



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PÚBLICAS**

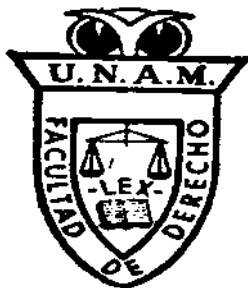
**REGLAS JURÍDICAS SOBRE AUMENTO Y DISMINUCIÓN
DE MULTAS DERIVADAS DE INFRACCIONES A LAS
DISPOSICIONES FISCALES**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA
ALEJANDRA RAMÍREZ DEL OLMO**

ASESOR:

LIC. HUGO CARRASCO IRIARTE



MÉXICO, D.F.

2005



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A Dios por prestarme la vida hasta este día.

A la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México por ser la Máxima Casa de Estudios a la cual me siento orgullosa de pertenecer.

A mi madre, por su ejemplo de lucha y perseverancia; por ser mi mejor amiga.

A mi padre, por ser un gran hombre y a quién agradezco infinitamente el apoyo que me ha brindado siempre.

A mis hermanas Claudia y Ma. Olivia por ser mis compañeras, consejeras y cómplices.

A mis sobrinos Omar y Antonio, por la alegría que traen a mi vida.

A Juan Fernando, por su apoyo, comprensión y amor. Gracias por iluminar mi camino y hacerme feliz.
Te amo cielo.

A mis maestros por compartirme sus conocimientos y sembrar en mí la semilla de la duda.

A mis amigos por esa abierta y desinteresada amistad, compartiendo experiencias inolvidables.

Al Lic. Hugo Carrasco Iriarte porque gracias a su valiosa ayuda fue posible la realización del presente trabajo.

A los integrantes del jurado por su apoyo y confianza.

A todas aquellas personas que forman parte de mi vida y que en su momento contribuyeron para que este día llegara.

REGLAS JURÍDICAS SOBRE AUMENTO Y DISMINUCIÓN DE MULTAS DERIVADAS DE INFRACCIONES A LAS DISPOSICIONES FISCALES

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I. CONCEPTOS BÁSICOS

1.1 Infracción.....	1
1.2 Sanción.....	15
1.3 Sanción Administrativa.....	22
1.4 Sanción Fiscal.....	25
1.5 Multa.....	29

CAPÍTULO II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

2.1 Artículo 31, fracción IV Constitucional.....	39
2.2 Artículo 73 Constitucional, fracciones VII, XXI y XXIX-A.....	59
2.3 Artículo 89, fracción I Constitucional.....	68
2.4 Artículo 21 Constitucional.....	77

2.5 Artículo 16 Constitucional.....	85
2.6 Artículo 22 Constitucional.....	97

**CAPÍTULO III. REGLAS JURÍDICAS SOBRE AUMENTO Y
DISMINUCIÓN DE MULTAS DERIVADAS DE INFRACCIONES A LAS
DISPOSICIONES FISCALES**

3.1 Reglas generales sobre la aplicación de la multa.....	112
3.2 Beneficio de reducción de la multa.....	130
3.3 Reglas para que el infractor pueda solicitar los beneficios.....	132
3.4 Excluyentes, agravantes y atenuantes en la comisión de una infracción.....	143
3.5 Descuento por pago de la multa.....	153
3.6 Monto de las multas en los casos de omisión de pago.....	160
3.7 Reglas para el aumento de las multas.....	163
3.8 Reglas para la disminución de las multas.....	166
3.9 Propuesta.....	167

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

La Hacienda Pública juega un papel fundamental para el Estado, ya que este depende de los elementos económicos que la integran, pues las funciones que el Estado debe cumplir implican gastos.

Para la integración de la Hacienda Pública se han dictado las leyes que señalan las obligaciones de los sujetos a contribuir para ello; leyes de sentido imperativo que no deben incumplirse por sus destinatarios, pues incurrir en el quebrantamiento de las mismas, representa una conducta ilícita que puede ser considerada infracción o delito.

Puesto que las leyes han sido creadas para ser cumplidas y no para ser violadas; toda ley lleva implícito el requisito de su cumplimiento obligatorio, además cuenta con los instrumentos necesarios para que los órganos del Estado puedan obligar a los particulares a su acatamiento si no lo hacen en forma voluntaria; uno de ellos y el más usual es la multa.

Así, la imposición jurídica de una multa, tiene ciertos requisitos establecidos en ley, pero que a la fecha, no se observan en su totalidad por parte de la autoridad sancionadora, y aunque se busca fomentar la cultura del pago, este debe ser de cantidades justas y que sean producto de una determinación que se encuentre ajustada a derecho, evitando así que el contribuyente se vea obligado a enterar cantidades fijadas en un esquema de arbitrariedad o dogmatismo.

El presente trabajo de investigación, pretende destacar la manera en que están dictadas las reglas jurídicas para la aplicación de la multa, demostrando que debemos de partir de normas perfectamente elaboradas, que verdaderamente nos proporcionen los elementos jurídicos necesarios para proteger la integridad patrimonial de los contribuyentes, ya que es su derecho independientemente de que infrinjan la ley y se hagan acreedores de dichas multas. Esto con el afán de procurar que la autoridad al hacer sus interpretaciones de la norma, en menor medida aplique su arbitrio a tales valoraciones y se respete la seguridad jurídica.

En el capítulo primero se dan los conceptos básicos como son: infracción, sanción, sanción administrativa, sanción fiscal y multa, los cuales nos permitirán introducirnos a lo que es el fin de este texto.

El segundo capítulo aborda el estudio del marco constitucional que prevé la figura de la multa y prohíbe que sea excesiva; además que otorga a las autoridades las facultades y obligaciones inherentes para llevar a cabo la correcta creación de las leyes que las contienen, así como de las autoridades que las imponen.

El capítulo tercero está destinado a estudiar las reglas jurídicas sobre aumento y disminución de multas derivadas de infracciones fiscales, en el que se analiza cada una de ellas y se demuestra que algunas de estas reglas son inconstitucionales, porque no cumplen con todos los requisitos legales; haciendo evidente que es necesaria su reforma, pues son de suma importancia, ya que dichas reglas establecen los lineamientos que debe seguir la autoridad al imponer las multas.

CAPÍTULO I. CONCEPTOS BÁSICOS

1.1 INFRACCIÓN

“La palabra infracción proviene de la raíz latina *infractio*, que significa quebrantamiento de una ley o pacto...”¹

Raúl Rodríguez Lobato señala que la infracción “... es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.”²

La infracción consiste en el incumplimiento de la norma, ya sea por comisión u omisión de la obligación establecida para ser cumplida por el administrado, teniendo dicha contravención como consecuencia una sanción.

Por lo general, el término “infracción” se debe utilizar cuando se trata de violación a leyes o preceptos administrativos-fiscales, ya que comúnmente se habla de infracciones fiscales (administrativas) e infracciones penales (delitos); sin embargo lo correcto es hablar de “infracción” al referirnos a los ámbitos administrativo y fiscal.

Prueba de lo anterior está en que “Existen infracciones administrativas que a su vez se consideran delitos, entre ellos tenemos el contrabando, la defraudación fiscal, el enriquecimiento ilícito de los servidores públicos, la

¹ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2001, p. 455.

² Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Harla, México, 1991, p. 184.

falsificación de documentos oficiales, etc., y por ello es importante distinguir entre infracción y delito.”³

Para entender esta diferenciación entre infracción y delito, se debe saber que “La infracción y el delito en cuanto a las consecuencias de su comisión (u omisión) quedan comprendidos dentro del género del concepto sanción. Así, la infracción tendrá *sanción* de índole administrativa y el delito *sanción* que se caracteriza por la pena.”⁴

La infracción es sancionada generalmente por una autoridad administrativa competente, por violación a las disposiciones de la misma naturaleza, y puede ser atribuida a personas físicas y morales, y su sanción más común es la multa; mientras que el delito lo sanciona o castiga el Poder Judicial a través de los Tribunales propios de esa esfera de competencia, por violar normas de derecho penal y a su vez de la materia administrativa, que tienden a proteger la vida, la salud, la economía pública y privada, la seguridad social o colectiva. Generalmente este tipo de conductas es atribuible a personas físicas, y como elemento de su existencia son notables el dolo y la culpabilidad, su sanción más usual es la pena privativa de la libertad.⁵

Hechas estas diferenciaciones se tiene que la infracción administrativa es definida por el jurista Gregorio Sánchez León como “... la acción u omisión, intencional o culposa, que puede ser cometida por el sujeto pasivo de la

³ Sánchez Gómez, Narciso. *Ob. cit.*, p. 455.

⁴ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *El Delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal*, Porrúa, México, 2001, p. 15.

⁵ Ramírez Gutiérrez, José Othón. *Infracción. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo V*, Porrúa. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1985, pp. 103 y 104.

relación tributaria, por una autoridad, por un fedatario o un tercero, y que está sancionada administrativamente, por regla general, en forma pecuniaria.”⁶

Para el tratadista mexicano Miguel Ángel García Domínguez la infracción fiscal la define como “... 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.”⁷

Sin embargo, para Octavio Alberto Orellana Wiarco “... 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 cumplir espontáneamente con la obligación, o cuando el incumplimiento se deba en razón de fuerza mayor o de caso fortuito...”⁸

Para la Doctora Doricela Mabarak Cerecedo “... por infracción fiscal se entiende la violación a una norma tanto legal como reglamentaria que traiga como consecuencia un incumplimiento a obligaciones de dar, de hacer, de no hacer o de permitir o tolerar.”⁹

⁶ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Ob. cit.*, p. 10.

⁷ García Domínguez, Miguel Ángel. *Derecho Fiscal Penal*, Porrúa, México, 1994, p. 137.

⁸ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Ob.cit.*, p. 13.

⁹ Doricela Mabarak, Cerecedo. *Derecho Penal Fiscal. Parte General*, Lázcana García Editores, México, 1993, p. 75.

Por lo tanto, una infracción fiscal es todo hecho negativo o positivo; todo acto u omisión que sancionan las leyes fiscales. Es cuando el sujeto legalmente obligado, ejecuta un acto prohibido u omite la realización de un acto ordenado por la norma.

En este sentido el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 71 quién es el sujeto infractor, cuando menciona que el responsable en la comisión de infracciones, es la persona que realice los supuestos ilegales que establecen tales infracciones, así como la que omita el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Como características de las infracciones administrativas y que son propias para la materia fiscal, es de destacarse a las siguientes:

- I. Se trata de una violación a normas jurídicas administrativas.
- II. Dichas normas jurídicas se encuentran encuadradas dentro del marco del derecho público, cuya conducta viene a ocasionar un daño a los intereses de la colectividad o del propio Estado.
- III. La responsabilidad que se finca al infractor debe ser reparada mediante una sanción administrativa, y en su caso de índole judicial, conforme a la gravedad de la contravención cometida.
- IV. La infracción puede ser ocasionada por dolo o culpa, en el primer caso, hay mala fe o el propósito razonado y manifiesto de cometer ese tipo de conducta para lesionar los intereses públicos; en el segundo, a

lo sumo puede haber ignorancia, negligencia, descuido o imposibilidad física, pero sin el ánimo directo de violar la norma jurídica.

V. Para calificar la infracción cometida por las personas físicas y morales y para aplicar la sanción conducente, previamente se debe seguir por la autoridad administrativa competente el procedimiento legal respectivo, para que conforme a los antecedentes, constancias o pruebas que logre allegarse alcance la convicción de que se ha cometido o no una violación al marco jurídico administrativo, para posteriormente aplicar la sanción según la gravedad de la falta.

VI. La calificación de la gravedad de la infracción y el fincamiento de la sanción administrativa deben estar apoyadas en las normas legales sobre la materia, para que exista la adecuación entre conducta imputable al transgresor y la clase de sanción o castigo que debe recibir por ese proceder ilícito.

Por tanto la infracción es el género de lo ilícito, el delito es una especie de ese género; la infracción fiscal, según el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación amerita una pena económica, en forma de multa; el delito amerita pena corporal; la multa la aplica la autoridad fiscal, la pena corporal, la autoridad judicial.

El mismo Código hace enunciado de las infracciones y de los delitos fiscales y señala en cada caso la pena que los responsables de estos ilícitos han de sufrir.

Para efectos de nuestro tema, enunciaremos únicamente las infracciones que son las siguientes:

1. Las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79);
2. Las relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, avisos y expedición de constancias (artículo 81);
3. Las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad (artículo 83);
4. Las de instituciones de crédito (artículo 84-A);
5. Las cometidas por usuarios de servicios y cuentahabientes de instituciones de crédito (artículo 84-C);
6. Las cometidas con motivo de cesión de créditos en virtud de contratos de factoraje financiero (artículo 84-E);
7. Las cometidas por casas de bolsa (artículo 84-G);
8. Las relacionadas con la facultad comprobatoria del fisco (artículo 85);
9. Las relativas a la obligación de adherir marbetes a envases de bebidas alcohólicas (artículo 86-A);
10. Las relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal (artículo 86-C);
11. Las de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados (artículo 86-E);
12. Las de funcionarios o empleados públicos (artículo 87);
13. Las consideradas de terceros (artículo 89);
14. Las innominadas no tipificadas (artículo 91); y
15. Las relacionadas con el dictamen de estados financieros que deban elaborar los contadores públicos (artículo 91-A).

En la referida relación que se hace de los artículos mencionados del Código Fiscal de la Federación, no se alude a los preceptos que regulan la cuantificación de la sanción y al tipo de estas.

La clasificación que hace el Código Fiscal de la Federación respecto de las infracciones a las disposiciones fiscales es el de dividir las en dos especies:

1. Infracciones y
2. Delitos Fiscales.

No todas las infracciones tienen las mismas características, de ahí que, en función de esas características se hayan elaborado diversas clasificaciones que es pertinente conocer, ya que por lo regular, del tipo de infracción depende el tipo de sanción. En materia fiscal podemos clasificar a las infracciones como sigue:

“a) Delitos y faltas. Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.

b) Instantáneas y continuas. Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir; se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga con el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerse, sino hasta que cesa la conducta.

c) Simples y complejas. Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.

d) Leves y graves. Las primera son aquellas que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.”¹⁰

Sin embargo existen otras clasificaciones que a continuación se mencionan:

“a) Infracciones que producen un perjuicio económico, por ejemplo: no pagar un impuesto.

b) Infracciones en las cuales no existe perjuicio económico, no se presentan declaraciones informativas.

c) Infracciones dolosas o culposas. En las primeras hay la voluntad de violentar la norma fiscal y en las segundas no.

d) Infracciones sustantivas y formales. En las primeras se vulnera una norma fiscal principal y las segundas únicamente se refieren a infracciones de los deberes formales que tiene que cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídico-contributiva.

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. *Ob. cit.*, p. 184.

e) Infracciones según los sujetos que las realizan, cometidas por el sujeto directo o por un tercero.”¹¹

La infracción fiscal es una relación jurídica en la que participan una serie de elementos como:

1. Los Sujetos
2. El Objeto
3. La Conducta
4. La Tipicidad
5. La Antijuridicidad
6. La Imputabilidad
7. La Culpabilidad y
8. La Punibilidad

A continuación se hace una breve explicación de estos elementos:

1. Los sujetos de la infracción fiscal

Sujeto Activo.- Persona física o moral que realiza el acto o el hecho fiscalmente sancionable. El autor de la infracción tipificada en la ley.

¹¹ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I*, IURE, México, 2001, p. 343.

Sujeto Pasivo.- Quien de manera directa sufre la acción u omisión realizada por el sujeto activo; es decir, la Hacienda Pública, es el ente público, una dependencia u organismo de la Administración Pública Tributaria Federal, Estatal o Municipal que resulta lesionada con la conducta ilícita del sujeto activo.

La Persona como Sujeto Activo de la Infracción Fiscal

- La respectiva sanción, por tener fundamentalmente carácter económico, se aplica por igual a persona física o a persona moral.
- Lo que interesa es la ubicación del infractor del precepto legal, así como el de la infracción cometida.

La Hacienda Pública como Sujeto Pasivo de la Infracción Fiscal

- Los órganos dependientes de la autoridad fiscal son los titulares de los derechos violados, los ofendidos con el ilícito cometido.
- Sin embargo quien en realidad resulta afectada es la sociedad, pero como ella no puede defenderse por si misma quien lo hace son los órganos estatales.

Al respecto Sergio Francisco de la Garza comenta lo siguiente: “En la infracción tributaria la colectividad es la que aparece siempre en primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquella lleva consigo. El daño causado por la infracción es la pérdida de recursos monetarios para

el ente público, aunque también puede consistir en el incumplimiento de deberes formales que indirectamente producen el incumplimiento de prestaciones económicas”.¹²

2. El objeto de la infracción fiscal

Constituido por la conducta indebida, desviada o desvinculada de la norma jurídica fiscal, por eso se trata de la materia en que se manifiesta el proceder del sujeto activo, y que al ser descubierta y calificada por la autoridad competente debe ser sancionada según su gravedad fundándose y motivándose la resolución expresa que verse sobre la misma. Al objeto también se le identifica como la materialización o configuración de la falta o infracción en cuestión.

3. La conducta

La conducta es un elemento sustancial de la infracción fiscal. Se requiere la manifestación de un acto de conducta del sujeto activo de la infracción para que ésta se actualice. Esta manifestación de conducta puede ser positiva o negativa; es decir, puede consistir en hacer lo que la norma jurídica prohíbe o en no hacer lo que el precepto ordene.

¹² De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, 2001, p. 940.

4. La tipicidad

Esto es que la conducta del infractor encuadre con lo que al efecto esté descrito como infracción por la ley aplicable al caso que se trate.

5. La antijuridicidad

Se refiere a que toda infracción fiscal es contraria a un orden jurídico, manifestada por la violación o incumplimiento de una regla de derecho y que por lo tanto debe ser sancionada siguiendo lo estipulado en el mismo cuerpo legal que la contiene.

Se conceptúa como todo aquello que va en contra del derecho.

Consta de 2 elementos:

1. El material, es decir la conducta humana, y
2. El formal, constituido por la norma jurídica expedida por el Estado.

Se dice que una conducta es antijurídica cuando su manifestación es en alguna forma contraria al ordenamiento legal que la regula.

6. La imputabilidad

Es la aptitud o capacidad necesaria del sujeto activo para que le sea atribuida la omisión o acto equiparable a una infracción.

Debido a que en la materia fiscal la responsabilidad generalmente tiene carácter pecuniario o económico, la imputabilidad juega un papel diferente al que se presenta en el terreno penal.

7. La culpabilidad

Consiste en la actitud volitiva que adopta el sujeto infractor para cometer la infracción.

Puede ser consciente o inconsciente, es decir se puede cometer la infracción conociendo las consecuencias que se generarán con el incumplimiento o por el contrario, sin conocer los alcances de la ley fiscal.

Se trata del incumplimiento de las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar que conforme a una norma jurídica fiscal se le marcan al infractor, de tal manera que con ese comportamiento reprochable se han tipificado las infracciones culposas y dolosas, o leves y graves, en las primeras se registran a lo sumo la ignorancia, descuido, error, imposibilidad física o negligencia, y en las segundas hay la firme intención, la premeditación y la ventaja para ocasionarle un daño o perjuicio a los intereses del fisco.

Sin embargo se puede hablar también de *inculpabilidad*, que sería una excluyente del sujeto activo de la culpabilidad, debido a que la conducta del infractor no está conducida a violar la ley, ni ocasionar daños al fisco; es decir, que se trate de excluyentes de responsabilidad como son el error, la ignorancia, la negligencia, etc. Circunstancias que son tomadas en cuenta en el momento de la imposición de la multa como sanción por infracciones a las disposiciones fiscales.

8. La punibilidad

Consiste en la relación que existe entre la infracción, la conducta típica, antijurídica y culpable, y la pena o sanción que la ley establece.

No puede aplicarse a una conducta determinada una sanción, si no está considerada como infracción, y tampoco se puede sancionar a una conducta que se considere ilícita, si no es expresamente aplicable a la determinada infracción.

Como se sabe, las leyes han sido creadas para ser cumplidas y no para ser violadas. Toda ley lleva implícito el requisito de su cumplimiento obligatorio, además de los instrumentos necesarios para que los órganos del estado puedan obligar a los particulares a su acatamiento si no lo hacen en forma voluntaria, esto es el principio de ejecutividad de la ley.

La finalidad de la infracción fiscal consiste en hacer cumplir la obligación fiscal para defender los intereses o bienes tutelados por las normas jurídicas correlativas.

1.2 SANCIÓN

Para el jurista Eduardo García Máynez “La sanción puede ser definida como *consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.*”¹³

Al respecto Raúl Rodríguez Lobato abunda indicando “... el autor citado nos dice que la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. Por lo tanto, el incumplimiento del deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.”¹⁴

¹³ García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1998, p. 295.

¹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. *Ob. cit.*, p. 185.

De lo anterior se desprende que existe una norma que prevé la obligación de dar, hacer, no hacer o tolerar y que su incumplimiento o infracción deriva en una sanción, por ende se aplica el principio jurídico de: “nulla poena sine lege” (no hay pena sin ley), ya que para la existencia de una sanción, debe primero haber un ordenamiento que la contemple y la violación a este ordenamiento.

Francesco Carnelutti afirma que: “se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal.”¹⁵

Por lo tanto, se tiene que las consecuencias son de diversas magnitudes, tomando en consideración varios elementos que intervienen en la comisión de la infracción, sin perder de vista los objetivos que deben de cumplir dichas sanciones, esto es la observancia del derecho y la preservación del orden jurídico.

Como se ha observado, toda norma jurídica lleva consigo determinadas consecuencias positivas y negativas, siendo éstas últimas las que se presentan con el incumplimiento de los deberes que la misma impone. Por ende, el quebrantamiento a esta norma, da como resultado una sanción.

Así se dice que si *A* es, debe ser *B* y que si *B* no es, debe ser *C*, de modo que *C* es una sanción.

¹⁵ Carnelutti, Francesco. Cit. por Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, México, 1991, p. 340.

La sanción es el medio coercitivo con el que cuenta la norma jurídica para forzar su cumplimiento, cuando el obligado incumple con dicha norma. Es la consecuencia jurídica desfavorable para el sujeto, que se aplica en caso de infracción.

Alejandro A. Saldaña Magallanes señala que “...la sanción es la represión que aplica el Estado a través del Derecho, en uso de medios coactivos y de la forma que marquen las Leyes para su ejecución, por violaciones a diversas disposiciones de la materia, sirviendo a su vez como medida intimidatoria, previniendo y asegurando el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos para mantener el orden público establecido.”¹⁶

La sanción conlleva una característica fundamental; la de su coercibilidad; es decir, de presentarse el incumplimiento de una obligación jurídica se posibilita imponer al obligado el cumplirla, aun por la fuerza. El incumplido se ve compelido a satisfacer la obligación, sea ella misma, o con una prestación equivalente (indemnización), o aun recibe un castigo para conminarlo a evitar en lo sucesivo otro u otros incumplimientos.

Es necesario precisar que no debemos confundir a la sanción con los actos de coacción, ya que como hemos visto la sanción es la consecuencia de un incumplimiento, mientras que la coacción es, la aplicación forzada de la sanción.

La finalidad de la imposición de la sanción es la siguiente:

¹⁶ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Requisitos Esenciales y Medios de Defensa de las Multas Administrativas y Fiscales 2003*, ISEF, México, 2003, p. 17.

1. La observancia de las normas, lo que conlleva al cumplimiento forzoso.
2. Cuando no sea posible lograr de manera coactiva la realización de la norma, la sanción puede consistir en obtener del infractor una cantidad económica equivalente a la obligación incumplida, o sea, la reparación del daño o indemnización.
3. Cuando el daño sea irreparable la sanción consistirá en un castigo que restrinja los derechos del infractor; es decir como la destitución, la revocación, el decomiso o la privación de libertad.

A la sanción se le ha clasificado de diversas formas, de las cuales veremos algunas:

- **Por la finalidad que persigue y en la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción.**

Al respecto el jurista Eduardo García Máynez hace una clasificación tripartita, que veremos a continuación:

1. La de coincidencia que es cuando el contenido de la sanción coincide con el de la obligación y se está frente del *cumplimiento*

forzoso. Su fin consiste en obtener coactivamente la observancia de la norma infringida.

2. La de no coincidencia que es cuando no se puede conseguir de manera coactiva el cumplimiento de la obligación y se exige al obligado que lleve a cabo una prestación equivalente a la que dejó de realizar, en donde el fin de esta sanción es el que se asegure al sujeto pasivo que recibirá una indemnización por los daños y perjuicios ocasionados. Aquí no existe coincidencia entre la conducta y el contenido de la sanción, sino una relación de no coincidencia, pues se busca que esa indemnización sea equivalente al daño ocasionado.

3. Castigo, esta tercera forma sancionadora según el mismo Eduardo García Máynez surge cuando no se puede exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado. Cuando la violación es de tal gravedad que la indemnización resulta insuficiente, en donde no se trata de corregir un daño, tal vez irreparable, sino de que se le imponga al violador una pena. Esta forma sancionadora encuadra en la hipótesis de no coincidencia, ya que su finalidad inmediata es aflictiva y no persigue el cumplimiento de un deber jurídico (primario) ni la obtención de prestaciones equivalentes.

Los anteriores tipos de sanciones constituyen las *formas simples* de las sanciones jurídicas, pero también existen las *formas mixtas o complejas* que son el resultado de la suma o combinación de las anteriores, resultado las siguientes combinaciones:

1. cumplimiento + indemnización.
2. cumplimiento + castigo.
3. indemnización + castigo.
4. cumplimiento + indemnización + castigo.¹⁷

➤ **Por la finalidad que persiguen, hay dos tipos básicos que son:**¹⁸

1. Las que tienen un fin satisfaciente, o de restitución en un sentido amplio, que incluye la ejecución coactiva de la obligación, y que se realizan “*para que se remueva la violación*”...; y
2. Las sanciones que no tienen ese propósito satisfaciente, sino uno predominantemente aflictivo o represivo, que se aplica “*porque la violación se ha producido*” y que constituyen una pena o castigo que se impone al infractor.

➤ **Por la materia: sanciones civiles, penales, administrativas, internacionales, etc.**

➤ **En principales, accesorias y subsidiarias.**

1. Las sanciones principales son aquellas que se imponen como castigo por la violación de la norma infringida. Por ejemplo: la multa o la privación de la libertad.

¹⁷ García Máynez, Eduardo. *Ob. cit.*, p. 303.

¹⁸ Carnellutti, Francesco. Cit. por Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, México, 2002, p. 18.

2. Las sanciones accesorias son aquellas que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado. Por ejemplo: El decomiso en el delito de contrabando.

3. Por último, las sanciones subsidiarias son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida, por ejemplo, la privación de la libertad (arresto) resultado de la conversión de una multa que no se paga por insolvencia del infractor.

➤ **Según la naturaleza de los bienes de que privan.**

Según la naturaleza de los bienes de que privan, las penas pueden clasificarse en:

1. Las penas privativas de la libertad o penas corporales, que afectan a la persona en sí misma.

2. Las penas económicas o pecuniarias. Que afectan a la persona en su patrimonio, pues consisten en la pérdida de parte de este, sea dinero u otros bienes. Estas se dividen a su vez en principales y accesorias.

3. Las que consisten en privación de derechos, separación de cargos públicos o de autorizaciones administrativas, como los nombramientos de agentes aduanales, notarios públicos, permisos de elaboración de alcoholes, etc.

1.3 SANCIÓN ADMINISTRATIVA

Dentro de las sanciones, se encuentra la enfocada a la rama del Derecho Administrativo, traducéndose ésta en términos generales en la medida que imponen las autoridades administrativas a quienes infringen la Ley Administrativa, denotando así la existencia de un acto ilícito proveniente de una persona que fractura el orden jurídico administrativo, y que repercute en un daño a la Administración del Estado, a la colectividad, a los individuos o al interés en general.

La sanción administrativa se traduce por un lado en la “infracción”; siendo el acto u omisión que definen las leyes administrativas no son delitos por la legislación penal, por considerarse faltas que ameritan sanciones menores. Por otro lado no hay que pasar por alto que dentro de las sanciones administrativas también se encuentran las de tipo “delictivo” que estarían fuera del entorno de infracciones, teniendo éstas una naturaleza jurídica *sui generis*.

Por lo tanto, la sanción administrativa es impuesta por los Órganos de la Administración, conforme a los procedimientos establecidos en las leyes administrativas.

Al respecto la Doctora Margarita Lomelí Cerezo señala el criterio práctico de Guido Zanobini para distinguir las sanciones administrativas dado por el siguiente principio: “Son penas administrativas y no sanciones penales todas aquéllas cuya aplicación reserva la ley a la autoridad administrativa.”¹⁹

¹⁹ Lomelí Cerezo, Margarita. *Ob. cit.*, p. 22.

“Coincide con Zanobini la opinión de Francisco Antolisci, eminente penalista italiano, que considera que el Derecho Administrativo contiene normas que establecen, como consecuencia de sus respectivas violaciones, *“sanciones que sustancialmente son penas, en cuanto que implican una disminución de los bienes del individuo”* y que constituyen las penas administrativas, entre las cuales señala especialmente: *a) las penas disciplinarias; b) las penas fiscales y de finanzas, como penas pecuniarias, clausuras de negocios o establecimientos comerciales o industriales; etc.; y c) medidas de policía, como detención policíaca, amonestación, etc.,* indicando que las penas señaladas *“se diferencian de las que se caracterizan el delito, porque no se aplican por la autoridad judicial a través de un proceso, sino directamente por la Administración, utilizando sus propios órganos sin la intervención, ni siquiera indirecta de la jurisdicción.”*²⁰

El maestro Narciso Sánchez Gómez la define como sigue: “La sanción administrativa, es el castigo o escarmiento aplicable al infractor de las disposiciones administrativas, mediante una medida de apremio, disciplinaria, misma que debe dictarse mediante una resolución escrita de autoridad competente en donde se funde y motive la gravedad de la falta y su equivalente pena o castigo.”²¹

Así mismo, dice que “...es la medida disciplinaria que impone el Poder Ejecutivo por medio de sus organismos o dependencias, por las infracciones a los preceptos jurídicos de esa misma naturaleza, se trata de medidas represivas que buscan mantener la vigencia del derecho positivo, el respeto

²⁰ Idem.

²¹ Sánchez Gómez, Narciso. *Segundo Curso de Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 1998, p. 381.

al ejercicio de las funciones del Estado y las buenas relaciones entre los sectores de la población.”²²

Para el Doctor Miguel Acosta Romero “La sanción administrativa en términos generales, puede definirse 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 tiene los ciudadanos con respecto a la sociedad.”²³

Las sanciones administrativas pueden ser clasificadas de la siguiente manera:

- Amonestación
- Apercibimiento
- Multa
- Revocación o Cancelación de actos administrativos
- Decomiso
- Clausura de negocios o establecimientos.
- Suspensión
- La destitución de empleos, cargos o comisiones
- Inhabilitación para desempeñar funciones públicas
- Nulidad de actos administrativos.
- Arresto hasta por 36 horas
- Caducidad de actos administrativos y
- Pago de daños y perjuicios por responsabilidad patrimonial.

²² *Ibidem*, p. 379.

²³ Acosta Romero, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso*, Porrúa, México, 1999, p. 1104.

1.4 SANCIÓN FISCAL

Las normas jurídicas imponen al Estado y a los particulares obligaciones de dar, hacer, de no hacer o de tolerar y su incumpliendo trae como consecuencia la sanción, cuya función es disciplinar al incumplido y estimular a la observancia y exacto cumplimiento de dicha norma.

Las sanciones impuestas por infracciones fiscales constituyen una categoría de las sanciones administrativas, ya que se imponen en virtud de la relación general de poder que ejerce la Administración sobre los particulares o administrados y, por tanto, todo lo que se exprese en general sobre sanciones administrativas puede ser aplicado en particular a las sanciones fiscales o tributarias.

Es necesario acotar que la sanción fiscal pese a su naturaleza administrativa es considerada independiente y autónoma en virtud de ciertas particularidades de la materia.

De ello se tiene que la sanción fiscal será la consecuencia jurídica nacida a cargo del infractor por las Leyes Tributarias y en relación con los contribuyentes, responsables solidarios y terceros que adquieren responsabilidad fiscal.

Toda consecuencia jurídica que se produce en contra de un infractor de una disposición legal, puede ir desde la anulación o el restablecimiento del orden

jurídico violado, hasta sanciones muy severas para el infractor, como la privación de su patrimonio y la pérdida de su libertad.

La sanción tributaria es la medida perjudicial para los bienes jurídicos de la persona que ha infringido la norma de la misma clase. La reacción jurídica del ordenamiento que establece para el infractor consecuencias desfavorables para su persona o patrimonio. Su necesidad es evidente tanto para evitar la desigualdad ante la ley Tributaria (carácter ejemplar), creando una coacción psicológica, que evite la natural tendencia al fraude fiscal (carácter intimidatorio o de prevención especial), a propósito para defender el Interés Público y obtener el ingreso no satisfecho (carácter remunerador).²⁴

Las sanciones fiscales tienen las siguientes características:

- I. Pertenecen al género de las sanciones administrativas, impuestas por una autoridad dependiente del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal.
- II. Es una consecuencia de la infracción a las normas de naturaleza fiscal, y por ello, debe estar plenamente estipulada en un precepto jurídico, que permite apreciar, interpretar y mantener su congruencia con la gravedad de la violación cometida.
- III. Para su validez y eficacia, se debe contener en una resolución administrativa de autoridad competente, en donde expresamente se funde y motive, el tipo de infracción cometida, y como

²⁴ Carretero Pérez, Adolfo. *Derecho Financiero*, Santillana, Madrid, 1968, p. 501.

consecuencia lógica la medida represiva, existiendo adecuación entre los hechos que se dan en la realidad social que dieron origen a esa violación, y las normas jurídicas que regulan la sanción aplicable a cada caso particular.

- IV. Equipara a un escarmiento o castigo que sufre la persona física y moral que aparece como sujeto activo de la infracción que le da origen.
- V. También lleva como finalidad, lograr que el infractor regularice su situación contributiva, para que en el futuro cumpla puntualmente con sus obligaciones fiscales, y no vuelva a reincidir.
- VI. Se trata de un ingreso fiscal que percibe el Estado, denominado *accesorios legales de las contribuciones y aprovechamientos*, con un enfoque que pretende el pago de daños y perjuicios que debe hacer un evasor fiscal para que se atiendan con regularidad sus funciones de Derecho Público y completar lo que conocemos como *gasto público*.
- VII. La sanción fiscal, es independiente de la sanción judicial, ya que la primera es calificada y aplicada por una autoridad administrativa, y la segunda corre a cargo de un tribunal judicial.

Existen distintos tipos de Sanciones Fiscales, entre las cuales tenemos las siguientes:

- 1) Imposición de multas
- 2) Imposición de recargos
- 3) Actualización
- 4) Gastos de ejecución
- 5) Apercibimiento o amonestación
- 6) Clausura
- 7) Las demás que señalen las leyes.

En nuestro derecho y de conformidad con el Título IV del Código Fiscal de la Federación, la sanción fiscal se divide en infracciones y delitos, en donde dependiendo de la gravedad del ilícito cometido, se impondrá una sanción que repercutirá en mayor o menor grado al infractor según sea el caso.

El objeto que persigue la aplicación de sanciones a las infracciones en materia tributaria tiene una doble función: restitutoria o reintegradora (cubrir el impuesto o carga fiscal omitido) y una aflictiva o disciplinaria (la imposición de multas para conminar a futuro el cumplimiento voluntario).

La finalidad que se busca con la sanción fiscal es que el contribuyente cumpla puntualmente con sus obligaciones fiscales, con el objeto de garantizar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

1.5 MULTA

En general, “La multa, es una pena pecuniaria consistente en el pago de una cantidad de dinero a la administración pública cuando se ha contravenido un precepto legal, la cual debe ser aplicada por autoridad competente conforme a la gravedad de la infracción cometida, fundándose y motivándose debidamente la resolución que la contiene.”²⁵

“...según la etimología latina, multa significa “multiplicación” y denota el aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que había de pagarse por cada desobediencia a las órdenes de un Magistrado, pudiendo aumentar día a día, a fin de romper la resistencia del multado.”²⁶

Como se puede ver el concepto actual de multa es distinto del que le dio origen, ya que para imponer una multa, se debe hacer estrictamente conforme a la ley haciendo referencia al principio “nulla poena sine lege” (no hay pena sin ley); así, para que una multa sea constitucional debe obedecer a lo establecido en la ley, en nuestro caso, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en su artículo 31, fracción IV establece:

“Son obligaciones de los mexicanos:

....

²⁵ Sánchez Gómez, Narciso. *Segundo Curso de Derecho Administrativo*, Ob. cit., p. 383.

²⁶ Lomelí Cerezo, Margarita. *Ob. cit.* p. 178.

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

Para que una multa no sea inconstitucional debe ser:

- ✓ Proporcional o equitativa;
- ✓ Estar prevista en la ley, y
- ✓ Que se destine a sufragar el gasto público.

La multa es una sanción económica o pecuniaria de carácter personal, que afecta a la persona en su patrimonio, que deriva de cometer alguna infracción a las disposiciones legales o reglamentarias, cuya finalidad y objetivo dependerá en ciertos casos de la rama del derecho que se trate, pero pudiendo generalizar que es prioritariamente de carácter represivo, por ende preventivo, y subjetivamente indemnizatorio.

Para la Doctora Margarita Lomelí Cerezo, “... la multa tiene un fin *primario* de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden *secundario*. Efectivamente las multas no se establecen con el propósito de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.”²⁷

²⁷ Lomelí Cerezo, Margarita. *Ob. cit.*, pp. 177 y 178.

Por su parte, el maestro Gregorio Rodríguez Mejía sostiene: “ Podemos definir la multa como una pena de carácter económico que, de acuerdo con la ley, aplica la autoridad administrativa a los infractores de la misma.”²⁸

Al respecto, podemos acotar que la sanción económica (multa) es aplicada por la Autoridad Administrativa, misma que en nuestro caso en materia fiscal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) o el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Toda multa es una sanción mas no toda sanción es una multa, la multa es la sanción más usual en la mayoría de los sistemas jurídicos fiscales de la humanidad, y consiste en que la autoridad exige al particular infractor una suma de dinero adicional a la suerte principal de un tributo, y su monto se determina con base en la norma jurídica que debe aplicarse en cada caso particular, fundando y motivando la resolución o acto que la contenga, para que sea válida y eficaz.

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

En este sentido, el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación establece que la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones

²⁸ Rodríguez Mejía, Gregorio. *Teoría General de las Contribuciones*, Porrúa, México, 1994, p. 98.

respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Esto es que cuando un contribuyente o responsable fiscal haya cometido infracción a las leyes fiscales, deberá pagar la prestación omitida más los recargos o intereses moratorios y además se le aplicará la respectiva sanción económica conocida como multa.

Para el maestro Narciso Sánchez Gómez la multa “Prácticamente se trata de accesorios legales de las contribuciones por pago extemporáneo o evasión del tributo, pero participan de la misma naturaleza de éste, y lleva dos finalidades; primero, resarcir el pago de daños y perjuicios al Estado por el perjuicio que le ha ocasionado el contribuyente, al desobedecer su obligación contributiva, no aportando oportunamente una parte de su riqueza para cubrir el gasto público; segundo, imponer un castigo o escarmiento al infractor, para que regularice su situación y para que no vuelva a reincidir en esa clase de omisiones cometidas en contra del Poder Público.”²⁹

En materia Administrativa y Fiscal la multa puede ir aparejada de otra sanción, siendo por lo regular de carácter represivo y actuando como beneficiario el Estado, ello con independencia de la sanción Penal que en su caso acontezca. Así mismo, la multa tiene como objetivo que el Estado mantenga el orden público a través de un castigo en mayor o menor grado, además de una finalidad intimidatoria, evitando la reincidencia de los particulares, mas no dejarlos sin solvencia económica.

²⁹ Sánchez Gómez Narciso, *Ob. cit.*, p 474.

De lo anterior se desprende que siendo la sanción una cantidad pecuniaria a favor del Estado, esta cantidad o ingreso debe estar contemplada en la ley, así mismo en el Código Fiscal de la Federación, los ingresos se dividen en contribuciones, las cuales son de diversos tipos.

Se tiene que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; al mismo tiempo define cada uno de ellos y nos establece la existencia de los accesorios a estas contribuciones, siendo estos, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización, mismos que participan de la naturaleza de éstas.

La multa es un accesorio de las contribuciones y siguiendo el principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, la multa como accesorio de la contribución tiene la misma la naturaleza. Así, la naturaleza jurídica de la multa se observa en el referido artículo 2º, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación al indicar: “los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas...”

Sin embargo para la Doctora Margarita Lomelí Cerezo, “... la multa no es un mero accesorio del crédito fiscal constituido por el gravamen que se omitió sino como se ha dicho antes, constituye una sanción que como tal tiene sus propias características, por lo que no es técnicamente correcto el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en vigor que considera a las sanciones

como accesorios de las contribuciones y de la misma naturaleza que éstas.”³⁰

La columna vertebral del concepto en cuestión, es tomar en cuenta que la naturaleza jurídica de una multa es la de una sanción que se aplica con motivo de la comisión de una infracción y que tiene como finalidad el producir un escarmiento en el infractor, en materia tributaria, en el contribuyente.

Siguiendo este pensamiento, se puede partir del concepto consistente en que una multa no es otra cosa que la sanción que se aplica con motivo de la comisión de una infracción, por consecuencia, su naturaleza jurídica no es otra cosa que la de una sanción, caracterización que la diferencia de otras instituciones jurídicas similares como lo pudiese ser el recargo que tiene la naturaleza jurídica de una indemnización o de la actualización que es la forma de traer un valor pasado a su valor presente.

La multa es una cantidad de dinero que se impone al infractor en represión de su conducta violatoria de las disposiciones fiscales y por tanto al igual que las contribuciones omitidas, se actualizan cuando no son cubiertas en tiempo para pagarlas.

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación indica que:

“Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por

³⁰ Lomelí Cerezo, Margarita. *Ob. cit.*, p. 180.

las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.”

No existe criterio unánime entre los autores fiscalistas acerca de la naturaleza de los recargos; según Giorgio Tesoro los recargos constituyen "... una sanción de carácter complementario o accesorio", en tanto que para Bielsa (ambos citados por la Doctora Margarita Lomelí Cerezo) son intereses punitivos y tienen "en realidad una función de resarcimiento y no de pena."³¹

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación es preciso al respecto, pues tales recargos constituyen una indemnización por falta de pago oportuno.

Es posible que se confunda al recargo con la multa, ya que el recargo es un resarcimiento y no una sanción que pudiera confundirse con la multa. Nuestra ley no lo indica; pero sí existe, en forma indirecta, la respuesta en otro artículo, el cual expresa lo siguiente "no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales..." (artículo 73, CFF)

En el caso que prevé este precepto, o se ha cometido la infracción o ha ocurrido evasión temporal del pago del crédito fiscal, pero la ley elimina la sanción, si bien han de cubrirse los recargos que amerita el pago extemporáneo.

³¹ *Ibidem.* p. 181.

Clasificación de las multas

Las multas de acuerdo con las modalidades establecidas en el Código Fiscal de la Federación, pueden ser clasificadas conforme a la manera en que se determina el monto económico de las mismas, de la siguiente manera.³²

- *Multas según el régimen fiscal.* Las establecidas en los artículos 80, fracción II, y 84, fracciones IV y VI, se impone una pena menor de dinero si el contribuyente tributa en el Régimen Simplificado o como pequeño contribuyente (entiéndase Régimen Simplificado, según las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta [LISR]).
- *Multas en una cantidad fija de dinero.* Están las que se impondrán a usuarios de servicios públicos y cuentahabientes bancarios, por ejemplo las establecidas en el artículo 84-D.
- *Multas entre una cantidad de dinero mínima y una máxima.* Aplicables a la mayoría de las *infracciones*, las tenemos en los artículos 80, 82, 84, 84-B, 84-F; 84-H (vigente a partir de 2001), 86, 86-B, 86-F, 88 y 90.
- *Multas mixtas, cuantificadas en una cantidad fija de dinero o un porcentaje fijo.* Como la establecida en el artículo 80, fracción III, inciso a) por no citar el registro de contribuyente en las declaraciones,

³² González Martínez, Víctor Hugo. *Las multas Fiscales y su impugnación*, SICCO, México, 2003, p. 55 (nota actualizada al año 2005)

o la del artículo 86-D por presentar garantía insuficiente de crédito fiscal.

- *Multa establecida en un porcentaje único del impuesto omitido.* Aparece en el artículo 76, fracción I, donde se previene que cuando la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, se aplicará una multa de 40%, si se cubre antes de la liquidación del SAT.
- *Multas entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido.* El artículo 76, fracción II, establece que se impondrá una multa de 50% a 100% de las contribuciones omitidas cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de las facultades de comprobación.
- *Multa limitada, se basa en un porcentaje mínimo y hasta un máximo del límite de los honorarios cobrados.* La establecida en el artículo 91-B del mismo ordenamiento por omisión de contribuciones no observadas en el dictamen de contador público registrado, de 10% a 20%, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados.
- *Multas en un porcentaje de la diferencia que resulte entre la pérdida fiscal declarada y la que realmente existió.* El artículo 76 establece que cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente

sufridas, se impondrá una multa de 30% a 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda. Y de 20% a 30% si la pérdida no se amortizó (esta norma aplica el mismo porcentaje de 30% para dos hipótesis distintas).

- *Multa en un porcentaje fijo.* La establecida en el artículo 84-B, fracción II, en un 20% a las instituciones de crédito que no abonen un cheque en la cuenta del beneficiario.
- *Multa de relleno.* Sobre cualquier forma de infracción cometida, artículo 91.
- *Multas por error aritmético.* Se calcula sobre el monto de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, y van de 20% a 25%. Sin embargo, si se paga dentro de los 15 días siguientes a su notificación tiene una reducción de 50%, artículo 78.

La multa como se ha visto, es la sanción de más usual aplicación en todo régimen fiscal, y consiste en que la autoridad exige del particular infractor la entrega de una suma de dinero adicional a la contribución, y su monto o cuantía se determina, además con base en la disposición legal exactamente aplicable al caso de que se trate, con base también en el monto de la contribución no pagada. Tomando en consideración que las autoridades gubernamentales nunca deben imponer multas excesivas.

CAPÍTULO II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

2.1 ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el principal ordenamiento en materia fiscal, ya que en ella encontramos las normas que estructuran el eje de los derechos tributarios.

En este sentido y afirmando lo anterior, el Maestro Narciso Sánchez Gómez expresa que la Constitución “Es la fuente inicial del Derecho Fiscal, pues... sienta las bases de la obligación tributaria, la potestad tributaria federal y local, así como los principios de legalidad y audiencia que rigen los actos de las autoridades fiscales.”¹

Existen diversas disposiciones contenidas en nuestra Carta Magna, que guardan relación con los tributos, ya sea sólo haciendo mención de los mismos o bien considerándolos como verdaderos principios o reglas en la materia, pues algunos de los preceptos que esta contiene “...además de referirse en forma expresa a los tópicos contributivos fundamentales, representan la base de sustentación del sistema tributario mexicano.”²

¹ Sánchez Gómez, Narciso. *Ob. cit.*, pp. 42 y 43.

² Diep Diep, Daniel. *El Tributo y la Constitución*, PAC, México, 2000, p. 27.

Por lo tanto, al hablar sobre las contribuciones y por ende sobre los accesorios de las mismas, entre ellos la multa, es preciso partir del artículo 31, fracción IV Constitucional, ya que este constituye la base fundamental de nuestro sistema tributario y establece los principios básicos en la materia.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, a la letra dice:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. a III. ...

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

De la lectura del artículo en comento se desprenden los siguientes puntos:

“1º Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.

2º Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Estado y el Municipio.

3º Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.

4º Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

5º. Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos, y

6º Que deben ser equitativos y proporcionales.”³

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con nuestra doctrina, interpretó el citado artículo 31, fracción IV, en la siguiente tesis de Jurisprudencia:

IMPUESTOS. VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo

³ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Los Impuestos, Porrúa, México, 1995, p. 187.

contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Séptima Época, Pleno, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo I, Tesis: 173, p. 173.

A mayor abundamiento y examinando los puntos anteriores, es de precisar que:

1. En su primer párrafo este precepto constitucional configura una obligación de dar, es decir de pagar el tributo, obligación ex-lege, pues únicamente cuando el “mexicano” realice actos previstos por la ley como gravables proporcional y equitativamente se colocará en la hipótesis prevista por este

mandato; y su incumplimiento generará una transgresión legal, sancionada comúnmente en forma de multa.

De la obligación establecida para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos, deriva la aparente restricción a “los mexicanos”, es decir, como si se excluyese a los extranjeros del carácter de “sujetos pasivos” de la relación tributaria.

Al respecto la Doctora Doricela Mabarak Cerecedo considera que si él “... precepto constitucional no es lo suficientemente amplio para englobar en él otras personas que también tienen, en un momento dado, el carácter de contribuyentes, como sucede con los extranjeros, tanto residentes en el país como en el extranjero, cuando sus fuentes de riqueza se encuentran ubicadas en México...”⁴

Por lo tanto la obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos, no es excluyente de los extranjeros el contribuir para el sostenimiento de los gastos gubernamentales, ya que “Este precepto establece una obligación general para todos los mexicanos, que no significa que sólo éstos estén obligados a contribuir, pues ni esta disposición, ni ninguna otra contenida en la Carta Magna prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando residen en este país, tengan en él un establecimiento permanente o se encuentre aquí la fuente de su riqueza.”⁵

⁴ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill/Interamericana de México, México, 1995, p. 65.

⁵ Méndez Galeana, Jorge. *Introducción al Derecho Financiero*, Trillas, México, 2003, p. 111.

Resulta aplicable al caso la Tesis Aislada que establece:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EMPRESAS EXTRANJERAS ESTABLECIDAS FUERA DEL PAÍS. SON CAUSANTES POR LOS INGRESOS OBTENIDOS DE FUENTES DE RIQUEZA SITUADAS EN EL TERRITORIO NACIONAL. Debe considerarse que una empresa extranjera, establecida en el extranjero, es causante del impuesto sobre la renta conforme a lo mandado por el artículo 6o., fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre de 1964), cuando su ingreso gravable deriva del tráfico mercantil de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por un comisionista de la empresa extranjera; ya que, en tales casos, debe considerarse que la fuente de riqueza de que provienen los ingresos que modifican su patrimonio, se halla ubicado en el territorio nacional.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Volumen 4, Tercera Parte, p. 143.

No obstante, a lo anterior, tenemos el criterio de Daniel Diep Diep que dice: “Es obvio que si el artículo 33 Constitucional reconoce en favor de los extranjeros el derecho a las garantías individuales, necesariamente resultaría un privilegio absolutamente inexplicable e inmerecido que pudiesen quedar al

margen de la obligación tributaria, dejando en evidente desventaja a los mexicanos y precisamente en su propio país.”⁶

2. En cuanto a las entidades que tiene derecho a recaudar las contribuciones, y que son la Federación, el Distrito Federal, los Estado y los Municipios, se debe a su papel de sujetos activos del crédito fiscal dentro de la relación jurídica tributaria.

Esto es que tienen derecho a cobrar contribuciones, además del Gobierno Federal, también los gobiernos de las entidades federativas y de los municipios. Dada la organización política del Estado mexicano, el carácter de sujetos activos de las contribuciones puede recaer simultáneamente en estos tres órganos de autoridad, en virtud de que, también debido a la organización política del país, los gastos públicos de estas tres entidades políticas, se encuentran separados, y claramente identificados uno del otro, y en consecuencia, ellas pueden al mismo tiempo concurrir a gravar con contribuciones a los gobernados, sin más límites que los establecidos en la propia Constitución.

En la pre-existencia de esos tres “sujetos activos”, hay dualidad de tiempos: por una parte, que hay tres entidades de gobierno a las que el ciudadano queda supeditado con la obligación de tributar; y, por la otra, que ese compromiso se subordina a la preceptiva que contengan las leyes, una vez que se les haya identificado como “sujetos activos” a cuyo favor debe obligarse la actividad contributiva de sus gobernados.

⁶ Diep Diep, Daniel. *Ob. cit.*, p. 32.

3. Respecto a que el Distrito Federal, el Estado y el Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.

Se desprende un concepto importante, la condición de residencia del contribuyente; al respecto el autor Hugo Carrasco Iriarte analiza que “... cabe preguntar, ¿cuál es el sentido que busca el legislador constituyente cuando habló de residencia? La respuesta acertada es que utiliza la palabra *residencia* para delimitar la jurisdicción tributaria tanto de los estados como de cada municipio que se encuentran en el territorio nacional. Limita la potestad impositiva de las entidades federativas a su marco legal de competencia y obliga a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a pagar las contribuciones a que haya lugar, pero sólo respecto del municipio y estado donde resida. Jamás una entidad federativa podrá pretender ampliar su poder tributario a otra y mucho menos, como ya destacó, coaccionar a los causantes de diverso estado a pagar tributos.”⁷

A mayor abundamiento, la Doctora Doricela Mabarak Cerecedo señala que “... los fiscos que simultáneamente tienen derecho a cobrar contribuciones, son los que ejerzan jurisdicción sobre el lugar de residencia del gobernado... Por lo tanto, el concepto de residencia utilizado por el contribuyente ha tenido en el derecho fiscal mexicano una ampliación importante y significativa para el pago de las contribuciones.”⁸

Daniel Diep Diep manifiesta que “... el criterio de residencia ha sido utilizado principalmente como recurso conceptual para controvertir, según vimos, la obvia deficiencia del primer párrafo del artículo a estudio, toda vez que sólo alude a los mexicanos. Pero también ha sido empleado con fines

⁷ Carrasco Iriarte Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, México, 1999, p. 175.

⁸ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Ob.cit.*, p. 66.

doctrinarios, pues el criterio de nacionalidad es jurídicamente insuficiente para atribuir al gobernado cualquier clase de obligaciones contributivas por sí sólo, puesto que,... quien tributa no es únicamente la persona por el hecho de serlo, sino en función de las fuentes de riqueza que le orillan a ello al contemplarse por la ley como gravadas, de tal forma que viene a ser el concepto de residencia el que contribuye a configurar la ubicación colateral de tales fuentes y, consecuentemente, la pareja de elementos necesaria para fincar la obligación de que se trata, dada su naturaleza tan especial.”⁹

4. En cuanto a que los impuestos a cuyo pago están obligados “los mexicanos”, deben ser establecidos por una ley federal o estatal, según el impuesto sea federal o estatal o municipal, acotando que los impuestos municipales son establecidos por una ley aprobada por el Congreso local, en virtud de que los municipios carecen de facultad legislativa, tenemos que:

El artículo multicitado contiene el principio de legalidad, ya que las contribuciones se realizan como lo dispongan las leyes. En nuestra materia priva el principio “nullum tributum sine lege”. De manera que la obligación de contribuir con determinado tributo, debe estar contenida en ley, de lo contrario sería inexistente, como también la obligación de pagarlo.

Como lo ha sostenido el H. Poder Judicial, de acuerdo a la siguiente Tesis Jurisprudencial:

**IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS.
DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN**

⁹ Diep Diep, Daniel. *Ob. cit.*, p. 44.

LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Tesis: 162, p. 165.

De tal manera que dicho principio recomienda que todas las obligaciones contributivas de los particulares, destinadas a cubrir el gasto público, deben de nacer de una ley, y que no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule; que desde un punto de vista material, sea obligatoria, general e

impersonal; y desde un punto de vista formal, sea emitida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa, esto es, por el Congreso de la Unión para el ámbito Federal, y por las Legislaturas de los Estados para estos últimos y sus municipios.

Sirve de apoyo a lo anterior, la siguiente tesis aislada del Poder Judicial, que determina:

CONTRIBUCIONES. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual, la tributación tendría un carácter arbitrario.

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo XL, p. 3452.

Por lo tanto no debemos pasar por alto que el carácter interpretativo de la ley fiscal es estricto, de tal forma que no se permite a la autoridad más allá de lo que expresamente establece la ley, y que por lo tanto esta debe precisar los elementos de las contribuciones, así como las excepciones de las mismas.

En este sentido, el autor Hugo Carrasco Iriarte expresa que “La interpretación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones de éste, es decir, las contribuciones y sus excepciones sólo deben existir en virtud de la ley, y su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne. De tal manera, sólo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, y no cabe la analogía ni la mayoría de razón.”¹⁰

Apoya lo antes expuesto, el siguiente criterio sostenido por la Sala Superior al resolver el Recurso de Revisión 1529/81, cuya tesis indica:

ARTÍCULO 11 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1967, la interpretación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones al mismo, es decir que el tributo y sus excepciones sólo deben existir en virtud de la ley y su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne, de manera que sólo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, sin que pueda caber la analogía o la mayoría de razón.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, Año V, No. 49, enero 1984, p. 550.

¹⁰ Carrasco Iriarte, Hugo. *Ob.cit.*, pp. 178 y 179.

5. Se contribuye para los gastos públicos, con lo que se fija un principio de destino, tanto para los gastos públicos de la Federación y Distrito Federal, como del Estado y Municipio en que el contribuyente resida. De allí se desprende la existencia de contribuciones federales, del Distrito Federal, estatales y municipales, que obviamente deben cubrir a sus respectivos fiscos.

Esto se debe a que el gasto público tiene un sentido social, para beneficio de la colectividad, no para fines individuales; por lo tanto, para que se garantice lo anterior, los gastos públicos necesariamente deben encontrarse, o en la ley que los establece o en el Presupuesto de Egresos, y los impuestos para cubrir dichos gastos en una Ley de Ingresos.

Es conveniente "... entender por *"gasto público"* todo cuanto represente la consecución del ideal originario del Estado: la búsqueda del bien común. Y esa noción de *"bien común"* significa el beneficio conjunto, o al menos mayoritario, de los gobernados."¹¹ Los impuestos no estarán destinados a un fin específico, sino en forma global irán a las arcas para ayudar a cubrir las necesidades públicas.

El autor Hugo Carrasco Iriarte manifiesta al respecto que "Es muy clara la disposición constitucional por cuanto las contribuciones que se tienen que pagar se deben destinar a satisfacer los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, estados y municipios. Desde un punto de vista constitucional, no se contempla la posibilidad de la creación o imposición de tributos con fines extrafiscales."¹²

¹¹ Diep Diep, Daniel. *Ob. cit.*, p. 41.

¹² Carrasco Iriarte, Hugo. *Ob. cit.*, p. 182.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió el siguiente criterio que determina:

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo III, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 82, p. 58.

Sin embargo, se puede decir "... que los impuestos pueden perseguir, además del fin fiscal, otros extra-fiscales, ya sea por sí mismos o por el destino que se dé a su rendimiento, pero que sí está prohibido establecer impuestos con fines exclusivamente extrafiscales."¹³

¹³ Flores Zavala, Ernesto. *Ob. cit.*, pp. 201 y 202.

6. En esta disposición se establecen principios o garantías de proporcionalidad y equidad, es decir, las contribuciones deben ser proporcionales a los ingresos de quienes deban cubrirlas y equitativas, o sea, justas, no ruinosas.

En primer lugar, “La proporcionalidad significa que cada quién tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.”¹⁴

En cambio, “La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si se realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.”¹⁵

Respecto al principio de proporcionalidad tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que este principio radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

¹⁴ Sánchez Gómez, Narciso. *Ob. cit.*, p. 146.

¹⁵ *Ibidem*, p. 147.

Así, de acuerdo al principio de proporcionalidad, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, esto es, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes.

De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Resulta aplicable al caso la Jurisprudencia que establece:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan

ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Séptima Época, Pleno, Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 275, p. 256.

La Doctora Doricela Mabarak Cerecedo, manifiesta al respecto que “La proporcionalidad y la equidad de las contribuciones emana de un principio teórico denominado *justicia en la imposición*,.... Este principio expresa que las contribuciones que paguen los gobernados deben estar lo más cercanas que sea posible a su capacidad económica. Si un contribuyente es gravado con exacciones fiscales que rompan la necesaria armonía entre sus posibilidades económicas y el monto de las prestaciones fiscales exigidas, se estará frente a una contribución injusta, porque carece de la proporcionalidad y equidad necesaria.”¹⁶

De lo expuesto, se tiene que principios de equidad y capacidad económica no pueden ser dos principios autónomos contrapuestos, sino que ambos se complementan formando una unidad jurídica indisoluble, en virtud de que el principio de equidad sólo puede ser rectamente comprendido en el marco de la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, los impuestos, por imperativo constitucional, deben ajustarse a la capacidad económica de quienes han de pagarlo, luego entonces, el principio de equidad tributaria ayuda a cumplir con esa exigencia, haciéndose al mismo tiempo efectivo, evitando así discriminaciones y desigualdades que no estén justificadas en una distinta y desigual capacidad económica para contribuir al gasto público, por ello el principio de capacidad económica, además de fundamentar la imposición y constituir el criterio de su medición, facilita la distribución de las cargas públicas en forma equitativa, es decir, mantiene las situaciones de igualdad contributiva preexistentes y evita las discriminatorias. Podemos decir que la equidad es una justicia distributiva.

¹⁶ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Ob. cit.*, p. 67.

Alejandro A. Saldaña Magallanes aplicando lo anterior, y enfocándolo al tema de la multa, señala: “En tales condiciones para no caer en la desigualdad ante la Ley y que la multa conduzca en lo más posible a la igualdad de circunstancias entre los gobernados, ya que no todos cuentan con los mismos recursos económicos; se deben respetar los principios de equidad y proporcionalidad, derivados de las contribuciones y en relación con el artículo 31 fracción IV Constitucional.

“Ahora bien, en términos estrictos, si bien es cierto la multa como sanción no tiene siempre la naturaleza similar a la contribución para los gastos públicos, para tales efectos será considerada en términos amplios de igual equivalencia, implicando la proporcionalidad y equidad en los elementos objetivos y subjetivos en la aplicación individual y en concreto de la multa.”¹⁷

Resumiendo lo anterior, de este artículo 31 fracción IV, se desprenden seis principios básicos:

Principio de generalidad. “Es obligación de los mexicanos.” La obligación es general, es para todos: tanto personas físicas como morales, todos estamos obligados.

Principio de obligatoriedad. Todos estamos obligados y esto se traduce en que el gobierno posea entonces la facultad económico-coactiva para hacer que los contribuyentes paguen impuestos.

¹⁷ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Ob. cit.*, p. 52.

Principio de vinculación con el gasto público. La autoridad está obligada a cobrar impuestos hasta por el importe de lo que presupueste erogar (presupuesto de egresos) y no por encima. Los contribuyentes estamos obligados a contribuir para el gasto del gobierno, no para el ahorro gubernamental; por tal motivo si el gobierno estuviera cobrando más de lo que gasta, estaría obligado a reducir los impuestos.

Principio de legalidad. No puede existir ningún impuesto en México si no hay una ley que lo regule y que le dé origen y vigencia. *Nullum tributum sine lege* (No hay tributo si no hay una ley.)

Principio de proporcionalidad. El contribuyente debe contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva. Si tiene poco, paga poco; si tiene mucho, paga más.

Principio de equidad. Deberá gravarse igual a los iguales y desigual a los desiguales. Las leyes fiscales deberán aplicarse consistentemente gravando sin excepción a quienes realicen actos similares...”¹⁸

Por todo lo anterior, es de tener en consideración que en este artículo 31, fracción IV Constitucional, se consagran las garantías de las contribuciones, ya que las garantías individuales son importantes en todas las materias, pero en la tributaria son trascendentales para los contribuyentes que ven vulnerados sus derechos, por tal motivo es necesario que se tengan los sustentos jurídicos, como lo es el conocimiento de esta disposición.

De la cual se deriva que los gobernados tienen la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y

¹⁸ Latapí Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*, McGraw-Hill, México, 1999, p. 9.

Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa en que disponen las leyes. Por lo cual, a pesar de que el artículo 31 constitucional no está dentro del capítulo de las garantías individuales (artículos 1 a 29 constitucionales) sí se considera una garantía constitucional el que los impuestos comprendan la proporcionalidad y equidad.

Por lo tanto, si una ley fiscal no es proporcional y equitativa, se convierte en inconstitucional, ya que toda norma tributaria debe contener además de las características imputables a toda norma jurídica, también las establecidas en el multicitado artículo 31, fracción IV Constitucional.

2.2 ARTÍCULO 73 CONSTITUCIONAL, FRACCIONES VII, XXI y XXIX-A.

Con base en la Constitución es como se organiza a la Administración Pública, se define su órbita de acción, se faculta al Poder Legislativo para crear las leyes fiscales, al Poder Ejecutivo para hacer cumplir las normas jurídicas fiscales y ejercer la facultad reglamentaria respectiva, y al Poder Judicial, para resolver los conflictos que surgen entre el fisco y sus contribuyentes para preservar el Estado de Derecho que rige los actos en el rubro de estudio.¹⁹

La Doctora Doricela Mabarak Cerecedo señala al respecto que "...la columna vertebral de un sistema tributario determinado, se ubica en la Constitución Política de cada país, en donde se faculta al Estado a expedir y aplicar las leyes tributarias bajo determinados requisitos y condiciones, con el fin de que el Poder público pueda, por una parte, crear y cobrar los tributos, y por otra,

¹⁹ Sánchez Gómez, Narciso. *Ob. cit.*, p. 43.

que los gobernados se sometan a pagarlos. La necesaria relación jurídica tributaria que en estos casos surge entre el fisco y los contribuyentes está delineada, en su aspecto fundamental, por el texto constitucional.”²⁰

De ahí que exista la potestad tributaria, misma que para Miguel Valdés Villarreal “...es el poder jurídico de establecer contribuciones mediante una ley, de aplicar en el caso y de asignar los bienes recaudados para expresar el gasto público.”²¹

Es de apuntar que la facultad que tiene la Federación para establecer contribuciones para cubrir el gasto publico encuentra su justificación legal en el artículo 73, fracciones VII y XXIX-A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;

...

XXIX-A.* Para establecer contribuciones:

²⁰ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Ob. cit.*, pp. 64 y 65.

²¹ Valdés Villarreal, Miguel. Cit. por Carrasco Iriarte, Hugo. *Ob. cit.*, p. 250.

* La fracción XXIX-ahora XXIX-A- no formó parte del texto constitucional original aprobado en 1917, sino fue adicionada al artículo 73 en 1942, para señalar algunas materias cuya imposición fiscal queda reservada a la Federación, en donde esta tiene obligación de compartir con los estados una parte del ingreso fiscal.

- 1o. Sobre el comercio exterior;
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal: y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine...”

También, es de suma importancia citar el artículo 124 de la Constitución Federal el cual establece:

“Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

En nuestro Sistema Constitucional, la creación de leyes tributarias, encuentra el fundamento en primer lugar, en la fracción VII del artículo 73 de la Carta Magna, donde se expresa que el Poder Legislativo como órgano de gobierno tiene la facultad de expedir todas las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto.

En este sentido el Congreso de la Unión tiene la facultad, sin límite alguno, de expedir todas las contribuciones que se consideren necesarias para cubrir los gastos determinados en el Presupuesto de Egresos, con una sola limitante: que esas contribuciones sean proporcionales y equitativas.

En términos de la fracción VII del artículo 73 Constitucional, se permite a la Federación establecer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación, sin que esto quede limitado a las contribuciones enumeradas en la fracción XXIX-A del propio precepto. Los Estados, con apoyo en el citado artículo 124, tienen facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos estatales, mientras que el artículo 115 del mismo ordenamiento, da facultad a las legislaturas de los Estados para decretar los impuestos destinados a cubrir los gastos públicos municipales.

A este respecto, Fernando Orrantía Arellano se manifiesta diciendo que “Es indiscutible que la fracción VII del artículo 73 de la Constitución faculta al Congreso Federal para establecer contribuciones, sin precisar las actividades o materias que puede gravar con sus impuestos, y sin indicar si esta facultad elimina la facultad de los estados para crear impuestos, de acuerdo con el texto del artículo 124, complementado por la fracción IV del artículo 31.

“Por otra parte, si relacionamos el mencionado artículo 124 con la fracción VII del artículo 73 y también con la fracción IV del artículo 31, debemos concluir que la obligación de pagar impuestos tanto a la Federación como a los Estados y Municipios, implica necesariamente la existencia de leyes federales que establezcan impuestos federales; y también la existencia de impuestos locales creados por el Congreso de cada Estado, ya que la obligación de pagar impuestos al Estado y Municipio en donde reside el contribuyente, debe originarse en una Ley local.

Dicho de otro modo, nuestra Constitución establece como regla general, la facultad coincidente de la Federación y de los Estados, para imponer cargas fiscales a los gobernados.”²³

En este sentido el autor Jorge Méndez Galeana expresa que “El órgano del Estado facultado para establecer mediante las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, es el Congreso de la Unión (arts.70, 73-VII y XXIX constitucionales), tratándose del nivel federal del Gobierno y los Congresos Locales de los Estados, de acuerdo con sus respectivas Constituciones Políticas, con base en los artículos 40 y 124 constitucionales.”

²⁴

En efecto, la facultad que tiene el Congreso de la Unión para establecer las contribuciones se fundamenta con relación al artículo 73, fracción VII Constitucional, toda vez que son contribuciones destinadas a cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación, por otra parte la fracción XXIX-A del mismo precepto señala las contribuciones especiales cuyo

²³ Orrantía Arellano, Fernando A. *Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal*, Porrúa, México, 2001, pp. 173 y 174.

²⁴ Méndez Galeana, Jorge. *Ob. cit.*, p. 111.

establecimiento es exclusivo de la Federación, respecto de las cuales efectivamente se restringe a las Entidades Federativas.

“Inclusive la fracción XXIX del propio artículo 73 de la Constitución mexicana, señala que, en determinadas actividades económicas, la Federación tiene facultad *privativa* de imponer contribuciones. Es decir, que *únicamente* el Gobierno Federal puede decretar determinado tipo de contribuciones, con exclusión, desde luego, de las haciendas públicas estatales y municipales que están *privadas* de la posibilidad de gravar esas actividades con contribuciones locales ya que,... eso es facultad exclusiva del Gobierno Federal.”²⁵

Esta fracción XXIX-A del artículo 73 otorga al Congreso Federal la facultad para establecer impuestos en ciertas materias, lo cual en conjunción con el artículo 124 constitucional, se interpreta como una facultad exclusiva, y que los congresos estatales no podrán crear impuestos locales sobre las materias enunciadas en esta disposición, toda vez que esta facultad impositiva está reservada a la Federación. Se puede considerar que este precepto está establecido con el objeto de resolver el problema de la concurrencia de impuestos.

“La Suprema Corte de Justicia establece en cuanto a la competencia de los órganos legislativos para dictar leyes tributarias, que nuestro sistema constitucional no determina con precisión lo que corresponde a la Federación y lo que pertenece a las entidades federativas, pero sí da algunas reglas básicas considerando el principio general de la concurrencia impositiva de la Federación y de los Estados, así como que existen facultades exclusivas de

²⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Ob. cit.*, p. 69.

la Federación, ya sea porque la Constitución se las reserva (arts. 73, frac. XXIX, y 131), o bien, las excluye expresamente de las facultades de los Estados (art. 117, fracs. VII y IX)²⁶

En este sentido Alfonso Cortina Gutiérrez señala lo siguiente:

“No existe en el art. 73 constitucional, que señala la competencia legislativa del Congreso de la Unión, ninguna facultad para establecer contribuciones con la exclusión de la facultad correlativa de los estados miembros. El texto citado tan sólo dispone en su fracc. VII que el Congreso fijará las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Pero, repito, no indica que esa facultad de imposición, que por medio de actos legislativos se atribuye al Congreso, sea una facultad que explícitamente le corresponde con exclusión de la facultad de las legislaturas locales.

“Así pues, la regla en el sistema federativo mexicano consiste en la concurrencia, la facultad simultánea, que tienen la Federación y los estados para imponer contribuciones y sobre esta regla se estructura, el sistema contributivo del país; por un lado, el gobierno federal, y por el otro, los estados de la República imponen con sus propios y personales criterios las contribuciones que estiman necesarias.”²⁷

Resulta aplicable al caso la Tesis Aislada que establece:

²⁶ Méndez Galeana, Jorge. *Ob.cit.*, p. 113.

²⁷ Cortina Gutiérrez, Alfonso. Cit. por Carrasco Iriarte, Hugo. *Ob. cit.*, pp. 251 y 252.

CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTADES CONSTITUCIONALES DEL, PARA CUBRIR EL GASTO PÚBLICO.

Es inexacto que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional limite a la VII del mismo precepto que faculta al Congreso a imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto; y si esta fracción ha de relacionarse con otra, no es precisamente con la XXIX del artículo 73, sino con la II del artículo 65 de la propia Constitución, que faculta al mismo Congreso para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos que sean necesarios para cubrirlo. No puede considerarse la facultad exclusiva para legislar en determinadas materias, como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aún federales que sean indispensables para cubrir el gasto público; se trata de una facultad en el ámbito federal en materia de impuestos especiales que por su competencia requiere una legislación federal uniforme en toda la República, que limita las facultades impositivas de los estados, pero no las del Congreso de la Unión.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Volumen 26, Primera Parte, p. 35.

Concluyendo, “...el Congreso de la Unión, con base en las facultades explícitas que le otorgan los artículos... 73, fracciones VII y XXIX, y además en la fracción XXXI (sic) XXI (...), consagra las facultades implícitas del Congreso, tiene facultades para crear al través de la expedición de leyes

tributarias, no sólo las normas sustantivas y formales de Derecho Tributario y de Derecho Fiscal, sino también las normas penales que crean las infracciones y las sanciones, pues de otra manera la facultad sería incompleta, al expedir leyes imperfectas, sin sanciones y sin facultad para imponerlas, con lo cual serían absolutamente ineficaces y no tendrían de leyes más que el nombre.”²⁸

La fracción XXI del artículo 73 de la Constitución Política Federal nos permite ver otro fundamento de la potestad sancionadora del Estado, y como consecuencia lógica de la Administración Pública.

El artículo 73, fracción XXI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

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

...”

“De tal manera que la órbita de acción del Poder Ejecutivo para el ejercicio de su potestad sancionadora es fijada por el Poder Legislativo al expedir las leyes administrativas que tipifican las infracciones o faltas de orden

²⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *Ob. cit.*, pp. 951 y 952.

administrativo, y desde luego al enumerar las diversas sanciones de la misma naturaleza que pueden aplicarse a las personas físicas y morales que resulten responsables de la comisión de los ilícitos específicos que le dan vida y sustento a la potestad represiva en comento.”²⁹

Como se advierte, es facultad del Congreso de la Unión establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse. El Código Fiscal de la Federación en su Título IV “De las Infracciones y Delitos Fiscales” describe las conductas que constituyen los delitos y las infracciones, así como las penas o multas aplicables en cada caso.

2.3 ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I CONSTITUCIONAL

Dentro de las facultades y obligaciones del Presidente de la República que consagra el artículo 89 Constitucional, destaca en especial su fracción I., que a la letra dice:

“Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

...”

²⁹ Sánchez Gómez, Narciso. *Segundo Curso de Derecho Administrativo*, Ob. cit., p. 365.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer, mediante la expedición de leyes, las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto público, y acorde con el artículo 89, fracción I, del mismo Ordenamiento Fundamental, es obligación del Poder Ejecutivo Federal recaudar tales contribuciones en acatamiento a dichas leyes.

El artículo 89, fracción I, constitucional establece diversas obligaciones y facultades del Ejecutivo Federal, a saber:

1. Promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión.
2. Ejecutar dichas leyes, y
3. Proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso General.

Los supuestos primero y segundo se entienden referidos a la obligación que tiene el Ejecutivo Federal de promulgar las leyes que expida el Congreso General y de ejecutar dichas leyes.

La tercera hipótesis comprende lo que la doctrina y la jurisprudencia han denominado como la facultad reglamentaria del Presidente de la República para expedir ordenamientos de naturaleza materialmente legislativa, que encuentran su razón de ser y sus límites en la propia ley que reglamentan, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en las

leyes expedidas por el Congreso de la Unión lo que significa poner los medios adecuados para facilitar la ejecución de dichas leyes.

En este sentido, sirve de apoyo la tesis del Poder Judicial, que determina:

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA PARA EXPEDIRLOS.

SU NATURALEZA. El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna, confiere al Presidente de la República tres facultades: a).- La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b).- La de ejecutar dichas leyes; y c).- La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Es esta última facultad la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto,

sepáranse por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Séptima Época, Segunda Sala, Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 287, p. 268.

A mayor abundamiento, se hace valer el siguiente criterio:

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL EJECUTIVO FEDERAL. INTERPRETACIÓN DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 89 DE LA CONSTITUCIÓN. La facultad reglamentaria que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal otorga al Ejecutivo de la Unión para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puede ser ejercida mediante distintos actos y en diversos momentos, según lo ameriten las circunstancias, sin más límite que el de no rebasar ni contravenir las disposiciones que se reglamenten. Por tanto, no es forzoso que se ejerza tal facultad en un solo acto, porque ello implicaría una restricción no consignada en el precepto constitucional.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Volumen 115-120, Tercera Parte, p. 67.

Para el tratadista Gabino Fraga el reglamento “...es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.”³⁰

Las leyes expedidas por el Poder Legislativo, son “leyes reglamentarias” de preceptos constitucionales, pues conforme a nuestra Carta Magna corresponde al Legislativo la tarea de reglamentar los artículos constitucionales, mientras que es facultad del Presidente de la República reglamentar a las “leyes reglamentarias” conforme lo establecido en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política Federal.

Esto es, que el Presidente de la República expide los lineamientos necesarios mediante los reglamentos de las leyes, para la exacta observancia de las mismas.

Cabe señalar que para el tratadista Gabino Fraga “La atribución de la facultad reglamentaria al Poder Ejecutivo se justifica desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Poder Legislativo relevándolo de la necesidad de desarrollar y complementar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio en el cual va a ser aplicada la ley. Además, existiendo mayores facilidades para la modificación de los reglamentos, el uso de la facultad reglamentaria permite que la legislación se pueda ir adaptando oportunamente a las circunstancias cambiantes en que

³⁰ Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 2000, p. 104.

tiene que ser aplicada, adaptación que no sería posible si dependiera del Poder Legislativo ya que éste tiene procedimientos más complicados y periodos reducidos de funcionamiento.”³¹

Es preciso señalar que la facultad reglamentaria no sólo se limita a la creación de reglamentos, sino también en la creación de autoridades y la determinación de las que específicamente ejercitaran las facultades concedidas.

En conclusión de lo anteriormente expuesto, tenemos las características propias del reglamento, las cuales expresan lo siguiente:

- El artículo 89 fracción I de la Constitución Federal, da facultad al Presidente para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.
- El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo, en donde participa de atributos de una ley, pues ambos son de naturaleza impersonal, general y abstracta.
- Todo reglamento debe ser apoyado en una ley, es decir, no puede haber reglamentos autónomos.
- Respecto de una ley pueden haber uno o varios reglamentos.
- El Presidente de la República no puede delegar la facultad reglamentaria.

³¹ Fraga, Gabino. *Ob. cit.*, pp 104 y 105.

- Su facultad es discrecional, puede expedir un reglamento cuando lo considere conveniente.
- Cuando se abroga una ley no puede subsistir el reglamento de esa ley, es decir, deja de tener vigencia y obligatoriedad cuando se abroga la ley que reglamenta.

Así mismo, la facultad reglamentaria cuenta con principios que deben ser respetados al momento de la creación de un reglamento, y que son los siguientes:

- *Principio de reserva de ley:* Significa que el Ejecutivo al ejercer la facultad reglamentaria debe abstenerse de legislar, no debe crear normas jurídicas sobre materias exclusivas del legislador.
- *Principio de preferencia o primacía de la ley:* Esto es que las disposiciones de un reglamento no puede contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas en la ley reglamentada. Ni que las disposiciones a reglamentar sean modificadas por el reglamento, ya que la ley sólo puede ser modificada por el órgano que la crea.

El reglamento como fuente del Derecho Fiscal es de suma importancia, ya que ante las lagunas e imprecisiones de la ley, la función del reglamento es el de precisar en cuanto a su alcance, extensión y formalidades de la ley,

para su ejecución y observancia. Es el reglamento un imprescindible complemento de la ley fiscal.

Por lo tanto, es indudable de que la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política Federal, representa una base fundamental de la potestad sancionadora de la Administración Pública Federal, de tal forma que la promulgación, publicación y ejecución de las leyes administrativas debe ejercitarse por el Poder Ejecutivo en el marco de sus atribuciones legales para mantener el orden público y el Estado de Derecho de nuestro país.

Recapitulando y enlazando los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 89 fracción I Constitucionales, tenemos el fundamento de la facultad legislativa y reglamentaria, de las cuales emanan las fuentes formales que establecen y regulan a las multas fiscales.

Así, el artículo 73 fracción VII de la Constitución Federal dispone como atribución exclusiva del Congreso de la Unión la de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto. A su vez del artículo 31 fracción IV se desprende que los tributos deberán establecerse en leyes. Por su parte el artículo 89 fracción I de la misma Constitución, instituye como facultad del Presidente de la República la de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, lo que se concreta en la facultad reglamentaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sentado el criterio de que el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional

exige que en toda contribución sea el legislador quien determine sus elementos, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y la época de pago, para evitar que quede en manos de la autoridad la determinación arbitraria del monto del impuesto a pagar por los gobernados.

De esta forma, solo y únicamente, el Congreso de la Unión esta facultado para llevar a cabo una actividad legislativa formal en materia tributaria.

Por su parte la facultad reglamentaria del Presidente de la República determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas, pero que tiene por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión, por lo cual tiene el carácter de ser una disposición subalterna que tiene su medida y justificación en la ley.

Dentro del marco Constitucional, solo se previeron por el Constituyente dos posibles fuentes formales de obligaciones en materia tributaria para los mexicanos, las leyes que expida el Congreso de la Unión, y los reglamentos que expida el Presidente de la República. Únicamente en estos dos tipos de cuerpos normativos se pueden contener disposiciones de carácter general y abstracto, aunque por supuesto, considerando que el reglamento solo podrá determinar de manera general y abstracta los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a casos concretos.

2.4 ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL

Respecto de la constitucionalidad de las multas fiscales, el fundamento principal se encuentra en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

“Artículo 21. La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. 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; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor fuere jornalero, obrero o trabajador no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados la multa no excederá del equivalente de un día de ingreso...”

Sobre este precepto, podemos hacer dos clases de interpretaciones, una literal o restrictiva y otra amplía o extensiva.

La interpretación literal, reduce a la potestad sancionadora de la administración pública, únicamente respecto al castigo de las infracciones a disposiciones fiscales de carácter municipal, es decir, a los reglamentos gubernativos y de policía.

En este sentido se ha presentado la discusión de sí es o no constitucional la imposición de multas fiscales, pues éstas son apoyadas por una ley y no por un reglamento gubernativo. En la actualidad esta situación está muy clara, y la discusión planteada en el pasado, ya fue superada.

“En relación con la constitucionalidad de las multas fiscales, se dice que la fracción XXX del artículo 73 de la Constitución faculta al Congreso de la Unión para expedir todas las leyes que se estimen necesarias para hacer efectivas las facultades otorgadas por éste para la expedición entre otras, 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 aun los terceros, encuentren una respuesta del Estado a sus conductas ilícitas.

“Si a lo expuesto se suma el hecho de que el contenido del artículo 21 de la 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.”³²

Alejandro A. Saldaña Magallanes dice: “Tratándose de sanciones administrativas existe cierta imprecisión relacionada con la facultad constitucional de la autoridad para su imposición, ello en razón de que el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no es muy claro al respecto... considero que el precepto constitucional de referencia, se debe interpretar en sentido amplio, es decir, no en sentido literal.

“Por lo que las sanciones que le competen conocer a la autoridad administrativa relacionadas sobre infracciones a reglamentos de policía y buen gobierno, además del arresto o multa podrán ser las demás que las leyes señalen, ya que el texto constitucional se refiere a tales sanciones en forma enunciativa mas no limitativa. Bajo este criterio la imposición de sanciones a cargo de la autoridad administrativa respectiva no será exclusivamente la multa y el arresto, como aparentemente se denota, caso contrario quedaría muy limitada la facultad de ejecutar Leyes o del poder sancionador de la autoridad administrativa acorde con el artículo 89 fracción I Constitucional.”³³

El artículo 21 de nuestra Carta Magna debe ser interpretado de forma amplia, por lo que no existirá problema alguno en cuanto a ámbito o facultad de la autoridad administrativa en general para imponer sanciones, sin que interese que éstas procedan de autoridades que emanen de reglamentos de policía y buen gobierno, o de otras autoridades administrativas distintas

³² Mabarak Cerecedo, Doricela. *Ob. cit.*, p 75.

³³ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Ob. cit.*, pp. 35 y 37.

como puede ser la autoridad fiscal, ya que todas ellas tendrán facultad de imponer sanciones distintas de la multa o el arresto como lo establece el artículo en comento.

El tratadista Gabino Fraga analiza este precepto desde sus antecedentes y apunta que:

“Doctrinariamente la cuestión puede ser resuelta en los mismos términos que lo ha hecho la legislación y la jurisprudencia, ya que el artículo 21 no ha cambiado fundamentalmente de espíritu a pesar de la diversa redacción que ha tenido en las dos Constituciones sucesivas. En el texto actual vuelve a reconocerse como de la competencia de la autoridad judicial la imposición de penas; pero la diferencia inmediata que se hace en el propio artículo a la persecución de los delitos por el Ministerio Público y la Policía Judicial, dan a entender que el precepto se está refiriendo en su primera parte a las penas por comisión de un delito, o sea a las penas propiamente tales de que habla el texto de la Constitución de 1857. La competencia que se deja a la autoridad administrativa para castigar las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, no quiere decir que se modifiquen otros textos constitucionales en que se atribuye o se reconoce competencia a la autoridad administrativa para imponer sanciones por violación de leyes cuya ejecución compete a la misma autoridad administrativa. Tales son las disposiciones del artículo 89, fracción I, que fija la competencia del Poder Ejecutivo y las del artículo 22, también constitucional, que ha sido interpretado por jurisprudencia de la Suprema Corte, en el sentido de no ser necesaria la intervención de la autoridad judicial cuando se hace aplicación de bienes para el pago de impuestos o multas.”³⁴

³⁴ Fraga, Gabino. *Ob. cit.*, p. 241.

“Éste es el alcance e interpretación que debe otorgarse al artículo 21 constitucional vigente, no obstante su redacción, toda vez que no fue el propósito del Congreso Constituyente de 1917 circunscribir esa competencia a la esfera municipal. Debe tenerse presente que tal artículo necesariamente habrá de interpretarse en concordancia con los demás preceptos de la misma Ley Fundamental, entre los que se encuentra la fracción I del artículo 89...”³⁵

Por lo tanto, si dentro de la facultad que para ejecutar las leyes concede a la autoridad administrativa el artículo 89 fracción I Constitucional, se encuentra la de emplear los medios coactivos necesarios a tal fin. Entonces, si el Ejecutivo Federal está facultado para ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, y si en dichas leyes se establecen sanciones que la misma autoridad debe aplicar, sería impropio interpretar el artículo 21 constitucional de forma literal.

De lo anterior se deriva que “...la Administración Pública no contraviene lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley Suprema al imponer sanciones a las personas físicas y morales que infringen preceptos legales contenidos en la leyes administrativas u otros reglamentos, que son distintos a los gubernativos y de policía, toda vez que no hace sino aplicar la ley expedida por el Congreso Federal o Local que ha establecido en una norma jurídica general, obligatoria e impersonal el castigo, pena o sanción por las infracciones a los ordenamientos legales de naturaleza administrativa, normas que dan el alcance suficiente, fundamental y necesario a la potestad sancionadora de la Administrativa Pública para mantener el Estado de Derecho, condicionado exclusivamente a que se respete el principio de

³⁵ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. *Ob. cit.*, p. 336 y 337.

legalidad que rige sus actos, en congruencia con el artículo 16 de la Constitución Federal.”³⁶

En cuanto a que las sanciones constitucionales son únicamente la multa y el arresto, Sergio Francisco de la Garza expresa que: “...no existe ningún vicio de inconstitucionalidad en las infracciones y sanciones establecidas por las leyes fiscales y que no sólo el arresto y la multa, sino todas las demás sanciones establecidas por las leyes expedidas por el Congreso de la Unión tiene apoyo constitucional, como además resulta de la interpretación pacífica de la Constitución y de la interpretación constante y uniforme de la Suprema Corte de Justicia, con excepción de algunas ejecutorias que no expresan la verdadera doctrina del Alto Tribunal.”³⁷

Por lo tanto, en virtud de que el artículo 21 de nuestra Carta Magna tiene una redacción imprecisa que ha sido causa de discusión, se estima que es necesaria su reforma, ya que lo adecuado es que el propio precepto sea claro y preciso. Más aún siendo una garantía constitucional.

Reforma en la que según la Doctora Margarita Lomelí Cerezo “...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 las de reglamentos, se incluya en la competencia de la misma autoridad la potestad de imponer otras sanciones distintas de la multa y el arresto, en los casos y con las condiciones que señale la ley.”³⁸

³⁶ Sánchez Gómez, Narciso. *Ob. cit.*, p. 442.

³⁷ De la Garza, Sergio Francisco. *Ob. cit.*, p. 952.

³⁸ Lomelí Cerezo, Margarita. *Ob. cit.*, p. 51.

En este sentido el Maestro Narciso Sánchez Gómez manifiesta que “Indiscutiblemente, el texto del Artículo 21 de la Constitución Política Federal, es deficiente y ha provocado muchas contradicciones entre los estudiosos del derecho, al establecer la competencia de la autoridad administrativa para el castigo de las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, y no se refiere expresamente a las infracciones y sanciones establecidas en otras leyes y reglamentos administrativos federales, locales y municipales, laguna que por razones metodológicas y de técnica y seguridad jurídica debe subsanarse a la brevedad posible, como un reclamo de todos los mexicanos.”³⁹

Abunda diciendo que “Dicho precepto... ante sus imprecisiones y limitaciones para darle la importancia que se requiere como fundamento elemental de la potestad sancionadora de la Administración Pública,... que en su contenido jurídico encontramos un aspecto parcial de dicha atribución del Poder Ejecutivo, y que se requiere hacerlo más explícito y abundante en su aspecto material para que se destierren dudas, contradicciones y reclamos y que se especifique en una forma general los diversos tipos de sanciones administrativas y fiscales que puede imponer dicho Poder en la Federación, y por lo que respecta a las Entidades Federativas y para los municipios.”⁴⁰

Lo que sí es claro, tal como lo dispone el artículo 21 constitucional, es que la imposición de penas es propia y exclusiva del Poder Judicial y que únicamente a la autoridad administrativa compete la aplicación de sanciones por infracciones mediante multa, es decir, imponer sanciones de índole económica, o bien mediante arresto hasta por treinta y seis horas; sin dejar a lado la posibilidad de otras más que este precepto no contempla.

³⁹ Sánchez Gómez, Narciso. *Ob. cit.*, p. 442.

⁴⁰ *Ibidem.* p. 445.

El artículo 21 Constitucional, es pues, el fundamento para la aplicación de sanciones a quienes cometan infracciones a la Ley, ya sea que por comisión u omisión contravengan las disposiciones contenidas en la misma.

Apuntado ya el alcance del multicitado artículo 21, cabe hacer hincapié en la cuantificación de las multas, respecto de la clase obrera o trabajadora, en relación con este numeral, en donde la autoridad debe sujetarse a lo siguiente:

“Artículo 21. La imposición...

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso.”

Con lo establecido en este artículo, observamos las excepciones en cuanto a la aplicación y cobro de multas, las cuales desde su creación por el Legislador de 1857 y hasta la fecha, tiene como finalidad el velar por la clase más pobre. Por lo cual, cualquier acto de autoridad o legislación que contravenga estos supuestos será inconstitucional.

Desgraciadamente, al momento de imponer una multa al contribuyente, es común que la autoridad de que se trate no tome en consideración, ya sea por

descuido o con conocimiento de causa, las particularidades del infractor, lo cual provoca una clara violación a lo que establece el precepto.

2.5 ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL

El ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración se encuentra sujeto a las disposiciones constitucionales que establecen garantías individuales, las cuales son aplicadas al momento de emitir una resolución, que puede ser de índole fiscal, especialmente en las que se establecen sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

Entre estas garantías individuales se encuentra la consagrada en el artículo 16 de la nuestra Ley Fundamental que dispone lo siguiente:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...”

La autoridad administrativa (fiscal), en cumplimiento de sus funciones lleva a cabo ciertas actividades en forma de función administrativa, mediante actos materiales (actos administrativos).

Estos actos de autoridad deben estar previstos en ley, dicha ley establecerá la facultad de la autoridad administrativa para la imposición de multas, por lo cual también el ordenamiento contendrá los lineamientos a los que las autoridades están sujetas al momento de imponer una multa.

Por tanto, todo acto administrativo debe satisfacer ciertos requisitos, y más aún cuando como garantía constitucional va dirigido a los particulares, requisitos que deberán cumplirse por las autoridades emisoras del acto. Ya que el acto administrativo al destinarse a los particulares como lo señala el artículo 16 constitucional, invade su esfera jurídica.

Los requisitos que el acto administrativo debe satisfacer son los siguientes:

- “a) Ser emanado de una autoridad competente, es decir, con facultad legal para ello;

- b) Adoptar la forma escrita, generalmente es mediante oficio en el que se consignan las características del acto y sus límites, así como la fundamentación y motivación, y firmado por el funcionario competente;

- c) Fundamentación legal, es decir, que la autoridad cite o invoque los preceptos legales conforme a los cuales le permite realizar el acto dirigido al particular, y

d) Motivación, la autoridad debe señalar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho, inmediatas anteriores al acto administrativo que lo originaron.”⁴¹

El artículo 16 Constitucional, contiene pues, la garantía de legalidad de todos los actos de autoridad en ejercicio de sus funciones y por ende en la imposición de multas.

A) “En primer término, para que una autoridad imponga una multa debe de tener la debida competencia, que en términos generales es la idoneidad atribuida a una autoridad para conocer o llevar a acabo determinadas funciones o actos jurídicos, dicha competencia se determina en razón de materia, grado, cuantía y territorio. La competencia no debe ser confundida con jurisdicción que consiste en la potestad para actuar y ejecutar las normas jurídicas a los casos concretos, siendo una actividad del Estado encaminada a la actuación del derecho positivo mediante la aplicación de la Ley.

“El requisito de competencia es de suma relevancia, siendo común que la autoridad que pronuncia una multa, no cuente con la debida competencia y por ende dicha multa sea ilegal. Así la debida competencia con que debe contar la autoridad que impone una multa funge como requisito ‘*Sine Quanon*’, ya que se puede estar en presencia de una autoridad que no sea competente o estar en presencia de un acto que no emana legítimamente de autoridad.

⁴¹ González Martínez, Víctor Hugo. *Ob. cit.*, p. 41.

Profundizando al respecto, hay que delimitar la competencia 'Constitucional'... y la competencia de 'Origen' o 'Legítima', ya que esta última con frecuencia y sin éxito es materia de impugnación ante las diversas autoridades, ya que los Tribunales han sostenido que sólo será reclamable en litigio la competencia Constitucional. La competencia Constitucional deriva realmente del precepto constitucional en cuestión, que se traduce en la facultad o atribución que tiene el órgano de autoridad, y la competencia de origen o legítima es la que corresponde políticamente al funcionario que actúa en representación de aquél ente del Estado, es decir, será la facultad o atribución del funcionario que pronuncia la multa."⁴²

Se pueden citar entre otras, respecto de la autoridad competente en materia fiscal federal para imponer multas fiscales, los órganos facultados para ello conforme al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (SAT), publicado en el Diario Oficial de la Federación del 6 de junio de 2005, son:

- Administraciones Locales de Recaudación

- Administraciones Locales de Auditoría Fiscal

- Las aduanas

B) El mandamiento debe ser escrito, es decir, debe ser un oficio formal, documento que contenga la identificación plena de la autoridad que lo emite.

⁴² Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Ob. cit.*, p. 43 y 44.

Lo anterior tiene su razón de ser, pues en la constancia escrita del mandato se asegura la seriedad del acto y evita que la autoridad emisora se retracte o lo niegue, tal y como ocurría con las ordenes verbales, en donde se cometían muchas arbitrariedades que no se podían comprobar. Por lo tanto, se ha optado por hacerlo de manera escrita, para que quede constancia de cada acto y hecho. En especial en materia tributaria todo acto de autoridad debe formularse por escrito pues se da una gran interacción entre la autoridad y el contribuyente, lo que provoca seguridad jurídica para el mismo.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió el siguiente criterio que determina:

ACTOS ADMINISTRATIVOS PARA CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE LEGALIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, DEBE CONTENER EL LUGAR Y LA FECHA DE SU EMISIÓN. De conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, todo acto de molestia debe ser emitido por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, entendiéndose por ello que han de expresarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para su emisión, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas. En tal virtud, a efecto de satisfacer estos requisitos, es menester que la autoridad señale con exactitud el lugar y la fecha de la expedición del acto

administrativo, a fin de que el particular esté en posibilidad de conocer el carácter de la autoridad que lo emitió, si actuó dentro de su circunscripción territorial y en condiciones de conocer los motivos que originaron el acto, los fundamentos legales que se citen y si existe adecuación entre estos elementos, así como la aplicación y vigencia de los preceptos que en todo caso se contengan en el acto administrativo para preparar adecuadamente su defensa, pues la falta de tales elementos en un acto autoritario implica dejar al gobernado en estado de indefensión, ante el desconocimiento de los elementos destacados.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XII, Julio de 2000, Tesis: 2a./J. 61/2000, p. 5.

Para que el mandamiento de autoridad se considere válido tiene que ser expedido y firmado por el funcionario que esté legalmente facultado para la realización de ese tipo de actos administrativos.

Por lo tanto, si el acto es emitido por autoridad incompetente, éste será violatorio de garantías de las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

Dentro de este requisito, es de resaltar que el mandamiento que conste por escrito contenga el lugar y la fecha de emisión, por razón de competencia y facultad de la autoridad; presuponiendo los momentos en que causa efectos jurídicos la multa respectiva.

C) En cuanto a fundar la sanción a una infracción, “Esta consiste precisamente en que la autoridad deberá indicar en forma indubitable los artículos o fracciones de éstos que fueron violados por la persona obligada, ya sea por no hacer algo, por hacerlo fuera del plazo o no cumpliendo con los requisitos autorizados, etcétera.”⁴³

Primeramente la autoridad administrativa debe investigar en el ordenamiento jurídico las hipótesis punibles, es decir, las hipótesis de infracción, ya que al emitir el acto administrativo de sanción deberá expresar y comunicar por escrito al infractor cuáles son las disposiciones fiscales violadas.

Evocando el principio jurídico “nulla poena sine lege”, para la existencia de una sanción debe primero haber un ordenamiento que la contemple y la violación a este ordenamiento. Y la autoridad al emitir el acto administrativo de sanción lo debe fundar y motivar.

Entonces “... la fundamentación es la invocación o citación de los preceptos legales aplicables al caso por parte de la autoridad, que conforme a ellos le permite realizar el acto o la multa dirigida al particular...”⁴⁴

Al respecto, también el Código Fiscal de la Federación en su artículo 75, dispone:

⁴³ Sánchez Piña, José de Jesús. *Nociones de derecho fiscal*, PAC, México, 1991, p. 97.

⁴⁴ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Ob. cit.*, p. 45.

“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...”

“La obligación constitucional de fundar y motivar los actos de autoridad se encuentra reiterada aquí 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 del artículo 22 constitucional.”⁴⁵

D) En cuanto a la motivación, esta se presenta cuando el sujeto pasivo infringe la disposición legal y de ello se entera la autoridad.

Ejemplo: Si una obligación de tipo fiscal es la de presentar libros de contabilidad para su autorización y una persona lo omite, entonces está dándose el *motivo* que prevé la Ley.

La motivación consiste pues, “...en las circunstancias de modo, tiempo y lugar, que justifique el actuar de la autoridad, que haya originado o propiciado la imposición de la multa, con las causas que conforme hecho y derecho proceda.”⁴⁶

⁴⁵ Fernández Sagardi, Augusto. *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, SISCO, México, 2000, (artículo 75)

⁴⁶ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Ob. cit.*, p. 45.

En concreto, fundamentación es apoyarse en la ley y, motivación, apoyarse en los hechos. Por lo que la fundamentación y la motivación son situaciones que van aparejadas una de la otra, ya que la autoridad competente, para emitir una multa deberá de fundar y motivar la imposición de la multa.

“...según la Suprema Corte; el artículo 16 constitucional, al ordenar que todo mandamiento de autoridad competente, además de constar por escrito, debe de fundar y motivar la causa legal del procedimiento, consagra dos garantías:

“a) una garantía *formal*, que consiste en la expresión de los motivos y fundamentos legales del acto, en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, a fin de que esté en aptitud de combatirlos en caso de inconformidad; y

b) una garantía *material*, que estriba en la existencia real de los motivos del acto y en la vigencia y aplicabilidad de los preceptos legales invocados por la autoridad...”⁴⁷

Resulta aplicable al caso el siguiente criterio que establece:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, CONCEPTO DE.

La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y

⁴⁷ Lomelí Cerezo, Margarita. *Ob. cit.*, pp. 76 y 77.

motivado, entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite, para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el por qué consideró que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa.

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XIV- Noviembre, Tesis: I. 4o. P. 56 P, p. 450.

Así mismo, las Tesis Jurisprudenciales que a la letra dicen:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, GARANTÍA 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.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Séptima Época, Segunda Sala, Tomo IV, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 264, p. 178

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Número 64, Abril de 1993, Tesis: VI. 2o. J/248, p. 43.

Todos los actos de la autoridad administrativa deben dar fiel cumplimiento al precepto citado, y con más razón si violenta la seguridad jurídica de los contribuyentes al imponerse una sanción. En este caso, cuando el multado recibe la pena económica (multa) y siente que se le han vulnerado sus garantías individuales, puede actuar legalmente según corresponda.

En este punto se cita lo que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 38, fracción III:

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

...

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

...”

Al respecto el Maestro Narciso Sánchez Gómez, apunta que “...toda potestad de las autoridades administrativas del Estado debe estar revestida

de la suficiente legalidad para que sea válida y eficaz, esto es, que las sanciones administrativas incluyendo a las fiscales sean aplicadas por una autoridad competente, en una forma escrita, que funde y motive la resolución o acto que las contenga, que se sigan las formalidades legales para notificar o dar a conocer esa determinación, para que el afectado quede enterado oportunamente y tenga a su vez la posibilidad de hacer valer los medios de defensa legal creados a su favor ante las autoridades administrativas o tribunales competentes, para que de igual forma se le dé el respeto que merece de ser escuchado en defensa propia en observancia de otra garantía constitucional, conocida como de audiencia, a que se refiere el diverso Artículo 14 de la misma Constitución Federal.⁴⁸

2.6 ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL

La multa es una sanción pecuniaria, resultado de cometer una infracción a alguna disposición legal, en lo particular, al ser esta infracción a las disposiciones fiscales es impuesta por la autoridad fiscal, cumpliendo con lo establecido en la Constitución y las Leyes de la materia.

Sin embargo, el hecho no sólo radica en la imposición de una multa, sino que esta no sea excesiva, por lo que es esencial saber hasta donde una multa no es excesiva y cuando si lo es. Pues de serlo se estaría frente a la violación de la garantía establecida en el artículo 22 de nuestra Ley Fundamental.

En artículo 22 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos establece:

⁴⁸ Sánchez Gómez, Narciso. *Ob. cit.*, p. 444.

“Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.”

Del análisis de este precepto en la parte que nos atañe, se desprende lo siguiente:

1. *La prohibición de multa excesiva.* “Por multa excesiva se entiende aquella que se encuentra en exagerada desproporción con el tipo, naturaleza y gravedad de la infracción cometida, así como con la capacidad económica del infractor.”⁴⁹

Que la multa no sea excesiva, significa que no sea exorbitante, es decir, que su monto o cuantificación vaya en relación con la importancia del bien jurídico tutelado y las condiciones de la persona infractora.

⁴⁹ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Ob. cit.*, p. 75.

Ya que "... atendiendo a su connotación gramatical, excesiva significa; que se pasa o sale de la regla, que sale de los límites, el abuso. Referentemente para que la multa no se considere excesiva, se debe tomar en cuenta un límite o una base, y esa base parte de ciertas circunstancias y modalidades que los Tribunales han definido por medio de la jurisprudencia, pero ¿cuál es la base para ese límite o partiendo de qué regla?, la incógnita de referencia se satisface cuando la autoridad toma en cuenta las siguientes circunstancias:

- a) La gravedad de la infracción
- b) Los perjuicios causados a la sociedad
- c) La reincidencia
- d) La capacidad económica del infractor
- e) Variante entre un mínimo y un máximo."⁵⁰

a) En cuanto a la gravedad de la infracción, se refiere a la peligrosidad de la conducta desarrollada por el infractor.

En este sentido, resulta aplicable la siguiente Tesis de Jurisprudencia sostenida por los Tribunales Colegiados de Circuito que establece:

MULTAS. DEBEN EXPONERSE LAS RAZONES QUE DETERMINEN LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN.

Para la correcta imposición de una sanción no basta la simple cita del precepto legal en que se funda, ya que debe determinarse la gravedad de la infracción y para ello

⁵⁰ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Ob. cit.*, p. 49 y 50.

es menester que las autoridades razonen pormenorizadamente las peculiaridades del infractor y de los hechos motivo de la infracción especificando la forma y manera como influyen en su ánimo para detenerla en cierto punto, entre el mínimo y el máximo de la sanción, justificando así el ejercicio de su arbitrio para la infracción de las sanciones con base en la gravedad de la infracción.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Séptima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo VI, Parte Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis: 872, p. 597.

A mayor abundamiento, se hace valer la Tesis Aislada que establece:

MULTAS, PARA IMPONER EL MÁXIMO DE LA SANCIÓN, DEBE DEMOSTARSE QUE SE ESTÁ EN EL CASO DE EXTREMA GRAVEDAD. No basta el hecho de que una falta sea grave, para castigarla con la sanción máxima; y no basta la mera gravedad, porque la gravedad reviste grados cuando lo reconoce el legislador al establecer un extremo máximo y un extremo mínimo de multas y, en esas circunstancias, la sanción más enérgica sólo puede corresponder a los casos de extrema gravedad. Por tanto, no demostrándose que se esté en un caso en el supuesto de la gravedad suma y que se haya graduado correctamente para la situación concreta de la sanción impuesta al demandante, individualizándola, lo

jurídico es anular la resolución que impone, con estas deficiencias legales, el máximo de la sanción.

Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Segunda Sala, Volumen CXXXIII, Tercera Parte, p. 84.

b) Respecto a los daños y perjuicios causados a la colectividad por la conducta infractora, tenemos que daño es el menoscabo o deterioro del patrimonio del Estado, y perjuicio es la ganancia lícita que se dejó de percibir, aunque en este caso debe considerarse al perjuicio como el agravio que se hace a la sociedad.

c) Otro punto a considerar y muy importante es el de la reincidencia, la reincidencia se presenta cuando existe repetición de conductas, es decir, que el sujeto infractor lleva a cabo constantemente estas conductas infractoras. La importancia de este punto a considerar radica en que al imponer una multa no será considerará igual a una persona que en una sola ocasión ha cometido la conducta infractora, respecto de la que infringe intencionada y repetidamente sin importar las consecuencias jurídicas a que conlleve.

d) En relación a la capacidad económica del infractor, se debe tomar en consideración lo establecido en el artículo 31 fracción IV Constitucional, esto es, respetar los principios consagrados en este precepto, tanto la equidad y la proporcionalidad son fundamentales para que la multa no sea excesiva y no genere desigualdad entre los gobernados.

Para tributar como para imponer multas, se debe atender a la potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, aplicando esto a la imposición de multas, será que un infractor de mayor solvencia frente a uno de menor solvencia en igualdad de circunstancias será acreedor a una multa superior que el segundo, sin que esta sea una multa excesiva.

e) Por último en lo que respecta a la variante en la imposición de la multa consistente entre un mínimo y un máximo, su función es evitar que la multa sea desproporcionada o excesiva. Así, la autoridad al motivar una multa, deberá exponer las razones por las que considere aplicable el mínimo, máximo o cierto monto dentro de ese parámetro.

El autor Jesús Quintana Valtierra indica al respecto: “El legislador federal, en acatamiento al precepto constitucional en comentario, en la mayoría de las leyes administrativas o fiscales en que se imponen sanciones a los gobernados que infrinjan sus disposiciones, ha establecido mínimos y máximos con los cuales se ha de castigar una infracción.

“La autoridad administrativa, atendiendo a la gravedad de dicha infracción y a las condiciones económicas del infractor, debe señalar el monto de la multa. Si la infracción cometida no es grave y las condiciones económicas de aquél son precarias, al imponérsele una multa del máximo previsto en la ley, se estará aplicando una multa excesiva.”⁵¹

⁵¹ Quintana Valtierra, Jesús. *Ob. cit.*, p. 353.

Sirve de apoyo al criterio anterior la tesis del Poder Judicial, que determina lo siguiente:

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo II, Julio de 1995, Tesis: P./J. 9/95, p. 5.

Por lo tanto, para imponer una multa y que esta no sea excesiva, deben valorarse:

“1. La gravedad del ilícito: primero, por la consecuencia producida; segundo; por las condiciones en que se cometió la infracción; tercero, por el monto de la contribución omitida.

2. El monto del negocio

3. La capacidad económica del multado.”⁵²

Es de suma importancia que se tomen en cuenta estos tres requisitos, ya que comúnmente sólo se considera la gravedad del ilícito, y no se considera el monto del negocio y la capacidad económica del multado.

La autoridad administrativa debe aplicar el monto de la multa, de acuerdo a un rango mínimo y máximo, por ejemplo de 70% hasta 100%, lo que significa que la multa no es fija; sin embargo la autoridad suele tomar sólo los extremos y no una media.

A mayor abundamiento se cita el siguiente criterio emitido por los Tribunales Colegiados de Circuito que nos da un concepto de multa excesiva:

⁵² González Martínez, Víctor Hugo. *Ob. cit.*, pp. 72 y 73.

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

de personas morales, violan la garantía contenida en el artículo 22 constitucional.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo III, Abril de 1996, Tesis: IV.3o.8 A, p. 418.

Por tanto, si la multa fiscal debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, cuando no cumple con estos requisitos, se debe considerar que está violando la garantía de seguridad jurídica consignada en el artículo 22 constitucional.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió el siguiente criterio que determina:

MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLEZCAN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas

excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Semanario judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Julio de 1995, Novena Época, Pleno, Tesis: P./J. 10/95, p. 19.

De lo anterior y relacionándolo con lo establecido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tenemos lo establecido en el siguiente criterio:

MULTAS FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER PARA SU DEBIDA MOTIVACIÓN. La única forma de evitar que las sanciones puedan ser irrazonables, desproporcionadas y, por tanto, excesivas e inconstitucionales, es necesario que se tomen en cuenta los siguientes requisitos: a) La gravedad de la infracción cometida, b) El monto del negocio, y c) La capacidad económica del particular. Lo anterior significa que una multa fiscal por más leve que se considere, debe contener las razones y motivos que la justifiquen, para que de esta manera no se deje en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al particular y quede fehacientemente acreditado por la autoridad que la multa decretada no es excesiva, pues tal obligación deviene

directa y taxativamente del artículo 22 constitucional; mismo que en relación con el artículo 16 de nuestra Carta Fundamental, en el que se exige que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado sin excepción alguna, conduce a establecer que todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica del gobernado, debe contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta como se dispuso con antelación la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción; de ahí que al no existir esos requisitos, obvio es que la imposición aun de la infracción mínima, sin estar debidamente fundada y motivada, resulta violatoria de sus garantías individuales.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Clave: VIII.1o. , Núm.: 24 A

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

Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis número 27/99, pendiente de resolver en la Segunda Sala.

2. *La prohibición de confiscación de bienes.* El artículo 22 de la Constitución Federal prohíbe la confiscación de bienes y establece que “No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.”

El autor Rigoberto Reyes Altamirano expone que este precepto tiene las siguientes deficiencias:

“a) La aplicación de los bienes de una persona para el pago de impuestos y multas, por autoridad distinta a la judicial, es confiscación de bienes.

b) La aplicación de los bienes por la autoridad administrativa, que no sea para el pago de impuestos o multas, como son las mercancías que pasan a propiedad del fisco federal en materia aduanera, constituye confiscación de bienes.

c) La aplicación de los bienes de una persona para el pago de conceptos distintos a impuestos y multas es confiscación de bienes.”⁵³

Como se puede apreciar este precepto establece la prohibición de la confiscación de bienes; sin embargo exceptúa la aplicación de esta medida a los bienes de una persona para el pago de impuestos y multas. Así,

⁵³ Reyes Altamirano, Rigoberto. *Elementos básicos de derecho fiscal*, Universidad de Guadalajara, México, 2001, p. 79.

podemos hablar de aseguramiento y no de confiscación, o bien embargo practicado por la autoridad fiscal, el cual debe efectuarse acatando las formalidades del procedimiento, establecidas en el artículo 16 de la Constitución Política Federal.

Esto se debe a que cuando los tributos absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, la autoridad por este hecho no puede confiscar los bienes de estos, aunque no está impedida a cobrar a través del embargo, cuando la deuda fiscal se originó por morosidad.

La Doctora Margarita Lomelí Cerezo hace referencia a que “La doctrina ha distinguido entre confiscación y decomiso. La primera comprende todos los bienes de una persona y es la que se encuentra prohibida por las constituciones democrático-liberales, como la nuestra. El decomiso, en cambio, no significa la pérdida total del patrimonio. Según Villegas Basavilbaso, es la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona por razones de interés público.”⁵⁴

Diferenciando los conceptos de confiscación y decomiso, se tiene que:

La confiscación es la acción mediante la cual una autoridad, sin existir una justa causa y un precepto legal que lo autorice, proceda a apropiarse de la totalidad de los bienes de un particular.

Mientras que decomiso es una acción de apropiación por parte del Estado, pero en este caso es de un bien en particular, propiedad de una persona,

⁵⁴ Lomelí Cerezo, Margarita. *Ob. cit.*, p. 95.

cuando exista una justa causa, como una infracción cometida, y existan los preceptos legales que facultan al órgano estatal para efectuarla.

Cuando el artículo 22 Constitucional no considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas, es de considerársele como un embargo practicado por autoridad fiscal.

CAPÍTULO III. REGLAS JURÍDICAS SOBRE AUMENTO Y DISMINUCIÓN DE MULTAS DERIVADAS DE INFRACCIONES A LAS DISPOSICIONES FISCALES.

3.1 REGLAS GENERALES SOBRE LA APLICACIÓN DE LA MULTA

La imposición de una multa por parte de la autoridad hacendaria a un contribuyente no es un acto unilateral o dogmático, por el contrario, su existencia se encuentra regulada por el derecho y, por ende, sujeta al estricto control de legalidad. Esto quiere decir que la imposición de una multa al particular debe realizarse con exhaustiva observancia del orden jurídico que le es aplicable.

En nuestro sistema legal son varios los requisitos que deben cumplimentarse por parte de la autoridad al momento en que sanciona a un contribuyente con la determinación de una multa, estos rubros deben observarse en forma sincrónica y no sucesiva, es decir, para que la imposición de la sanción sea jurídica, deben reunirse en su totalidad en el acto de autoridad correspondiente y bastará con que no se observe alguno de ellos para que la imposición de que se trate no se encuentre ajustada a derecho.

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

- a) que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta;
- b) que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria;
- c) que la propia ley (u otra) señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal;
- d) que la multa esté prevista legalmente;
- e) que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley, y
- f) que la autoridad, al imponer la multa, señale en el documento en que lo haga, las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta que constituye infracción.”¹

Por lo tanto, al interpretar y aplicar las disposiciones fiscales es primordial seguir ciertas reglas para obtener su correcta interpretación y aplicación, teniendo en cuenta que esta tarea corresponde a la autoridad fiscal emisora del acto conocido como multa, la cual es de suma importancia.

“Las disposiciones fiscales siempre se aplicarán en forma estricta, es decir, dando a la norma un alcance igual al de los términos literales usados (a la

¹ Quintana Aceves, Federico. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998, p. 2163.

letra), pero siempre en armonía con otras disposiciones, sin alterar su esencia.”²

Para la interpretación de las disposiciones fiscales que prevén infracciones y sanciones, se emplea el sistema de interpretación estricta, de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación que establece:

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

Sin embargo, “El estudio de las disposiciones fiscales se debe realizar relacionando la aplicación que tiene un artículo determinado con otros, con el objeto de abarcar todo el panorama del tema en estudio. Esto es lo que se llama correlacionar las disposiciones fiscales.”³

En este sentido, hay que acentuar el hecho de que los lineamientos que ordenan la juridicidad de la imposición de una multa se encuentran regulados en la ley ordinaria aplicable, pero hay que tomar en cuenta también las interpretaciones jurisdiccionales que sobre la materia se han realizado y que se encuentran en los precedentes y tesis de jurisprudencia, que forman el esquema real y completo que debe de observar la autoridad fiscal para sancionar mediante multa a un gobernado, consecuentemente, su

² Sánchez Miranda, Arnulfo. *Introducción al Derecho Fiscal*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, p. 65.

³ Idem.

inobservancia, da lugar a la ilegalidad del acto de autoridad de que se trate.

También hay que tener presente los criterios normativos que emite el Servicio de Administración Tributaria (SAT), quién conforme al penúltimo párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación y la regla 2.11.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2005; para el mejor cumplimiento de sus facultades dará a conocer reglas generales, que son criterios de carácter interno que emiten para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, difundidos a través de los boletines especiales o gacetas de las diversas áreas de dicho órgano, así como de la página de Internet del SAT.

Así mismo, en la interpretación de las infracciones y sanciones se admite la aplicación de los principios de derecho penal, como son: *indubio pro reo*, *nulla poena sine lege*, etcétera.

“Respecto de las multas, en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación se dijo:

“En cuanto a infracciones a las disposiciones fiscales, se establece su tipificación tomando en cuenta la materia que regula, la disposición infringida y se señalan diversas reglas que permiten aplicar la multa correspondiente en función del momento en que sean cumplidas las obligaciones omitidas, la reincidencia o gravedad de la infracción, entre otros aspectos.”⁴

⁴ Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1983, pp. 345 y 346.

Evocando lo dispuesto en el artículo 16 de nuestra Carta Magna y conforme lo establecido en el artículo 75 del Código en comento, tenemos que "... las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo a las relacionadas con el comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución..."

No obstante, "Los tribunales, no la generalidad, han considerado que la imposición de la multa mínima, cuando están determinadas entre una máxima y una mínima, no requiere de motivación toda vez que no se podría imponer menor sanción. Sin embargo, cuando las multas señaladas en las leyes son de tal magnitud incluso las mínimas que resultan excesivas debe analizarse su constitucionalidad, también debe analizarse si no se le dan reglas a la autoridad para individualizar una sanción, como las condiciones económicas del infractor, la forma en que acontecieron los hechos infractores, el dolo, la mala fe, la negligencia, impericia o error, por ejemplo."⁵

Las reglas generales son aplicables a las multas reguladas en el Código Fiscal de la Federación, mismas que se establecen en el artículo 70 que a la letra dice:

“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.

⁵ Fernández Sagardi, Augusto. *Ob. cit.*, p. 191.

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

Para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos de este artículo, las mismas se ajustarán de conformidad con el antepenúltimo párrafo del artículo 20 de este Código.

Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior al en que se aplica la multa no hayan excedido de \$1,750,000.00, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.”

Del anterior precepto se desprenden ciertas reglas generales para el ejercicio del poder sancionador del Estado, entre las que se encuentran las siguientes:

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

“El examen de esta disposición nos confirma que la exigencia del cumplimiento forzoso de la obligación fiscal no se considera como sanción en la legislación tributaria mexicana. Si el precepto que comentamos señala por un lado que se aplicarán multas por infracciones a las disposiciones fiscales y que las autoridades judiciales impondrán las penas cuando se incurra en responsabilidad penal y por otro lado señala que independientemente de esas sanciones se exigirá el pago de las contribuciones y sus accesorios, implícitamente indica que esto último no es una sanción.”⁶

Así mismo distingue muy bien a la multa (sanción fiscal) de la pena (sanción penal), especificando que cada una es de independiente aplicación en caso de hacerse acreedor a ambas, ya que hace mención, que es al Poder Judicial a quien corresponde la aplicación de las penas.

2) Las multas están sujetas a actualización, como lo establece el segundo párrafo del artículo 70 del Código en comento, ya que también dispone que en caso de que la multa no se pague dentro de la fecha establecida, su monto se actualizará conforme al artículo 17-A del mismo ordenamiento. Aquí tenemos un claro ejemplo de correlación de las disposiciones fiscales.

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. *Ob. cit.*, pp. 187 y 188.

El **artículo 17-A** establece que:

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

...”

Conforme a este precepto, la actualización se hará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización que se obtendrá mediante el cálculo que se determina en el mismo artículo.

La actualización de las multas constituye sólo un procedimiento que tiene por objeto la determinación real de su monto, es darle el valor monetario presente.

Esta actualización tiene la finalidad que las multas no pierdan su carácter de severidad por el solo paso del tiempo, por lo que la ley autoriza su actualización cuando no son cubiertas en el plazo establecido.

A continuación se cita un criterio normativo del Servicio de Administración Tributaria (SAT) que resulta aplicable:

“8/2002/CFF Actualización de multas. Momento a partir del cual deben actualizarse. El artículo 70, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación dispone que cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A del mismo ordenamiento legal.

De conformidad con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

Por lo tanto, cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, deberán actualizarse a partir del día siguiente del vencimiento del

plazo de 45 días a que hace referencia el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.”⁷

Sobre este tema el autor Hugo Carrasco Iriarte señala: “Creemos que la actualización constituye una consecuencia al incumplimiento y la única calificación que puede tener es la de resarcir al fisco el daño sufrido; por esta razón, no puede ser más que indemnizatoria, de tal suerte que constituye una duplicidad con los llamados recargos y ello es inconstitucional.”⁸

Resulta aplicable al caso la Jurisprudencia que establece:

CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVÉ LA ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE AQUÉLLAS, ADEMÁS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL. Establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. ...". La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aun cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la

⁷ www.sat.gob.mx

⁸ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I*, IURE, México, 2001, p. 337.

fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. Por tanto, el artículo 21 del código citado no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, Noviembre de 1999, Tesis: P./J. 124/99, p. 25.

No obstante, como bien lo expresa dicho autor "... en la actualización de sanciones,... está incrementando en forma notable el monto de la sanción, cuya naturaleza es de por sí la de buscar un camino de ejemplaridad para evitar la repetición del acto, si se acepta un porcentaje por el legislador de fijar las multas que se originan en el incumplimiento de la norma para evitar la repetición de la falta; la misma no debería actualizarse porque ello constituiría una doble sanción, máxime que se origina en el mismo motivo que los recargos. En su caso, el legislador debe escoger una de las dos vías,

ya que aceptar el esquema actual constituye una doble sanción por la misma causa, lo cual vulnera principios constitucionales.”⁹

3) En cuanto al tercer párrafo del artículo 70 del referido Código, tenemos el ajuste de cantidades fraccionadas, en donde para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos del artículo 17-A, éstas se ajustarán de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 20 del mismo ordenamiento, que establece:

“Artículo 20. ...

Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones del peso. No obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior.

...”

4) El penúltimo párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación contempla la reducción de la multa al 50% a determinados contribuyentes, en donde se presenta la categoría de contribuyentes beneficiados con esta reducción por el hecho de situarse en esta hipótesis.

⁹ Carrasco Iriarte, Hugo. *Ob. cit.*, p. 338.

5) De igual manera en el último párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación se establece la aplicación de la pena menor futura, en donde “Se introduce legislativamente el principio de derecho penal de aplicación de la pena menor futura, con la condición de que la sanción fiscal aún no hubiera sido impuesta cuando ocurrió la modificación legal, a diferencia de la sanción penal que es disminuida sin importar que ya haya sido impuesta mediante la sentencia condenatoria en los términos del artículo 56 del CPF.”¹⁰

Son aplicables al caso los siguientes criterios normativos del Servicio de Administración Tributaria (SAT):

“110/2001/CFF. Infracciones. Aplicación de las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación. De la interpretación del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, se desprende que la aplicación de las multas que dicho código establece debe ser de acuerdo a la disposición que este vigente en el ejercicio fiscal en que se actualicen las situaciones jurídicas o de hecho que sancionan, independientemente de que se impongan con posterioridad.

Ello, sin perjuicio de lo dispuesto por el último párrafo del artículo 70 del código en comento, que menciona que cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la

¹⁰ Fernández Sagardi, Augusto. *Ob. cit.*, p.184.

existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.”¹¹

“111/2001/CFF. Imposición de la multa más benéfica. No procede cuando por reforma legal posterior se reduce la sanción. El beneficio que establece el último párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de obligar a la autoridad a aplicar la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición, debe entenderse en el sentido de que el beneficio únicamente procede conforme a la ley vigente, sin que sea posible que la autoridad, con fundamento en este precepto legal, pueda modificarla cuando después de que ésta ha sido notificada al infractor, se reforma el precepto legal estableciendo una sanción menor.

Lo anterior, sin perjuicio de las reducciones a que pudiera tener derecho el contribuyente de conformidad con las disposiciones fiscales.”¹²

“59/2002/CFF Aplicación de infracciones y sanciones que por reforma legal se suprimen. El artículo 70, último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que, cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades

¹¹ www.sat.gob.mx

¹² Idem.

fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

En virtud de lo anterior, las autoridades fiscales no aplicarán las multas correspondientes a infracciones que fueron suprimidas mediante reforma a la legislación fiscal, puesto que de acuerdo con la disposición en comento, se aplicará la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la vigente en el momento de su imposición y en el caso señalado, al haber sido suprimida la infracción, no existe sanción vigente por aplicar.”¹³

6) Entre las reglas generales sobre la aplicación de la multa tenemos que conforme a la fracción V del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación “... la autoridad está obligada a imponer una sola multa cuando con un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales sancionables en lo particular, pero tal precepto legal no tiene alcance de conminar a la autoridad a fincar una sola sanción cuando por un acto u omisión se infrinjan distintas disposiciones de leyes diversas de naturaleza fiscal, por cuanto estas últimas son autónomas entre sí teniendo previstas sus propias fracciones; luego entonces, sólo la transgresión a diversas disposiciones legales cometidas a un mismo ordenamiento legal es susceptible de sancionarse con una sola multa que corresponderá a la infracción cuyo monto sea mayor.”¹⁴

¹³ Idem.

¹⁴ Fernández Sagardi, Augusto. *Ob. cit.*, p. 192.

El artículo 75 fracción V del multicitado Código a la letra dice:

“Artículo 75...

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.

...”

Resultan aplicables al caso los siguientes criterios que establecen:

MULTAS DERIVADAS DE INFRACCIONES A DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 75, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 75, fracción V, del Código Fiscal de la Federación dispone que cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor; ahora bien, una correcta interpretación del citado precepto debe llevar a la conclusión de que para que se actualice el referido

supuesto es necesario que las diversas infracciones se den dentro de un mismo universo, es decir, por cada ley o reglamento infringido, y ello es así, porque el legislador, al emplear las palabras "disposiciones fiscales", no se quiso referir a todos los ordenamientos que versan sobre cuestiones inherentes al pago de contribuciones, sino que con ello se hace alusión a los diversos dispositivos o preceptos que conforman una ley, sin que con dicha frase se pretendiera comprender a todas las leyes y reglamentos fiscales en que se contenga la obligación del pago de contribuciones, pues las diversas leyes de naturaleza fiscal son autónomas entre sí y tienen previstas sus propias infracciones y sanciones, cuya aplicación no puede verse limitada por el Código Fiscal, precisamente por la autonomía de que goza cada una de ellas.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XIV, Octubre de 2001, Tesis: XV.1o.21 A., p. 1144.

MULTAS FISCALES. TRATÁNDOSE DE INFRACCIONES A DIVERSAS DISPOSICIONES POR LA COMISIÓN DE UN SOLO HECHO U OMISIÓN, PROCEDE ÚNICAMENTE LA IMPOSICIÓN DE LA MÁS ALTA, SIN IMPORTAR QUE ESTÉN CONTENIDAS EN CUERPOS NORMATIVOS DIFERENTES (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 75, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). El primer párrafo del numeral y fracción invocados, debe interpretarse a la luz del artículo 23 constitucional; es decir, si una misma conducta u omisión ocasiona

infracción a diversas disposiciones legales, contenidas incluso en distintas leyes o cuerpos normativos, única y exclusivamente procederá la imposición de la multa más alta, para evitar sancionar al gobernado dos o más veces por una misma conducta ilícita, ya que ello vulneraría el principio constitucional non bis in idem. Con la imposición de una sola multa se castiga al evasor por haber vulnerado diversas leyes tributarias, así como el indebido beneficio económico que obtuvo; además, se le disuade de incurrir en nuevos actos ilícitos en lo futuro, justificándose los fines y naturaleza de la multa fiscal. El criterio anterior de ninguna manera afecta las facultades recaudadoras del fisco federal, toda vez que el Estado estará en posibilidad de recabar los impuestos que haya ocasionado una misma conducta u omisión, sin importar su número o que se encuentren contenidos en diversas leyes fiscales, con sus debidas actualizaciones y recargos; mas no así en lo que concierne a la imposición de múltiples multas.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XIX, Enero de 2004, Tesis: I.7o.A.270 A., p.1563.

7) Por último, tenemos que entre las reglas generales para la aplicación de las multas está el aumento o disminución de las mismas, según las atenuantes o agravantes que se presenten en cada caso.

3.2 BENEFICIO DE REDUCCIÓN DE LA MULTA

La reducción fiscal es un descuento, rebaja o disminución en el crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en virtud de ubicarse en el supuesto contemplado en la norma jurídica.

La reducción también es aplicable a las multas, pues por crédito fiscal debe entenderse todo lo que pueda percibir el Estado que provenga de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, razón por la cual la multa impuesta al infractor, al derivar del incumplimiento de una obligación, sólo puede atenderse como un accesorio de naturaleza fiscal y, por ende, como un crédito de tal carácter.

La reducción es una disminución total o parcial del monto de la multa, en ciertos casos establecidos por la ley, a efecto de otorgar las facilidades administrativas para el pago de las multas derivadas de infracciones a las disposiciones fiscales.

Esta reducción de la multa consiste en una disminución del monto de las mismas, siempre y cuando el sujeto pasivo se ubique en la hipótesis de que se trate.

La reducción de las multas es el derecho de los contribuyentes de obtener una disminución en el monto de la sanción, traducido en un porcentaje. Este beneficio deriva de la disposición directa de la ley.

Consecuentemente, es de enfatizar la trascendencia de las mismas, ya que con estas se busca un beneficio tanto para el contribuyente como para el fisco, pues estos descuentos tienen como fin el propiciar el pago de las multas, incentivando al cumplimiento de la obligación.

Estas reducciones se aplican a través de porcentajes fijos o de porcentajes entre un mínimo y un máximo, tomando en consideración circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas, la gravedad de la infracción, la reincidencia y capacidad económica del pasivo.

Por disposición expresa de la ley, las sanciones económicas pueden ser reducidas en su monto conforme a los artículos 70, 70-A, 75 fracción VI, 76, 77 y 78 del Código Fiscal de la Federación. En donde las multas se reducirán en distintos porcentajes y siguiendo ciertas reglas.

3.3 REGLAS PARA QUE EL INFRACTOR PUEDA SOLICITAR LOS BENEFICIOS.

A) El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación en su cuarto párrafo establece la reducción general de las multas, consistente en un 50%.

“Artículo 70. ...

Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior al en que se aplica la multa no hayan excedido de \$1,750,000.00, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

...”

Como se advierte, “Se crea la categoría de contribuyentes beneficiados con una reducción al 50% de las multas establecidas por la ley, por el hecho de haber obtenido hasta \$1,750,000.00 (actualizables según el artículo 17-B del CFF) en el ejercicio inmediato anterior, lo que crea desigualdad frente a la ley para los demás contribuyentes, porque la referencia a los ingresos del ejercicio anterior no tiene explicación lógica, si la infracción a castigar se comete en el ejercicio posterior. Por otra parte, como la norma no hace

distinción de ingresos no será dable al intérprete distinguir si se trata de ingresos exentos o gravados, acumulables o no para el impuesto sobre la renta, ni distinción de contribuyentes, aun en aquellos donde los ingresos no son hecho imponible, como en el régimen simplificado en el ISR donde grava entradas, o en el IVA donde grava valores.”¹⁵

Para determinar la reducción de las multas conforme al cuarto párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación deberá considerarse el siguiente criterio normativo del Servicio de Administración Tributaria (SAT):

“10/2001/CFF Reducción de multas. Determinación del monto de ingresos a que se refiere el artículo 70, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación. El monto máximo de ingresos previsto en el artículo 70, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, para efectos de la aplicación de la reducción de las multas, se refiere a los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior a aquel en que se aplica la multa.

En el caso de una sociedad que esté en liquidación, se tomarán en consideración los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior a aquel en que se inició la liquidación de su activo.

Ahora bien, tratándose de los contribuyentes que a continuación se listan dicho monto se determinará de la siguiente manera:

¹⁵ Fernández Sagardi, Augusto. *Ob. cit.*, p.184.

I. En los casos en que no estén obligados a presentar declaración anual o que su presentación es opcional, se sumarán los ingresos consignados en sus declaraciones trimestrales o semestrales.

II. Los contribuyentes que no estén obligados a presentar declaraciones de pagos provisionales o del ejercicio, deberán acreditar ante la autoridad fiscal que sus ingresos no rebasan la cantidad establecida en dicho artículo.

III. Cuando se trate de personas morales del régimen simplificado, se considerará la suma de los ingresos propios de la actividad más los intereses cobrados, sin ajuste alguno, a que se refiere el artículo 119-D, en relación con el 67-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IV. Tratándose de personas físicas del régimen simplificado, se tomará como base el monto correspondiente a la suma de los ingresos propios de la actividad mas los intereses cobrados, sin ajuste alguno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119-D de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

V. Las personas morales no contribuyentes que en los términos de los artículos 68, último párrafo y 69 de la Ley del Impuesto sobre la Renta deban tributar como personas morales del Título II de la Ley en mención, deberán considerar los ingresos totales por los que están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta.

VI. El beneficio de la multa reducida que se aplica conforme al cuarto párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, es sin perjuicio de la aplicación, de las reducciones establecidas en el artículo 75, fracción VI o en los numerales 77, fracción II, inciso b) y 78 del código en mención, por lo que una multa que haya sido impuesta con la reducción del 50% es susceptible de tener, adicionalmente a la cantidad que resulte sobre este último porcentaje, el beneficio de otras disminuciones.”^{16*}

Es evidente que este criterio normativo del SAT debe valorarse según el caso concreto.

Del texto del anterior criterio normativo se desprende que una multa que haya sido impuesta con la reducción del 50% es susceptible de tener, adicionalmente a la cantidad que resulte sobre este último porcentaje, el beneficio de otras disminuciones. Es decir, dichas disminuciones o reducciones son acumulables o bien, se aplican de manera independiente.

B) Por su parte, el artículo 70-A establece una reducción del 100% de la multa y dice así:

“Artículo 70-A. Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago

¹⁶ www.sat.gob.mx

* Énfasis añadido.

de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos:

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

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

III. En el caso de que esté obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado u opte por hacerlo, en los términos de los artículos 32-A y 52 de este Código, no se hubieran observado omisiones respecto al cumplimiento de sus obligaciones, o habiéndose hecho éstas, las mismas hubieran sido corregidas por el contribuyente.

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

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

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

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

Las autoridades fiscales para verificar lo anterior podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere este artículo, los datos, informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, no será procedente la reducción a que se refiere este artículo. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% y

aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

Sólo procederá la reducción a que se refiere este artículo, 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. Se tendrá por consentida la infracción o, en su caso, la resolución que determine las contribuciones, cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.*

Lo previsto en este artículo no constituye instancia y las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.”

“...en las reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1998, en vigor desde el 1º de enero de 1999, se estableció en el nuevo artículo 70-A, un procedimiento que

* Énfasis añadido

puede equipararse a la condonación total de las multas que existía en el Código Fiscal anterior. En efecto, de acuerdo con esta nueva disposición, cuando con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales hayan determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, excluyendo las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que el mismo artículo otorga y que consisten en la reducción de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales en un 100% y aplicación de la tasa de recargos por prórroga por el plazo que corresponda.”¹⁷

La reducción al 100% y la aplicación de la tasa de recargos por prórroga está condicionada a que el adeudo sea pagado 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, siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente.

“Este numeral contiene lo que en la doctrina se conoce como facultades regladas, es decir, si el contribuyente reúne los requisitos, la autoridad deberá conceder la reducción o revocación de la multa. Estamos frente a una hipótesis de condonación forzosa. No se trata de facultades discrecionales, es decir, al libre arbitrio de la autoridad, toda vez que la redacción ordena que una vez cubiertos los requisitos y cerciorada de ello la autoridad reducirán las multas en un 100%. La referencia final de que lo previsto no constituye instancia y que no podrá impugnarse la resolución que dicte la autoridad, sólo puede referirse a medios de defensa ordinarios, pero no al juicio de amparo, porque el contenido genera derechos para el contribuyente

¹⁷ Lomelí Cerezo, Margarita. *Ob. cit.*, p. 237.

que reúna tales requisitos; su no concesión es violatoria de garantías individuales.”¹⁸

Este artículo regula una condonación forzosa, es de tener en cuenta y no confundir la condonación de multas en general (artículo 74 CFF), que es la resolución administrativa que recae a una solicitud formulada por un particular liberándolo de multas firmes, es decir, multas que no pueden ser combatidas por encontrarse fuera del plazo que la ley otorga para su impugnación.

Dentro del artículo 70-A de referencia, se establecen siete requisitos básicos que deberán cumplir los contribuyentes -situación que se ve difícil de cumplir- para que procedan los beneficios, a los infractores que si presentan declaraciones bajo protesta de decir verdad, y la información no resulta ser cierta, se harán acreedores a otras multas.

C) De acuerdo con el artículo 75, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, si la multa es pagada dentro de los 45 días siguientes a que es notificada al infractor, se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad dicte nueva resolución, con excepción de multas aplicadas en materia aduanera, o en los casos previstos en los artículos 77, fracción III, inciso *b*), y 78 del propio Código.

D) Conforme al artículo 76, fracción I, la sanción será impuesta en una cantidad equivalente al 40% de la contribución omitida, si el infractor paga el tributo y sus accesorios antes de la notificación de la resolución que

¹⁸ Fernández Sagardi, Augusto. *Ob. cit.*, p. 185.

determine el monto de la contribución que omitió. Mientras que conforme a la fracción II del mismo numeral, la sanción será del 50% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas en los demás casos.

Con relación al artículo 76, fracciones I y II, el H. Poder Judicial, ha dictado la Tesis Jurisprudencial siguiente:

MULTA FIJA. NO ES INCONSTITUCIONAL LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El análisis de las fracciones I y II del citado artículo, lleva a considerar que ambas normas regulan la misma infracción con la aplicación de multas en diferentes porcentajes que están íntimamente vinculados con el momento o con la oportunidad en que el particular moroso decida pagar la contribución omitida. La fracción II del invocado dispositivo, establece que la infracción derivada de la omisión en el pago de contribuciones, será sancionada con una multa del setenta al cien por ciento de las contribuciones omitidas, actualizadas; por su parte, la fracción I dispone que si el particular decide pagar esas contribuciones junto con sus accesorios, antes de que le sea notificada la resolución que determine su monto, sólo tendrá obligación de pagar el cincuenta por ciento de la cantidad respectiva. Ello demuestra que el legislador estableció que la omisión en el pago de contribuciones originaría una sanción genérica consistente en una multa del setenta al cien por ciento de las contribuciones omitidas, actualizadas, pero concedió una reducción en

favor de los contribuyentes morosos que decidieran pagar la contribución omitida junto con sus accesorios, antes de que les fuera notificada la resolución que determinara su monto, aplicando un veinte por ciento menos del mínimo establecido como multa por tal concepto y, por tanto, no atender a la sanción genérica establecida en la fracción II. Esos razonamientos ponen de relieve que sólo la fracción II es la que realmente establece la sanción por la infracción derivada de la omisión en el pago de contribuciones. En consecuencia, ninguna razón existe para considerar que la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, establezca una multa fija de las consideradas inconstitucionales, pues tan sólo otorga a los contribuyentes morosos la oportunidad de pagar la multa en un porcentaje menor cuando decidan cubrirla antes de que se les notifique la resolución mediante la que se determine su monto.

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

E) En el artículo 77, fracción II, inciso b), se establece la disminución 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 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida, no será necesario que se dicte nueva resolución en que se establezca la reducción.

F) Por último, el artículo 78 establece que en los casos de omisión de tributos derivados de errores aritméticos en declaraciones, la multa será del 20% al 25% de la contribución no pagada dentro de los 15 días siguientes a su notificación, la multa será reducida a la mitad, sin que sea necesario que se dicte nueva resolución que establezca dicha reducción.

Esto es que de pagarse en el plazo establecido que es dentro de los 15 días siguientes a su notificación, el infractor obtendrá una reducción del 50% automáticamente.

3.4 EXCLUYENTES, AGRAVANTES Y ATENUANTES EN LA COMISIÓN DE UNA INFRACCIÓN.

“... la conducta del sujeto puede ser, en un momento determinado, influenciada por algún elemento o componente susceptible de originar la no imposición de sanciones, o bien la imposición de una sanción mínima o, en su caso, la aplicación de una sanción máxima, según se presente alguno de los elementos referidos.”¹⁹

Excluyentes de Responsabilidad

Las excluyentes de responsabilidad “... son las condiciones o situaciones en las que un sujeto que cometió una infracción de acuerdo con la ley aplicable,

¹⁹ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill/Interamericana de México, México, 1995, p. 211.

queda relevado, también con apoyo a un determinado precepto legal, de la aplicación de la correspondiente sanción.”²⁰

A estas condiciones también se les denominan excusas absolutorias, las cuales son reguladas en el Código Fiscal de la Federación y son tres:

1. El caso fortuito (por hechos de la naturaleza)
2. La fuerza mayor (por hechos humanos), y
3. El cumplimiento espontáneo.

“A similitud de las circunstancias excluyentes de responsabilidad penal, previstas en las fracciones I y X del artículo 15, del Código Penal Federal, en materia tributaria, por su parte, el Código Fiscal en su artículo 73, instituye como circunstancias que impiden se impongan multas, la fuerza mayor y el caso fortuito. Por otra parte, el Código Fiscal agrega una circunstancia muy propia de la materia fiscal, que paraliza la imposición de la multa, como lo es el cumplimiento espontáneo de las disposiciones fiscales fuera de los plazos señalados en la ley.”²¹

El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación agrega que se considera que el cumplimiento no es espontáneo y por lo tanto habrá multas cuando:

“Artículo 73...

²⁰ Idem.

²¹ Sánchez León, Gregorio. *Ob. cit.*, p. 347.

I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades le hayan notificado una orden de visita o medie requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendiente 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 contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Agravantes de Responsabilidad

“Este tipo de situaciones se presentan cuando un infractor incurre en actitudes especiales que denotan el alto grado de riesgo o de peligrosidad manifiesta del infractor, el cual, de no mediar la participación de la autoridad, cometería una infracción que le significaría ventajas importantes, al mismo tiempo que le acarrearía severos detrimentos al fisco...”²²

Cuando el infractor se hace acreedor a la imposición de la multa, la autoridad debe calificar y tomar en consideración si existen agravantes, es decir valora las circunstancias que motivan a que la misma se vea aumentada.

²² Ibidem, pp. 212 y 213.

El Código en comento en su artículo 75 contiene un catálogo de las agravantes que debe tomar en cuenta la autoridad para incrementar el monto de la multa.

“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 hagan constar operaciones inexistentes.

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

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

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

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

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

...”

De la disposición anterior se desprenden las siguientes agravantes:

- Reincidencia.
- Usar documentos falsos o apócrifos.
- Utilizar documentos de terceros.
- Llevar doble contabilidad.
- Tener duplicidad de libros sociales.
- Destruir la contabilidad.
- Microfilmear documentación fiscal, sin cumplir con los requisitos.

- Divulgar información de terceros afectándolos
- Omitir contribuciones retenidas recaudadas.
- Infracción Continua.
- Infringir diversas disposiciones fiscales con un acto.

Respecto a la reincidencia “Con anterioridad a la promulgación del propio ordenamiento actualmente en vigor, el Tribunal Fiscal de la Federación se había pronunciado en el sentido de que para considerar que un infractor es reincidente, es decir, que ha cometido por segunda vez la infracción, es necesario que haya sido penado por la autoridad anteriormente.

“En tal virtud, tanto de acuerdo con el artículo 75 del repetido Código Fiscal, como con la tesis antes mencionada, en el caso de comisión de dos o más infracciones del mismo tipo, pero que no han sido sancionadas, no puede decirse que existe reincidencia.”²³

En cuanto a la reincidencia, en los registros de la autoridad figura si el contribuyente ha incurrido en esa infracción con anterioridad. De acuerdo con el artículo 75, fracción I, inciso b), párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, la reincidencia debe tener lugar en el plazo de los últimos cinco años.

“Las agravantes señaladas en la disposición son muy claras, quizá sólo merezca comentario el concepto de comisión en la infracción en forma continuada, contemplada en la fracción IV. EL CFF no define las modalidades de las infracciones tributarias, por lo que siguiendo una tesis de

²³ Lomelí Cerezo, Margarita. *Ob. cit.*, p. 199.

la Segunda Sala de la SCJN dictada en la contradicción 29/98, aplicando analógicamente los conceptos de derecho penal, se dice que infracción instantánea es aquella que se consuma en un solo acto, agotando el tipo, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; la infracción continua, si la acción u omisión se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo y la continuada, en la hipótesis de pluralidad de acciones que integra una sola infracción en razón de la unidad de propósito delictivo e identidad de lesión jurídica.”²⁴

“En relación a este último caso se discute si es realmente una circunstancia agravante o sólo una forma de comisión del ilícito. García Domínguez sostiene que es erróneo considerarla como agravante ya que en la infracción continuada, no obstante que existe una pluralidad de acciones, la unidad de propósitos o resolución y la unidad de lesión jurídica integran esas acciones en la ejecución de una sola y única infracción.”²⁵

A mayor abundamiento resulta aplicable el siguiente criterio:

INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS. SUS MODALIDADES. Las modalidades de las infracciones tributarias a que se refiere el artículo 67, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no aparecen definidas en dicho cuerpo normativo. Es en material penal, tratándose de delitos, donde mejor se han perfilado estos conceptos, motivo por el cual analógicamente debe acudir a los mismos. Tratándose del delito instantáneo, el derecho

²⁴ Fernández Sagardi, Augusto. *Ob. cit.*, p. 191.

²⁵ García Domínguez, citado por Lomelí Cerezo, Margarita, *Ob. cit.*, p. 200.

positivo mexicano, la doctrina y la jurisprudencia, son acordes al conceptuarlo como: "Aquel que se consuma en un solo acto, agotando el tipo", cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; en cambio, tratándose de las modalidades de "continuo" y "continuado", existe diversidad de criterios. El artículo 99 del referido Código Fiscal da el concepto al que debe atenderse en esta materia respecto al delito continuado al establecer que: "El delito es continuado, cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad". Respecto del delito continuo, sus notas características, extraídas sustancialmente de la jurisprudencia, consisten en las siguientes: "Es la acción u omisión que se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo". Con base en lo anterior; las infracciones administrativas podrán ser: instantáneas, cuando se consuman en un solo acto, agotando todos los elementos de la infracción, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; continuas, si la acción u omisión se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo; o, continuadas, en la hipótesis de pluralidad de acciones que integran una sola infracción en razón de la unidad de propósito inflacionario e identidad de lesión jurídica.

Contradicción de tesis 29/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 16 de abril de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Elena Rosas López.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, Tomo IX, Mayo de 1999, Tesis: 2a. LIX/99, p. 505.

Atenuantes de Responsabilidad

“Estas condicionantes consisten en la disminución que el legislador solicita a la autoridad para que ésta no imponga sanciones extremas o de alto grado de severidad, o bien, que las reduzca en caso de que el infractor que cometió el ilícito esté dispuesto a cubrir de inmediato la sanción, o bien, compruebe a la autoridad que no actuó con dolo...”²⁶

Sobre el tema Augusto Fernández Sagardi expresa: “El legislador incurre en una impropiedad cuando sólo regula las agravantes pero no las atenuantes, lo que no se corrige con los límites entre las penas mayor y menor. Y no se corrige porque aun habiendo pena mayor existen agravantes. En mi opinión, cuando un contribuyente sea sancionado sin que se le reconozcan situaciones de particular significado, como ignorancia, complejidad o dificultad en el cumplimiento, lejanía, falta de asesoría, grave deterioro económico, entre muchas otras, que pudiesen ser atenuantes, la multa será excesiva en términos del artículo 22 Constitucional. Y no estamos hablando de la individualización de la sanción para la imposición de la pena menor, sino de la existencia de atenuantes para, incluso disminuir las sanciones a cantidades simbólicas.”²⁷

²⁶ Mabarak Cerecedo, Doricela, Ob.cit., p. 212.

²⁷ Fernández Sagardi, Augusto. *Ob. cit.*, p. 191 y 192.

El autor señala que muchas de las que pudieran ser atenuantes no son consideradas como tales, y que las que se presentan no están perfectamente enumeradas, detalladas o puntualizadas como lo hace con las agravantes en el artículo 75, fracciones I a IV.

En el Código Fiscal de la Federación se tiene como ejemplo de atenuantes los artículos 74 y 75 último párrafo. En el primero de éstos se indica que los infractores pueden solicitar a la autoridad la condonación parcial o reducción de la sanción. Aquí, el infractor generalmente argumenta y hace lo posible por demostrar la presencia de algún elemento que sirva para atenuar su responsabilidad y corresponderá a la autoridad considerar la validez de esos argumentos, y reducir la sanción en las proporciones que estime conveniente, haciendo uso de facultades discrecionales. En el caso de la reducción automática de la sanción que se prevé en el segundo de los preceptos señalados, se otorga la atenuante por el simple hecho de que el infractor reconozca su culpabilidad, y proceda al pago de la sanción dentro del plazo máximo que establece la ley para ese efecto, y la reducción consistirá en una proporción determinada, que en el caso de este ejemplo, es del 20% del monto originalmente aplicado.

3.5 DESCUENTO POR PAGO DE LA MULTA

El descuento por pago de la multa, es más bien un descuento por que este pago se realice de manera pronta, ya que algunas de las multas donde hay el beneficio de la reducción, tienen entre otros requisitos que este pago sea hecho en el plazo establecido para tal efecto, pues de no ser así, dicho beneficio no es aplicable.

Cabe mencionar que los descuentos o reducciones puede ser automáticos, es decir, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite, o bien a solicitud del contribuyente.

Los artículos que exigen este pronto pago, para que la reducción o disminución se aplique, son los siguientes:

1. El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación en su cuarto párrafo establece la reducción general de las multas, consistente en un 50% y textualmente dice:

“Artículo 70...

Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior al en que se aplica la multa no hayan excedido de \$1,750,000.00, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

...”

Esta reducción de las multas es general para contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00.

2. En el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación se establece la reducción de las multas en 100% y aplicación de tasa de recargos, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos, dentro de los cuales se condiciona a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se le haya notificado la resolución respectiva. Esta reducción es a petición del contribuyente.

“Artículo 70-A.

...

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% y aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

Sólo procederá la reducción a que se refiere este artículo, 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. Se tendrá por consentida la infracción o, en su caso, la resolución que

determine las contribuciones, cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

...”

3. Se presenta la reducción automática de la multa por pronto pago, según la fracción VI del artículo 75 que establece:

“Artículo 75

...

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera y cuando se den los supuestos previstos en el artículo 77 fracción II, inciso b) y 78 de este Código.”

La disposición es clara al establecer que por el simple hecho de realizar el pago en el plazo establecido y que es dentro de los 45 días a aquél en que surta efectos la notificación, la multa será reducida en un 20% automáticamente.

Este es un estímulo que la ley ofrece al infractor, quien si paga dentro del plazo establecido en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación que es dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, es decir, la fecha límite de pago, se hará a creedor a tal beneficio.

Para el autor Víctor Hugo González Martínez "... el descuento debería ser de 40%, para incentivar el pago anticipado de los contribuyentes, de esa manera el costo entre litigar la multa y pagarla, pudiera serle más atractivo lo segundo.

"Cabe precisar que este descuento es aplicable sobre las multas impuestas por incurrir en alguna infracción de "forma", lo cual la hace distinta del descuento establecido en el artículo 77, fracción II, inciso *b*), del CFF que es *aplicable a las multas por omisión en el entero de contribuciones*. Si observamos..., el descuento por pagar las contribuciones omitidas va de 20% a 30%, situación distinta a este caso porque aquí sólo aplica el descuento único de 20% "²⁸

4. Conforme al artículo 76, fracción I del Código Fiscal de la Federación, la sanción será de 40% de la contribución omitida. Así, se les otorga a los contribuyentes morosos la oportunidad de pagar la multa en un porcentaje menor cuando decidan cubrirla antes de que se les notifique la resolución mediante la que se determine su monto.

²⁸ González Martínez, Víctor Hugo, *Ob. cit.*, p. 61

5. En cuanto al artículo 77 que contiene las reglas para aumentos o disminuciones de las multas, en su fracción II, inciso b) otorga la reducción 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 (que establece el monto de las multas por omisión de pago del 50% al 100% de la contribución omitida); y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva.

“Artículo 77. En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

...

II. Se disminuirán...

b) 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 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa.”

6. Por su parte el artículo 78 dispone:

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

Esto es, que por el pronto pago la reducción de la multa se reducirá automáticamente.

Es de referirse que “Respecto a los aumentos y reducciones de multas, la Academia Mexicana de Derecho Fiscal ha emitido los siguientes comentarios:

XVI. En el mismo capítulo, los Arts. 77 y 78 consignan supuestos de aumento o disminución de los montos de las multas, los cuales por no considerar la intención ni las condiciones de los sujetos afectados pueden llevar a situaciones tan inconvenientes, como la de que dos contribuyentes que incurrieron en la misma infracción paguen multas diferentes, dependiendo que uno tenga recursos económicos y pague con anticipación y el otro no pueda hacerlo por atravesar una situación económica delicada.”²⁹

²⁹ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Cit. por Sánchez León, Gregorio. *Ob. cit.*, p. 350.

Cabe enfatizar que dichos comentarios no sólo aplican a estos dos artículos, sino a todos los que hemos mencionado y que consideran alguna disminución.

3.6 MONTO DE LAS MULTAS EN LOS CASOS DE OMISIÓN DE PAGO

Al ser la infracción una conducta que realiza u omite lo que la ley prohíbe u ordena, su comisión implica incumplimiento de una obligación, y como éstas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer o un tolerar, se pueden agrupar en infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y de obligaciones tributarias formales.

A) La comisión de infracciones por incumplimiento a obligaciones tributarias sustantivas se verifica en el momento en que el sujeto que se convierte en infractor, incumple con la obligación establecida en las leyes fiscales respectivas, cuyo objeto consiste en un dar: el plago de las contribuciones y sus accesorios

Este tipo de infracciones se encuentran reguladas en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 76 y 78.

1. Se tienen las infracciones descubiertas con motivo de una revisión fiscal, en donde supone el caso que la autoridad esté ejerciendo sus facultades de comprobación.

Conforme al artículo 76 del Código Fiscal de la Federación se dispone la aplicación de multas cuando la infracción origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas:

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

I. El 40% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.

II. Del 50% al 100% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

...”

Este precepto también se aplica cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calculan sobre el monto del beneficio indebido.

2. Infracciones por omisión de contribuciones derivadas de un error aritmético en declaraciones, establecidas en el artículo 78.

Este numeral considerando la presencia del error humano, determina que en los casos en que la omisión de la contribución obedezca a un error aritmético, la multa será del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. Y concede un beneficio por pronto pago, consistente en una reducción del 50% de la multa, si ésta es cubierta dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que se hubiere notificado su determinación.

B) En cuanto a las infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83 son un claro ejemplo de las obligaciones de hacer, como muestra se tienen: el no inscribirse en el RFC, no presentar avisos al RFC, no citar la clave del RFC, no presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales; no efectuar los pagos provisionales o no llevar contabilidad, entre otras. Mientras que para las infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales de no hacer o tolerar están las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación reguladas en el artículo 85 del mismo ordenamiento, mismas que consisten en: oponerse a la práctica de una visita domiciliaria, no proporcionar los documentos que sean requeridos o bien, no conservar la documentación que se deje en depósito.

3.7 REGLAS PARA EL AUMENTO DE LAS MULTAS

Al respecto, el artículo 77 del Código Fiscal de la Federación establece que en los casos del artículo 76 del mismo ordenamiento, las multas podrán aumentarse o disminuirse; así, se desprende de dicho precepto legal los casos en que aumentan las multas y aquellos son:

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

2. En contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió (en este caso la multa será del 40% de las contribuciones ya señaladas, y en los demás casos del 50% al 100%).

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

En el incremento, es decir cuando se presenta alguna de las agravantes, las consecuencias de considerar agravada una infracción son que el multado puede sufrir un incremento de multa de acuerdo con los siguientes casos,

anotando que el aumento se calcula sobre el monto de las contribuciones omitidas.

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

a) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.

b) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

c) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.”

Esto es que aumentarán de la siguiente manera:

- 20% a 30%, cuando el infractor haya reincidido o la infracción sea de forma continuada;

- 60% a 90%, por usar documentos falsos, por usar documentación de terceros, por tener dobles libros de contabilidad, al duplicar los libros sociales, al destruir la contabilidad, cuando se microfílmese sin cumplir los requisitos y por divulgar información de terceros, y
- 50% a 75%, sobre las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas.

En este sentido el autor Augusto Fernández Sagardi apunta que: “Llama la atención la deficiente técnica legislativa cuando califica de agravante a una conducta que en sí misma es una infracción. El caso de no enterar las contribuciones retenidas o recaudadas se sanciona por el artículo 75, fracción III; y 77, fracción I, inciso c), y último párrafo de esta fracción, considera como agravante a la misma conducta, al mismo tipo básico de la infracción. Es decir, una infracción ya sancionada, se considera agravada por sí misma, sin necesidad de conducta adicional que la agrave. Es error de técnica legislativa porque si el legislador consideró a esta infracción como grave la debió sancionar en mayor medida por sí misma, sin imputarle un agravante posterior que es la misma conducta. La calificativa se diferencia de los elementos básicos de la infracción por ser un elemento concurrente o complementado; si la calificativa es además el elemento básico se descubre el error de técnica legislativa con trascendencia en la sanción. En mi apreciación no procedería la agravante.”³⁰

³⁰ Fernández Sagardi, Augusto. *Ob. cit.*, pp. 195 y 196.

3.8 REGLAS PARA LA DISMINUCIÓN DE LAS MULTAS

Al respecto el artículo 77, fracción II del Código Fiscal dispone:

“Artículo 77. En los casos a que se refiere el Artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

II. Se disminuirán:

a) (Se deroga).

b) 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 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa.”

De lo anterior, la disminución va del 20% al 30%, si se paga junto con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a su notificación, sin que la autoridad tenga que emitir una nueva resolución. Sin embargo, dentro del pago que calcula la autoridad generalmente maneja como descuento el porcentaje mínimo y no el máximo del 30%. En todos los casos debiera otorgarse el 30% de descuento, salvo que haya algún antecedente del contribuyente que impida tener este beneficio.

3.9 PROPUESTA

Por lo sostenido en el presente trabajo, mis propuestas están encaminadas a reformar el contenido del párrafo cuarto del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de permitirle a la autoridad reducir el monto de las multas, así como adicionar otro párrafo al precepto antes citado, en el que se establezcan normas generales y se faculte al órgano sancionador para valorar en cada caso las condiciones en que se cometió la infracción, y así poder imponer una multa justa.

En este sentido, estimo las siguientes propuestas:

1.- Si bien es cierto que la autoridad está facultada para imponer multas entre un mínimo y un máximo, así como multas fijas, también lo es que debe tomar en cuenta la capacidad económica del infractor, las condiciones o circunstancias en que se cometió la infracción, la gravedad de la misma y la reincidencia.

2.- Pero aun cuando impone la cantidad mínima como multa, ésta puede resultar excesiva para el contribuyente que ha sido sancionado por transgredir las disposiciones fiscales por el reducido valor de su patrimonio, ya que su capacidad económica es insuficiente, viéndose disminuida a tal grado que además de no poder cubrir el monto de la multa, caería incluso en un estado ruinoso, trayendo con ello como consecuencia inmediata:

- La venta o cierre de su negociación

Y como consecuencias secundarias las siguientes:

- Despido y con ello desempleo de trabajadores
- Disminución del padrón de contribuyentes
- Disminución de las arcas de la Federación
- Daño Económico a la Nación

3.- Por ello, creo necesario que se reforme el párrafo cuarto y se adicione otro al artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en el que se permita la reducción del monto de las multas contenidas en su Título Cuarto, Capítulo I, y se establezcan reglas de carácter general para que la autoridad valore las condiciones en que se cometió la infracción y poder así determinar su correspondiente sanción.

4.- Por todo lo anterior, considero que dicho precepto debe quedar de la siguiente manera:

Párrafo Cuarto:

"Las multas que este capítulo establece en porcientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes, podrán ser reducidas hasta en un 50%, salvo aquellos preceptos en los que se establezca expresamente una reducción, ya que en estos casos, podrá aplicarse el porcentaje faltante que iguale la reducción del 50% a que se hace referencia."

Así también, creo necesaria la siguiente adición:

"Para la imposición de una multa, así como para su procedente reducción, se deberán tomar en cuenta los siguientes elementos:

- I. La capacidad económica del contribuyente;*
- II. La capacidad contributiva;*
- III. La gravedad de la infracción, esto es, el impacto que sufre el fisco;*
- IV. La reincidencia, conforme a lo establecido por el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación; y*
- V. El dolo o culpa con que se cometió la infracción."*

5.- Considero que el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación debe quedar de la forma antes citada, ya que si sólo se aplica la reducción a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, los demás contribuyentes quedan excluidos de ese "beneficio", y aun aquellos que se encuentran en dicho supuesto y se les aplica la reducción del 50%, la multa puede resultar excesiva, ya que no son tomados en cuenta los elementos a que he hecho referencia, violando así lo dispuesto por el artículo 22 Constitucional.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La infracción fiscal consiste en todo acto u omisión que origina el incumplimiento de una obligación descrita en cualquier ordenamiento fiscal, trasgresión que conlleva una sanción para el administrado, siendo ésta la pena o castigo que la autoridad competente impone a quien viole o contravenga la norma. Dicha sanción en materia fiscal es de tipo económico y se traduce en una multa que debe pagar el particular -persona física o moral- al fisco, independientemente de la suerte principal y demás accesorios que pudiesen llegar a generarse.

SEGUNDA. La naturaleza jurídica de la multa es de tipo administrativo-penal, en virtud de que el Poder Ejecutivo a través de las dependencias que lo integran, es quien está facultado para imponer multas previo procedimiento que las leyes administrativas señalan, y es de naturaleza penal en el sentido de contar con un carácter represivo e intimidatorio, es decir, que sirve de instrumento administrativo para impulsar el cumplimiento voluntario o coactivo de las obligaciones fiscales, tanto para el infractor como para los demás contribuyentes sujetos a las mismas obligaciones fiscales.

TERCERA. La finalidad que se busca con la sanción fiscal es que el contribuyente cumpla puntualmente con sus obligaciones fiscales, con el objeto de garantizar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

CUARTA. El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituye la base fundamental de nuestro sistema tributario y establece los principios básicos en la materia, pues de él se desprende la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes. Conteniendo dicho precepto además el principio de legalidad tributaria.

QUINTA. Conforme al artículo 73, fracciones VII y XXIX-A de nuestra Carta Magna, el Estado cuenta con el poder jurídico de establecer las contribuciones para cubrir el gasto público mediante ley; mientras que con fundamento en la fracción XXI del mismo numeral tenemos la potestad sancionadora del Estado a través de la facultad de Congreso para establecer los delitos y las faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

SEXTA. El fundamento Constitucional de la multa es el artículo 21, el cual dispone que la imposición de penas es propia y exclusiva del Poder Judicial y que únicamente a la autoridad administrativa compete la aplicación de sanciones por infracciones mediante multa, es decir, imponer sanciones de índole económica.

SÉPTIMA. Al establecerse en el artículo 2º, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación que las sanciones (multas) son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza jurídica de las mismas, y nuestra Ley Suprema en su artículo 31, fracción IV, al consagrarle a las contribuciones las garantías de proporcionalidad y equidad, entonces las

multas también deben gozar de dichas garantías, ya que de lo contrario se viola nuestra Carta Magna, y al establecerse multas que no cuenten con proporcionalidad ni equidad se estará frente a una inconstitucionalidad.

OCTAVA. La multa, como todo acto de autoridad debe estar prevista en ley, dicha ley establecerá la facultad de la autoridad administrativa para la imposición de multas, por lo cual también el ordenamiento contendrá los lineamientos a los que las autoridades están sujetas al momento de imponer una multa. Conforme al artículo 16 Constitucional, la multa deberá emanar de autoridad competente, adoptar la forma escrita, y estar debidamente fundada y motivada.

NOVENA. Existen excluyentes, agravantes y atenuantes que originan la no-imposición de la sanción o bien el aumento o disminución de la misma de acuerdo con las circunstancias en que se cometió la infracción. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 75, fracciones I a IV enumera claramente las agravantes. Considera agravantes la reincidencia, usar documentos falsos o apócrifos, utilizar documentos de terceros, llevar doble contabilidad, tener duplicidad de libros sociales, destruir la contabilidad, microfilmear documentación fiscal, sin cumplir con los requisitos, divulgar información de terceros afectándolos, omitir contribuciones retenidas recaudadas, la infracción continua e infringir diversas disposiciones fiscales con un acto.

DÉCIMA. Las multas que establecen un límite inferior y otro superior, pueden resultar excesivas en virtud de que aun al aplicarse la mínima, ésta puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. En las sanciones que establecen multas fijas se limita aún más a la autoridad

sancionadora la posibilidad en cada caso, de determinar su monto o cuantía valorando la capacidad económica del contribuyente; su capacidad contributiva; la gravedad de la infracción; la reincidencia y el dolo, para con ello poder individualizar la multa que corresponda.

DÉCIMA PRIMERA. El artículo 22 constitucional prohíbe claramente la imposición de multas excesivas por parte de la autoridad -en nuestro caso de la autoridad administrativa-, para evitar un abuso o desvío de poder de la autoridad competente al imponerlas. Y por consiguiente, resultará inconstitucional la legislación secundaria o el acto administrativo basado en dicha legislación que contenga como sanción multas excesivas.

DÉCIMA SEGUNDA. El hecho de que una sanción esté señalada en ley, no significa que dicha sanción sea constitucional; pues para ello el legislador debe dejar un margen de discrecionalidad a la autoridad sancionadora para valorar el caso en particular a través de los elementos, tales como: la capacidad contributiva, la gravedad de la infracción, el dolo o la culpa; entre otros.

DÉCIMA TERCERA. Con base en los criterios jurisprudenciales y doctrinales a los que he hecho mención en el desarrollo del presente trabajo, considero que los elementos que la autoridad debe valorar, para evitar la imposición de multas excesivas e individualizar la sanción correspondiente al caso concreto, deben ser las siguientes:

1. La capacidad económica del contribuyente;
2. La capacidad contributiva;
3. La gravedad de la infracción, esto es, el impacto que sufre el fisco;

4. La reincidencia, conforme a lo establecido por el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación; y
5. El dolo o culpa con que se cometió la infracción.

Al tomar en cuenta los citados elementos para imponer una multa, se evitará caer en un abuso o desvío de poder.

DÉCIMA CUARTA. Creo que es necesario reformar el párrafo cuarto, así como adicionar otro al artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, con el que se permita la reducción de las multas contenidas en su Capítulo I, Título Cuarto, y se establezcan reglas de carácter general que permitan a la autoridad valorar el caso en concreto y poder así, individualizar la correspondiente sanción.

DÉCIMA QUINTA. La reforma así como la adición a que hago referencia en la conclusión anterior, considero debe quedar de la siguiente manera:

Párrafo Cuarto:

"Las multas que este capítulo establece en porcientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes, podrán ser reducidas hasta en un 50%, salvo aquellos preceptos en los que se establezca expresamente una reducción, ya que en estos casos, podrá aplicarse el porcentaje faltante que iguale la reducción del 50% a que se hace referencia."

Adición:

"Para la imposición de una multa, así como para su procedente reducción, se

deberán tomar en cuenta los siguientes elementos:

- I. La capacidad económica del contribuyente;*
- II. La capacidad contributiva;*
- III. La gravedad de la infracción, esto es, el impacto que sufre el fisco;*
- IV. La reincidencia, conforme a lo establecido por el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación; y*
- V. El dolo o culpa con que se cometió la infracción.*

DÉCIMA SEXTA. La reforma citada anteriormente, creo que debe quedar de esa manera dado que conforme a la ley actual, si sólo se aplica la reducción a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, los demás contribuyentes quedan excluidos de ese “beneficio”; y aun aquellos que se encuentran en dicho supuesto y se les aplica la reducción del 50%, la multa puede resultar excesiva, ya que no son tomados en cuenta los elementos a que he hecho referencia, violando así lo dispuesto por el artículo 22 Constitucional.

DÉCIMA SÉPTIMA. De manera general, las consecuencias que traería consigo la omisión por parte de la autoridad sancionadora de no hacer una correcta valoración de los elementos antes citados y por ende de imponer una multa excesiva, serán primeramente que el infractor no podrá cubrir el monto de la multa, pudiendo caer incluso en un estado ruinoso y por consiguiente se puede dar la venta o cierre de su negociación; el despido y con ello, el desempleo de trabajadores; la disminución del padrón de contribuyentes; la disminución de las arcas de la Federación y el daño económico a la Nación, entre otros.

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Romero, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso*, Porrúa, México, 1999.
- Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I*, IURE, México, 2001.
- Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, México, 1999.
- Carretero Pérez, Adolfo. *Derecho Financiero*, Santillana, Madrid, 1968.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, 2001.
- Diep Diep, Daniel. *El Tributo y la Constitución*, PAC, México, 2000.
- Fernández Sagardi, Augusto. *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, SISCO, México, 2000.
- Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos*, Porrúa, México, 1995.
- García Domínguez, Miguel Ángel. *Derecho Fiscal-Penal. Las infracciones y las multas fiscales*, Porrúa, México, 1994.
- García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1998.

- González Martínez, Víctor Hugo. *Las Multas Fiscales y su impugnación*, SICCO, México, 2003.
- Latapí Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*, McGraw-Hill, México, 1999.
- Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, México, 2002.
- Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill/Interamericana de México, México, 1995.
- Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Penal Fiscal. Parte General*, Lázcana García Editores, México, 1993.
- Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 1991.
- Méndez Galeana, Jorge. *Introducción al Derecho Financiero*, Trillas, México, 2003.
- Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *El delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal*, Porrúa, México, 2001.
- Orrantía Arellano, Fernando A. *Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal*, Porrúa, México, 2001.
- Quintana Aceves, Federico. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998.

- Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas, México, 1991.
- Ramírez Gutiérrez, José Othón. *Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo V*, Porrúa. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1985.
- Reyes Altamirano, Rigoberto. *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, Universidad de Guadalajara, México, 2001.
- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Harla, México, 1991.
- Rodríguez Mejía Gregorio. *Teoría General de las Contribuciones*, Porrúa, México, 1994.
- Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Requisitos Esenciales y Medios de Defensa de las Multas Administrativas y Fiscales 2003*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.
- Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa. México, 2001.
- Sánchez Gómez, Narciso. *Segundo Curso de Derecho Administrativo*, Porrúa. México, 1998.
- Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1983.
- Sánchez Miranda, Arnulfo. *Introducción al Derecho Fiscal*, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2002.

- Sánchez Piña, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*, PAC, México, 1991.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

INTERNET

- www.sat.gob.mx