamente a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos por la normatividad aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas.

A falta de disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas de Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario...”

En otras legislaciones como, en el Código Tributario de Costa Rica, se hacen aplicables los principios generales de las ramas que más se avengan con la naturaleza y fines del derecho tributario y no los del derecho penal propiamente:

<sup>237</sup> Vid. [www.parlamento.gub.uy](http://www.parlamento.gub.uy).

<sup>238</sup> Vid. [www.asambleanacional.gov.ve](http://www.asambleanacional.gov.ve).

**“Código de Normas y Procedimientos Tributarios.**

**Ley No. 4755 del 29 de abril de 1971 y sus reformas**

**Artículo 7.- Principios aplicables.** En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia se deben aplicar supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines.”

No obstante que los Códigos citados de manera ejemplificativa, representan un avance en el reconocimiento de la identidad de los ilícitos penales y tributarios y la unidad de los principios que les son aplicables, dichos ordenamientos distan mucho de alcanzar una solución al rezago legislativo en la materia punitiva fiscal.

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), representa sin duda una gran innovación en cuanto a la regulación de los ilícitos y sanciones tributarias. Así pues, en tratándose del tema que nos ocupa, resultan relevantes las disposiciones que se citan a continuación:

**“Art. 143 Principios y normas aplicables.** Las disposiciones de este Título se aplican a todos los ilícitos tributarios, salvo disposición legal expresa en contrario.

A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva.”

**“Art. 150 Extinción de acciones y sanciones.** Las acciones y sanciones por ilícitos tributarios se extinguen:

1) Por muerte del infractor, sin que esto importe la extinción de la acción y de la sanción contra los coautores, cómplices y encubridores. No obstante subsistirá la responsabilidad por las multas aplicadas cuyas decisiones hubieren quedado firmes o pasado en autoridad de cosa juzgada.

2) Por amnistía dispuesta por ley.

3) Por prescripción.

4) Por condonación.”

La disposición citada en primer término, dispone la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en materia punitiva, norma que debe entenderse en el sentido de que el intérprete deberá apreciar la adaptación de esa solución a la naturaleza y fines del derecho tributario. En consecuencia, frente a un vacío o oscuridad de la ley tributaria penal no es simplemente aplicable el Código Penal, sino solamente cuando éste ofrezca una solución compatible con las características del derecho tributario, especialmente en cuanto a sus fines.

Ahora bien, siguiendo el principio de la personalidad, el Modelo opta por la solución de que la muerte del infractor extingue las acciones y sanciones, salvo en aquellos casos de sanciones pecuniarias, en que la decisión hubiera quedado firme o pasada en autoridad de cosa juzgada (transmisibilidad de las multas firmes), la doctrina ha justificado tal postura en atención a las características del derecho tributario y del llamado "derecho económico", lo cual de conformidad con la opinión que hemos venido sosteniendo, resulta del todo inconstitucional en atención al carácter personal de la responsabilidad y de las multas fiscales, y en apego a la garantía individual consagrada en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prohíbe las penas trascendentales.

Así pues, la fórmula propuesta por el Modelo de Código de Tributario del CIAT resulta poco afortunada y por lo tanto solo da solución de forma parcial al problema que nos ocupa.

Por otro lado tenemos el caso de la Ley General Tributaria de España, en la cual el nuevo artículo 89.3, introducido en la reforma operada por la Ley 10/1987, dispone lo siguiente:

“Art. 89.- 1. La responsabilidad derivada de las infracciones se extingue por el pago o cumplimiento de la sanción o prescripción...

[...]

3. A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones.”<sup>239</sup>

Sin embargo, con anterioridad a la reforma citada se consideraban transmisibles las deudas liquidadas y notificadas a la muerte del infractor por aplicación de la teoría, que hoy se encuentra superada, en el sentido de que la pena pecuniaria desde el momento en que es aplicada, se concreta en una deuda de naturaleza semejante a las obligaciones patrimoniales, debiendo seguir su régimen.

“Así lo han reconocido las leyes que han llevado a cabo el proceso despenalizador en Italia, conforme a las cuales «la obligación de pagar la suma debida por la infracción no se transmite a los herederos» (art. 4 de la Ley 317 de 1967 y de la Ley 706 de 1975, hoy recogido literalmente en el art. 7 de la Ley 689/1981). Esta norma responde, como ha señalado la doctrina italiana, «a un principio general del ordenamiento penal, según el cual la muerte del reo, autor del ilícito, extingue el delito (art. 150 CP) y la pena (art. 171 CP)», cuya *ratio* se funda «en la regla expresada por el art. 27, párrafo primero de la Constitución (“La responsabilidad penal es personal”)), considerándose que su aplicación al ámbito de las sanciones administrativas «viene a confirmar la uniformidad de tratamiento de los supuestos de ilícitos de derecho público castigados con

---

<sup>239</sup> DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL. Normas Básicas. *Ob. Cit.* p. 98.

sanciones pecuniarias de tipo punitivo». Así también lo establece el párrafo 101 de la *Gesetz Ordnungswidrigkeiten*, al tenor del cual, «La pena pecuniaria administrativa no puede recaer sobre el haber hereditario».<sup>240</sup>

Así pues, resulta evidente que en el mismo rumbo que han emprendido las legislaciones italiana, alemana y española, debe orientarse la legislación nacional, es decir, en el sentido de que se reconozca una unidad sustancial entre el ilícito penal y el administrativo, particularmente el fiscal, de modo que los principios rectores de derecho penal aplicables al derecho punitivo fiscal, sean plasmados expresamente en el ordenamiento legal, a fin de otorgar certidumbre jurídica a los particulares.

En efecto, es necesario que en el Título IV del Código Fiscal de la Federación, el cual se dedica al derecho penal fiscal, se incorpore un artículo que expresamente prevea la extinción de la responsabilidad por infracción a las leyes fiscales federales, tal y como lo ha hecho el caso español.

Y en una posición más ambiciosa, valdría la pena considerar la posibilidad de que se delimitara con precisión el ámbito del derecho penal sancionador, si es posible apartarlo de la aplicación de los principios que rigen para el derecho tributario, puesto que esta falta de técnica legislativa, ha llevado al extremo de que se cambie la naturaleza esencial de las figuras jurídicas, esto es, que se lleve a cabo la transustanciación de una pena para convertirla en impuesto, o viceversa, siendo que resulta impensable una transformación de sustancia como la que se comenta.

---

<sup>240</sup> LOZANO, Blanca. *Op. Cit.* p. 158.

Desde luego, no es posible establecer la identidad entre una de las máximas expresiones de la solidaridad social que son las contribuciones y las más graves conductas antisociales como son las infracciones y los delitos; de ahí que no resulta que factible que los principios reguladores de las contribuciones, por una parte, y de las infracciones y los delitos, por otra parte, fueran los mismos.

Finalmente cabe señalar, que el criterio sustentado en la actualidad por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver sobre la constitucionalidad del sistema de multas fijas (artículo 76 fracción III) y que válidamente puede aplicarse al tema objeto de este trabajo, parte de la premisa de que si la Constitución Política de nuestro país prohíbe ciertas sanciones a imponer dentro del derecho represivo que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y por mayoría de razón debe entenderse que si la multa excesiva, así como las penas trascendentales están prohibidas tratándose de infracciones penales, con mayor razón lógica debe considerársele así en el campo de otras conductas que no se ajustan a la norma legal, como podrían ser los ilícitos administrativos y específicamente los fiscales, concluyendo que cuando las multas sean excesivas o las penas sean trascendentales deben prohibirse bajo mandato constitucional, ya sea que se produzcan en el campo penal o en cualquier otro.

Concluyó la presente investigación, con una cita del ilustre Don Manuel de Lardizábal y Uribe y exhortando a todos aquellos legisladores que lean este humilde trabajo a que reflexionen sobre la misma: "Nada interesa más a una nación, que el tener buenas leyes Criminales, porque de ellas depende su libertad civil y en gran parte la buena constitución y seguridad del Estado."<sup>241</sup>

---

<sup>241</sup> LARDIZÁBAL Y URIBE, Manuel de. *Discurso Sobre Las Penas*. Editorial Porrúa. México, 1982. Prólogo. p. 3.

## FUENTES CONSULTADAS

### BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo. 2ª ed. Editorial Porrúa. México, 1998.
2. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal. Editorial Porrúa. México, 2000.
3. ANÍBARO PÉREZ, Susana. La interpretación razonable de la norma como exigente de la responsabilidad por infracción tributaria. Editorial Lex Nova. Valladolid, 1999.
4. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. 4ª ed. Editorial Themis. México, 1988.
5. BIELSA, Rafael. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo IV. Buenos Aires 1956.
6. CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl. Derecho Penal Mexicano. Parte General. 19ª ed. Editorial Porrúa. México, 1997.
7. CARRASCO IRIARTE, HUGO. Derecho Fiscal. 2ª Parte. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Segunda Serie. 2ª ed. Editorial Oxford. Volumen 3. México, 2002.
8. CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. 30ª ed. Editorial Porrúa. México, 1991.
9. DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1994.

10. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed. Editorial Porrúa. México, 1999.
11. DIEP DIEP, Daniel. Fiscalística. Ediciones Cedrus Libani. México, 1991.
12. FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. 2ª ed. Editorial Porrúa. México, 1986.
13. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, Código Fiscal de la Federación. Comentarios y Anotaciones. Editorial Gasca, SICCO. México, 2004.
14. FRAGA Gabino, Derecho Administrativo. 35ª ed. Editorial Porrúa. México, 1997.
15. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. Derecho Fiscal Penal. Editorial Porrúa. México, 1994.
16. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 53ª ed. Editorial Porrúa. México, 2002.
17. GARRIDO FALLA, Fernando. Tratado de Derecho Administrativo. Volumen II. 10ª ed. Editorial Porrúa. México, 1992.
18. GIANNINI, A. D. Instituciones de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957.
19. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo. Las multas fiscales y su impugnación. 2ª ed. Editorial. Editorial Gasca, SICCO. México, 2004.
20. GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. Los Delitos Fiscales. Pereznieto Editores. México, 1995.
21. HORMAECHEA SÁNCHEZ, José. Infracciones y Sanciones. Comentarios y cuestiones prácticas. Editorial Lex Nova. Valladolid, 1996.
22. JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 2ª ed. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1996.
23. LARDIZÁBAL Y URIBE, Manuel de. Discurso Sobre Las Penas. Editorial Porrúa. México, 1982.

24. LOMELÍ CERREZO, Margarita. Derecho fiscal Represivo. 4ª ed. Editorial Porrúa. México, 2002.
25. LOZANO, Blanca. La extinción de las sanciones administrativas y tributarias. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S. A. Madrid, 1990.
26. MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. 2ª ed. Editorial Mc Graw Hill. México, 2000.
27. MANZINI, VICENZO, Tratado de Derecho Penal, Buenos Aires, 1948.
28. MARGÁIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa. México 1980.
29. MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J. El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria. Editorial Lex Nova. España, 2000.
30. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. Introducción al Derecho Financiero. Derecho Presupuestario (Estatal). Derecho Tributario (Parte General). Editorial Estudios Financieros. Madrid, 2002.
31. MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Impresos Selectos. 2ª edición. México 1962.
32. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario. (Parte General). Lecciones de Cátedra. 5ª ed. Editorial Lex Nova. Valladolid, 2004.
33. MICHELLI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Madrid.
34. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. El delito de defraudación fiscal. Editorial Porrúa. México. 2001.
35. PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel y REVILLA MARTÍNEZ, Eduardo. Estudios Tributarios. H. Congreso del Estado de Guerrero. LVI Legislatura. Editorial Laguna. México, 2001.
36. PERULLES BASSAS, Juan José. Manual de Derecho Fiscal. Parte General. Editorial Bosch. Barcelona, 1960.

37. PONCE RIVERA, Alejandro. Responsabilidad Fiscal Penal. 3 ed. Editorial ISEF. México, 1997.
38. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de Derecho Financiero. Tomo I. Volumen Segundo. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 1985.
39. SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Tomo I. 15ª ed. Editorial Porrúa. México, 1992.
40. SCHUSTER, Carla. Ordenanza Tributaria Alemana. Editorial Colex. Madrid, 2001.
41. TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando. Elementos para una Teoría General del Derecho. Editorial Themis. México, 1996.
42. URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México. Tomos I y IV. Editorial Sicco. México, 1997.
43. VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5ª ed. Editorial Depalma. Argentina, 1994.
44. H. CONGRESO DE LA UNIÓN. CÁMARA DE DIPUTADOS. Los Derechos del Pueblo Mexicano. Serie VI. México a través de sus Constituciones. Volumen I. Tomo III. LVI Legislatura. Instituto de Investigaciones Legislativas. México, 1997.
45. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000. Tomos I y II. México, 2001.

## HEMEROGRAFÍA

1. AMORÓS RICO, Narciso. El Papel de la Sanción en las Relaciones Fisco-Contribuyente. Trimestre Fiscal. Año XI. No. 35. Guadalajara, Jalisco. Septiembre, 1990.

2. ARVIZU QUIÑONEZ, Fabiola de Guadalupe. Sucesión Mortis-Causa. Prontuario de Actualización Fiscal. No. 352. 1ª quincena. México; Junio, 2004.
3. CASTILLO CARRASCO, Salvador. Ponencia: Infracciones Administrativas y Delitos. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C. Sexto Congreso Nacional. Mazatlán, Sinaloa. Mayo, 2003.
4. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Algunos comentarios al Código Fiscal de la Federación 1982. Memoria del VII Congreso Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal. Revista de la Facultad de Derecho. Universidad Autónoma del Estado de México. 1º número extraordinario. Toluca México, 1982.
5. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. El ilícito Tributario. Difusión Fiscal. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Junio, 1975.
6. DEL VALLE TORRES, Luis Gerardo. El Concepto de Multa Excesiva en el Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Revista Indicador Jurídico. Vol. 1. Número 2. México; Febrero, 1996.
7. DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Multas Fiscales, no se extinguen con la muerte: Crítica al criterio del SAT. Prontuario de Actualización Fiscal. No. 342. 1ª quincena. México; Enero, 2004.
8. GARCÍA PRADA, Eladio A. La muerte y sus consecuencias...fiscales. Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial. Editorial Taxx. Año XIV. No. 361. México; Mayo, 2004.
9. GARRIDO FALLA, Fernando. Los Medios de la Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas. Revista de la Administración Pública. Madrid. Año X. Número 28.
10. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David. Una Historia del Actual Sistema de Multas fijas en el Código Fiscal de la Federación. Revista Lex. 3ª época. Año II. No. 13. Julio, 1996.
11. ILLANES, Luis. Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias. Trimestre Fiscal. Año XI. No. 35. Guadalajara, Jalisco. Septiembre, 1990.

12. \_\_\_\_\_ . Las Infracciones y los Delitos Tributarios. Trimestre Fiscal. Año XI. No. 35. Guadalajara, Jalisco. Septiembre, 1990.
13. LARIOS CONTRERAS, Césareo. Sistema de Administración de Multas Impuestas por Autoridades Federales no Fiscales. Revista INDETEC. México, 1996.
14. MOGUEL ANCHEYTA, Beatriz. Los procedimientos administrativos y los delitos de naturaleza fiscal. Revista de Investigaciones Jurídicas. Escuela Libre de Derecho. Año 21, Número 21. México, 1997.
15. VALDÉZ GONZÁLEZ, Antonio. La constitucionalidad e inconstitucionalidad de la fracc. III del Art. 46 del Código Fiscal de la Federación. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año I. Número 2. Octubre-Diciembre. México, 1996.
16. WEIDNER, Jochen. Infracciones Fiscales y Disposiciones Penales. Aspectos Fundamentales de la Problemática actual del Derecho Tributario. Seminario Técnico del C.I.A.T. Guanajuato, 1992. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993.
17. PIÑA HERNÁNDEZ, Norma Lucía. La inconstitucionalidad del Sistema de Multas Fijas. Criterio establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Lex. 3ª época. Año I. No. 1. Julio 1995.
18. RODRÍGUEZ DEL POZO-ÁLVAREZ, Pablo A. La Determinación de la Muerte, problemas morales y jurídicos. Revista de Investigaciones Jurídicas. Escuela Libre de Derecho. Año 15. No. 15. México, 1991.
19. ROSS BRAVO, Jaime. El Sistema de Sanciones como Medidas para Inducir a un Mejor Cumplimiento. Trimestre Fiscal. Año XI. No. 35. Guadalajara, Jalisco. Septiembre, 1990.

## FUENTES LEGISLATIVAS

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Comentada). Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México, 1985.

3. Código Civil Federal.
4. Código Fiscal de la Federación.
5. Código Penal Federal.
6. Código Penal de Yucatán.
7. Código Penal del Estado de Veracruz.
8. Código de Defensa Social del Estado de Puebla.
9. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1938.
10. Diario Oficial de la Federación, 19 de enero de 1967.
11. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1981.
12. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1998.
13. Diario Oficial de la Federación, 12 de julio de 2003.
14. Diario Oficial de la Federación, 24 de noviembre de 2004.
15. Diario Oficial de la Federación, 23 de junio de 2005.
16. Ley General Tribuaria. *LEX MENTOR*. Fiscal 2003. Editorial Deusto Jurídico. España, 2003.
17. Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

## **OBRAS DE CONSULTA GENERAL**

1. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. 13ª ed. Editorial Porrúa. México, 1999.

2. DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL. CABANELLAS, Guillermo. Tomos IV, V y VII. 21ª ed. Editorial Heliasta, S.R.L. Argentina, 1989.
3. DICCIONARIOS JURÍDICOS TEMÁTICOS. CARRASCO IRIARTE, Hugo Segunda Serie. Derecho Fiscal. 2ª parte. 2ª ed. Editorial Oxford. Volumen 3. México, 2002.
4. ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA. Tomos XV, XXIV y XXV. Editorial Driskill, S.A., Buenos Aires, 1980.

## FUENTES ELECTRÓNICAS

1. CD-ROM. *IUS 2003 Junio 1917-Diciembre 2003 Jurisprudencia y Tesis Aislada; Poder Judicial de la Federación; Suprema Corte de Justicia de la Nación.* México, 2004.
2. CD-ROM. *Justicia Fiscal y Administrativa 2003; Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; México, 2003.*
3. CD-ROM. *Legislación Fiscal y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación; Suprema Corte de Justicia de la Nación; México, 2003.*
4. CD-ROM. *COMPILA VIII Legislación Federal y del Distrito Federal; Poder Judicial de la Federación; Suprema Corte de Justicia de la Nación; México, 2003.*

## SITIOS WEB

1. Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión., [www.cddhcu.gob.mx](http://www.cddhcu.gob.mx).
2. Suprema Corte de Justicia de la Nación., [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx).
3. Secretaría de Hacienda y Crédito Público., [www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx).
4. Servicio de Administración Tributaria., [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).

5. H. Congreso del Estado de Puebla., [www.congresopuebla.gob.mx](http://www.congresopuebla.gob.mx).
6. H. Congreso del Estado de Yucatán., [www.congresoyucatan.gob.mx](http://www.congresoyucatan.gob.mx).
7. H. Congreso del Estado Libre y Soberano de Veracruz de Ignacio de la Llave., [www.legisver.gob.mx](http://www.legisver.gob.mx).
8. H. Congreso de Bolivia., [www.congreso.gov.bo](http://www.congreso.gov.bo).
9. Parlamento Uruguayo., [www.parlamento.gub.uy](http://www.parlamento.gub.uy).
10. Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela., [www.asambleanacional.gov.ve](http://www.asambleanacional.gov.ve).
11. Asamblea legislativa de la República de Costa Rica., [www.racsa.co.cr](http://www.racsa.co.cr).
12. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)., [www.ciat.org](http://www.ciat.org).