



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

---

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS  
PÚBLICAS

**“LA INCONSTITUCIONALIDAD  
DE LAS MULTAS FISCALES”**

**T E S I S**  
**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE**  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
**P R E S E N T A :**  
**ROBERTO CARLOS CARRILLO UGALDE**



ASESOR: MAESTRA MARGARITA PALOMINO GUERRERO

CIUDAD UNIVERSITARIA D.F.

2007



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 MI PADRE:**

QUE MIENTRAS ESTUVO CONMIGO SIEMPRE ME ALENTÓ A CONSEGUIR LO QUE BUSCABA.

**A MI MADRE:**

LA PERSONA FUNDAMENTAL EN MI VIDA, QUE SIEMPRE HA ESTADO CONMIGO INCONDICIONALMENTE, BRINDÁNDOME TODO EL APOYO POSIBLE PARA EL LOGRO DE MIS ÉXITOS

**A MIS HERMANOS:**

QUE ME APOYARON EN SITUACIONES DIFÍCILES Y A TI QUE SIN TU AYUDA NO HUBIERA LOGRADO ESTE OBJETIVO DE MI VIDA Y MI SUPERACIÓN PERSONAL.

**A LA LIC. MARGARITA PALOMINO:**

POR PRESTARME LA AYUDA NECESARIA, PACIENCIA Y DEDICACIÓN EN EL DESARROLLO DE VIDA PROFESIONAL, Y, POR TRANSMITIRME SUS CONOCIMIENTOS DURANTE LA CARRERA, ASÍ COMO ENSEÑARME LA IMPORTANCIA DE LA DEDICACIÓN Y ESMERO QUE SIEMPRE LA HA CARACTERIZADO.

**A LA UNIVERSIDAD:**

POR BRINDARME LA OPORTUNIDAD DE SER PARTE DE ESTA GRAN INSTITUCIÓN

**A LA FACULTAD DE DERECHO:**

POR FORMARME COMO PROFESIONAL Y BRINDARME LA OPORTUNIDAD DE CONOCER A MIS GRANDES AMIGOS Y EXCELENTES PROFESORES.

# **LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS FISCALES**

<b>CAPITULO 1: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</b>	<b>1</b>
1.1.- Obligación fiscal.	2
1.2.- Fuente de la obligación fiscal.	7
1.2.1.- Elementos de la obligación fiscal.	10
1.2.1.1.- El sujeto activo.	12
1.2.1.2.- El sujeto pasivo.	18
1.2.2.- Causa de la obligación fiscal.	29
1.2.3.- Objeto de la obligación fiscal.	33
1.3.- Relación jurídico-tributaria.	34
1.4.- Hecho generador de las contribuciones.	35
1.5.- Principios de las contribuciones.	41
1.5.1.- Principio de justicia o proporcionalidad.	44
1.5.2.- Principio de certidumbre o legalidad.	45
1.5.3.- Principio de comodidad.	47
1.5.4.- Principio de economía.	49
1.5.5.- Principio de generalidad.	50
1.6.- Clasificación de las contribuciones.	51
1.6.1.- Los impuestos.	55
1.6.2.- Los accesorios de los impuestos	58
1.7.- Incumplimiento de la obligación tributaria.	61
1.7.1.- Responsabilidad originada por el incumplimiento.	64
<b>CAPITULO 2: LA MULTA ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.</b>	<b>67</b>
2.1.- Distinción entre infracciones y sanciones.	68
2.1.1.- Concepto de infracción y sus clasificaciones.	70
2.1.2.- Características de las sanciones.	82
2.1.3.- Constitucionalidad de las sanciones.	91
2.2.- Definiciones de las multas.	97
2.3.- La multa como sanción o como infracción.	101
2.4.- Clasificación de las multas	106
2.4.1.- Multa fija.	113
2.4.2.- Multa excesiva.	120
2.4.3.- Multa no accesoria	128
2.4.4.- Multa entre un mínimo y un máximo.	131
2.5.- Las multas a la luz del CFF.	140
2.6.- Razonamiento lógico-jurídico en la imposición de multas.	145



## **CAPITULO 3: ANÁLISIS SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL SISTEMA DE MULTAS FISCALES.**

- 3.1.- Conceptos de constitucionalidad e inconstitucionalidad de las multas.
- 3.1.1.- Pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 3.1.2.- Inconstitucionalidad de la multa mínima.
- 3.1.3.- Análisis de los criterios emitidos por los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa y el TFJFA.
- 3.2.- La aplicación de los diferentes criterios jurisprudenciales de Multas Fiscales.
- 3.3.- Propuesta para la individualización de la multa fiscal.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

## INTRODUCCIÓN

A partir de la enorme recurrencia de los contribuyentes al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a impugnar las multas que les impone la autoridad hacendaría por considerarlas ilegales y contrarias a las disposiciones normativas de la materia, el actual sistema de multas, que prevé el Código Fiscal de la Federación, ha sido objeto de múltiples reformas y adecuaciones, sin embargo, seguimos encontrando problemas de ilegalidad e inconstitucionalidad en la imposición de las mismas. Lo anterior se refleja en los conceptos de impugnación que los contribuyentes hacen valer al reclamar la falta de fundamentación y motivación en la imposición de las multas impuestas por la autoridad fiscal.

Por esta razón, consideramos importante reflexionar entorno a las causas de la indebida fundamentación y motivación por parte de la autoridad, cuando ésta decide imponer una multa al contribuyente, ya que, no obstante que están prohibidas las multas fijas siguen existiendo las mismas, y aún cuando éstas, en la mayoría de los casos, ya se establecen a partir de un porcentaje mínimo a un máximo, la autoridad esta obligada a individualizar su motivación, dado que la multa no puede ser ruinosa o excesiva, sin embargo en algunas ocasiones la autoridad integra de manera incorrecta sus razonamientos.

Bajo este contexto, el contribuyente al impugnar dichas multas generalmente recibe sentencias favorables, con lo que se confirma la hipótesis del presente trabajo, ya que efectivamente es ilegal e inconstitucional la multa que no esta debidamente fundada y motivada por la autoridad, dado que con su actuar deja en estado de indefensión al

gobernado. Por lo que, a lo largo de tres capítulos detallamos el procedimiento para la imposición de las multas fiscales e identificamos los supuestos en que el actuar de la autoridad es ilegal. Así, iniciamos con el estudio del origen de la obligación del contribuyente como consecuencia de la relación jurídico-contributiva, y posteriormente desarrollamos los principios que se deben observar en la imposición de una contribución y de las sanciones impuestas por las autoridades, por infracciones a la normatividad fiscal.

En el segundo capítulo, desarrollamos lo que es una infracción y una sanción en términos fiscales. Finalmente, en el tercer capítulo se analiza la ilegalidad e incluso la inconstitucionalidad de las multas fiscales, finalmente, de manera general, enunciamos la postura del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por todo lo antes expuesto podemos concluir que el sistema vigente de multas que se establece en el CFF presenta inconsistencias, tales como mantener multas fijas, por lo que la autoridad al imponer las mismas, tampoco se ajusta al principio de legalidad y menos aun atiende puntualmente a los criterios de la SCJN, lo que trae como consecuencia que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se sature innecesariamente, todo esto en detrimento de la propia impartición de justicia.

# **CAPITULO PRIMERO. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

1.1.- Obligación fiscal. 1.2.- Fuente de la obligación fiscal. 1.2.1.- Elementos de la obligación fiscal. 1.2.1.1.- El sujeto activo. 1.2.1.2.- El sujeto pasivo. 1.2.2.- Causa de la obligación fiscal. 1.2.3.- Objeto de la obligación fiscal. 1.3.- Relación jurídico-tributaria. 1.4.- Hecho generador de las contribuciones. 1.5.- Principios de las contribuciones. 1.5.1.- Principio de justicia o proporcionalidad. 1.5.2.- Principio de certidumbre o legalidad. 1.5.3.- Principio de equidad. 1.5.4.- Principio de economía. 1.5.5.- Principio de generalidad. 1.6.- Clasificación de las contribuciones. 1.6.1.- Los impuestos. 1.6.2.- Los accesorios de los impuestos. 1.7.- Incumplimiento de la obligación tributaria. 1.7.1.- Responsabilidad originada por el incumplimiento.

## **CAPITULO PRIMERO. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

### **1.1 LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

Para determinar que es la obligación fiscal se debe aclarar la distinción entre la obligación tributaria del contribuyente y lo que propiamente es la obligación fiscal, dado que de lo establecido por la doctrina y los diversos autores de la materia, existe una problemática o mejor dicho una confusión sobre lo que abarca o contiene la obligación tributaria, posiblemente originado de la percepción de lo entendido por obligación desde el punto de vista jurídico, en razón de que por obligación se entiende “al vínculo jurídico en virtud del cual, una persona llamada deudor, está obligada para con otra, llamada acreedor, a una prestación determinada.”<sup>1</sup>

Problemática suscitada debido a que alguna parte de la doctrina considera que en la obligación tributaria el gobernado o contribuyente exclusivamente realiza la conducta de dar, es decir, sólo consiste o se constriñe la obligación tributaria en el deber del gobernado de dar a el Fisco mexicano una determinada cantidad o dinero de conformidad a lo establecido en la ley; mientras que otra parte de la doctrina identifican dentro de la obligación tributaria además un deber de hacer, un no hacer, y algunos otros, hasta con un tolerar.

Situación, que de acuerdo a lo expuesto por la doctrina existente y siguiendo lo establecido por la tratadista DORICELA MABARAK<sup>2</sup>, que en nuestra opinión aclara dicha problemática en la que se sustentan algunos autores, al establecer que al considerarse como única conducta de la obligación tributaria la de dar, se está dejando a un lado y restringiendo del campo del Derecho Tributario conductas a las que están obligados los contribuyentes, deberes tales como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, presentar declaraciones, dar aviso de cambio de domicilio, de cambio o ampliación de giro, de cambio de razón social; llevar contabilidad con apego a la ley, conservar su documentación por el tiempo estipulado en las normas legales, expedir comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, entre otros; es decir, sus deberes de hacer y no hacer. Razón por la cual, para esta parte de la doctrina se deja en un segundo plano dichas conductas y restringe o constriñe el contenido del Derecho Tributario a la obligación de dar que tienen como carga los contribuyentes, por lo que, compartiendo

---

<sup>1</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *“DERECHO TRIBUTARIO”*. 2º edición. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1999. Pág. 237.

<sup>2</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. *“DERECHO FINANCIERO PÚBLICO”*. Segunda edición. Ed. Mc Graw-Hill. México, 2000. Pág. 151.

las ideas de la tratadista en cita, esta problemática no tiene razón de ser, dado que partiendo de la definición tradicional de obligación desde el punto de vista jurídico, se pueden establecer o formular dos conceptos de obligación; el primero consiste en el de obligación fiscal, que es el género, y que abarca a todo tipo de formas de conducta que el sujeto pasivo o gobernado debe adoptar a favor del fisco o sujeto activo (en donde encuadran las conductas de dar, hacer, no hacer y tolerar); y la obligación tributaria, que es la especie y consiste en la obligación del pago del tributo (construye la conducta del dar) que debe hacer una persona llamada contribuyente, en favor del sujeto activo llamado Fisco.

Una vez establecido lo anterior queda resuelto la problemática en cuestión, razón por la cual es considerado por la mayoría de la doctrina de la materia que el contenido de la obligación tributaria se construye únicamente a la obligación de dar. De esta manera se deja a un lado el supuesto consistente en que para algunos autores consideren como obligación principal a la obligación tributaria de dar y a las otras obligaciones como accesorias y secundarias, sin embargo, como ha quedado establecido esta diferenciación carece de base, en razón de como se estableció la obligación tributaria identificada como la conducta de dar es una parte o especie de la obligación fiscal que sería de género y donde encuadran las conductas u obligaciones con las que cuenta el contribuyente.

Por consiguiente al aplicar estas ideas, identificamos a la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones formales del gobernado, como sería el caso de inscribirse en determinados registros o llevar controles, o como no destruir documentación o no llevar dobles sistemas de contabilidad, entre otros, puesto que tales obligaciones formales son independientes de la obligación de pagar (tributar) y toda vez que sin ellas la recaudación sería muy difícil de realizar, por ello es erróneo considerarlas como accesorias o secundarias, sino mejor dicho como complementarias.

Una vez establecido lo anterior, se puede definir a la obligación fiscal, tal como lo establece el tratadista MAYOLO SÁNCHEZ HERNÁNDEZ como “la relación jurídica que se presenta entre el Fisco y el contribuyente, la cual puede originar un dar algo, o un hacer o no hacer determinada conducta”<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Op. Cit. Pág. 238.

Toda vez que como ha quedado establecido la obligación fiscal es el deber que tiene el contribuyente de dar, hacer o no hacer a favor del fisco de conformidad a la ley respectiva, es decir, siempre de acuerdo a lo establecido en la ley, ya sea el tributo o cumplir con sus deberes u obligaciones formales.

Cabe apuntar, y sólo como referencia, que para alguna parte de la doctrina también es considerada dentro de la obligación fiscal la conducta de tolerar por parte del contribuyente, por considerar que se refiere a una conducta diferente a la de no hacer, argumentando que no obstante tratarse de una conducta negativa, el tolerar implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad fiscal en la esfera jurídica del gobernado, situación distinta a la obligación de no hacer, en donde no se requiere ninguna ejecución previa de la autoridad fiscal.

Ahora bien, por lo que respecta a definición de obligación tributaria, tenemos que MARGAIN MANAUTOU define a la obligación tributaria como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”<sup>4</sup>

En el mismo sentido el tratadista MANUEL DE JUANO define a la obligación tributaria estableciendo que “constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho al ingreso como consecuencia de su poder de imperio.”<sup>5</sup>

Por su parte el autor GIULIANI FANROUGE se instaure en el mismo sentido, al establecer que “el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en las que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.”<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *“INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO”*. Ed. Porrúa. México, 1997. Pág. 226.

<sup>5</sup> DE JUANO, Manuel, citado por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *“DERECHO FISCAL MEXICANO”*. 3ª edición. Ed. Porrúa. México, 2003. Pág. 336.

<sup>6</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., citado por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. Pág. 336.

Conforme a lo que establece la doctrina respecto a la obligación tributaria y de acuerdo a lo establecido en este punto y como efectivamente lo ha subrayado el afamado tratadista DINO JARACH sólo hay una obligación tributaria consistente en el deber del gobernado de pagar contribuciones, en razón de que cómo ha quedado establecido, las demás cargas fiscales a las que esta afecto el contribuyente son obligaciones formales del mismo, es decir, el gobernado esta obligado a dar a el Fisco lo que es debido de acuerdo a lo establecido en la ley o norma fiscal.

Por lo que, sin lugar a dudas, el contenido de la obligación tributaria es esencialmente una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente una obligación de dar, es decir, otorgar sumas de dinero en la generalidad de los casos, y si la autoridad lo permite, extinguir la obligación mediante el pago fijado en especie, pero siempre será exclusivamente la obligación de dar a la autoridad fiscal conforme a la ley respectiva.

Lo anterior es así, dado que con estricto apego a los textos constitucionales, y en específico a lo estipulado en el numeral 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la obligación tributarias se constituye por aquella cantidad específica (tributo) que por ley se debe enterar a los órganos de gobierno competentes, al disponer lo siguiente:

*“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

*...*

*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.”*

De esta manera, en nuestra opinión, siguiendo lo expuesto por MARGAIN MANAUTOU el sentido y contenido de la obligación tributaria es esencialmente el deber del gobernado de pagar contribuciones, constituyendo, exclusivamente una obligación de dar, en razón de que con apego a los textos constitucionales, la obligación tributaria se constituye por aquella cantidad pecuniaria específica que por ley se debe enterar al Fisco.

Todo lo anterior debido a que en sí las características esenciales y distintivas de la obligación tributaria consisten en que

es una obligación “ex lege” debido a que dicha obligación proviene de una norma legal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución y disposiciones aplicables, por lo que sólo habrá obligación tributaria si la misma proviene de una disposición jurídica y nunca la obligación de pagos impuestos pactado en documentos o contratos, ya que única y exclusivamente se deben enterar contribuciones establecidas en ley. De la misma manera la obligación tributaria es de “carácter público”, toda vez que el acreedor de la misma va a ser el Estado a través de su órgano de gobierno competente, quien exigirá el cumplimiento de la misma al contribuyente en virtud de su potestad soberana y actuando como sujeto de derecho público para satisfacer las necesidades que la sociedad le demanda y sus propias funciones. Y por último, como ha quedado establecido es una obligación “de dar”, dado que sólo existe una obligación tributaria que es la de pagar contribuciones, dando una prestación pecuniaria en los casos previstos en especie para cubrirlos.

Por consiguiente, y a manera de conclusión, encontramos que la obligación contributiva siempre va a consistir en el deber del contribuyente de dar al Estado una prestación pecuniaria, que excepcionalmente el gobernado podrá cubrir en especie siempre y cuando el Fisco le autorice extinguir su obligación de esta manera; obligación que se le imputa a el contribuyente por fuerza de ley como lo establece nuestra propia Constitución, además el propio Estado esta obligado, por la misma, a recaudar el producto de esta obligación para cubrir sus funciones y las demandas de la población a través del órgano facultado para ello, coerción que ejerce gracias a su poder soberano. De igual forma cabe hacer la aclaración, que para que el Fisco reciba el producto de la obligación tributaria se auxilia con los deberes formales que tiene el gobernado para con éste, los cuales dan origen a la denominada obligación fiscal del contribuyente, tal y como se estableció en este punto.

## **1.2 FUENTE DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

Una vez delimitado y aclarado el contenido de la obligación fiscal, y su diferencia con la obligación tributaria, se puede determinar la fuente de las mismas a través de la propia definición de éstas, es decir, de ese vínculo jurídico que se establece entre el Fisco y el gobernado, mediante el cual éste último se obliga o tiene

el deber de dar (deber único y exclusivo de la obligación tributaria), hacer, no hacer o tolerar a favor de aquél, en la forma y términos previstos en la ley.

Es así, que derivado de la propia definición de la obligación fiscal se establece que la fuente de la misma proviene esencialmente de la ley, es decir, del ejercicio del imperio con que cuenta el Estado para determinar dichos deberes o cargas hacia el gobernado, potestad estatal conferida por la propia colectividad que lo creó, y necesario para allegarse de los recursos económicos suficientes para su funcionamiento y solventar los propios fines para los que fue instituido.

Por lo tanto, toda vez que la obligación fiscal es una relación jurídica impuesta por el Estado a través de la ley o norma jurídica, razón por la cual dicho vínculo jurídico surge necesariamente de normas de derecho público, y por lo tanto esencialmente la fuente de la obligación fiscal sólo puede ser la ley, tal y como lo establece nuestra Carta Magna en su numeral 31 fracción IV haciéndolo extensivo para las obligaciones fiscales en general, pero sobre todo tratándose específicamente de la obligación tributaria (como ha quedado establecido en el apartado anterior); dado lo cual se establece que la obligación de tributar sólo puede emanar de la ley, como lo establece el artículo en cita, mismo que dispone:

*“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

*...*

*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.”*

Consecuentemente la fuente de la obligación fiscal es la ley, a diferencia del derecho privado en donde las obligaciones de los sujetos pasivos pueden tener su origen de la voluntad de las personas, es decir, de la declaración unilateral de la voluntad de las personas o de las disposiciones jurídicas, tal y como lo establece la tratadista DORICELA MABARAK<sup>7</sup> y la doctrina existente en el tema; mientras que en el Derecho Fiscal la obligación sólo puede surgir de la ley o norma tributaria, es decir, de los ordenamientos

---

<sup>7</sup> Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela. *“DERECHO FINANCIERO PÚBLICO”*. Segunda edición. Ed. Mc Graw-Hill. México, 2000. Pág. 151.

generales de conducta, siempre y cuando sean impersonales y abstractos, dictados por el Estado en ejercicio de sus atribuciones.

Ahora bien, para el tratadista HUGO CARRASCO IRIARTE, la obligación tributaria tiene su fuente en la ley, toda vez que solamente puede emanar de la voluntad del legislador a diferencia del derecho privado en donde la mayor parte de las obligaciones surgen de la voluntad de las partes.<sup>8</sup> Criterio con el que coinciden diversos tratadistas tales como Raúl Rodríguez Lobato o el mismo Refugio de Jesús Fernández quien considera que la obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley.<sup>9</sup>

Sin embargo, la maestra MABARAK, refiere “que la obligación fiscal en general puede emanar de cualquier disposición jurídica dictada por autoridad competente de carácter legislativo u administrativo, como es el caso de un reglamento, un decreto o un acuerdo gubernamental, siempre y cuando dicha disposición sea general, impersonal y abstracta; mientras que la obligación tributaria sólo puede nacer de una ley expedida por el Poder Legislativo y que del mismo modo este dotada de impersonalidad, generalidad y abstracción”.<sup>10</sup>

De esta forma, la ratio legis de que la fuente de la obligación tributaria sea exclusivamente la ley, deriva de que dicha obligación o deber a cargo del gobernado es de carácter público, dado que el acreedor de la misma siempre será exclusivamente el Estado, deber que impone haciendo uso de su poder soberano y exigiendo su cumplimiento como sujeto de derecho público, puesto que el origen de éste vínculo jurídico no es la voluntad de las personas, dado que la obligación fiscal nace cuando la conducta o situación de los contribuyentes o sujetos pasivos encuadra en el supuesto o hipótesis previsto por la propia ley, y al ser el fundamento inmediato de la obligación la ley, el gobernado está obligado a cubrir dicho deber, precisamente porque así lo dicta y establece la disposición jurídica o la ley para que el Estado cubra las atribuciones que le fueron impuestas por la colectividad.

De tal suerte, y a manera de conclusión, observamos que única y exclusivamente tenemos como fuente de la obligación

---

<sup>8</sup> Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *“DERECHO FISCAL I”*. Ed. IURE Editores. México, 2001. Pág. 189

<sup>9</sup> Cfr. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *“DERECHO FISCAL”*. Ed. Mc Graw-Hill. México, 1998. Pág. 223.

<sup>10</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit. Pág. 152.

tributaria a la ley, como lo determina toda la doctrina de la materia existente, tal como lo maneja el tratadista REFUGIO DE JESÚS FERNÁNDEZ, al establecer la siguiente distinción entre la obligación civil y la obligación tributaria:

- “La obligación contributiva o tributaria, tiene su fundamento únicamente en la ley.
- La obligación civil tiene su fuente en la ley, en un contrato, en el enriquecimiento ilegítimo o en un delito.”<sup>11</sup>

En el mismo sentido el maestro RAÚL RODRIGUEZ LOBATO, establece que:

- “La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; en cambio, la obligación del derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional”.<sup>12</sup>

Así pues, nosotros consideramos, que la fuente de la obligación tributaria sólo puede ser la ley, es decir, aquella disposición emanada del poder legislativo, dado que sólo a través de la ley se nos puede obligar a contribuir; mientras que como lo establece la maestra Mabarak, los deberes formales del contribuyente, entendidos como obligación fiscal, puede emanar de cualquier disposición jurídica dictada por autoridad competente de carácter legislativo u administrativo.

### **1.2.1 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

Los elementos que comprenden a la obligación fiscal se desprenden de la propia definición de ésta, al considerarla como el vínculo jurídico a través del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige al deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación determinada (ya sea de dar,

---

<sup>11</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *“DERECHO FISCAL”*. Ed. Mc Graw-Hill. México, 1998. Págs. 225 y 226.

<sup>12</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *“DERECHO FISCAL”*. Segunda edición. Editorial HARLA. México, 1986. Pág 110-111.

hacer, no hacer o tolerar), razón por la cual gran parte de la doctrina, entre ellos RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO, consideran como elementos de la obligación fiscal al sujeto activo, al sujeto pasivo y el vínculo jurídico<sup>13</sup>; mientras que otros autores añaden otros elementos, de tal suerte tenemos que, MAYOLO SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, considera como elementos de la obligación fiscal al sujeto pasivo, el sujeto activo, la relación jurídica y el objeto<sup>14</sup>; para el tratadista HUGO CARRASCO IRIARTE los elementos de la obligación fiscal son la causa, el objeto, la relación jurídico-tributaria, el hecho imponible y los sujetos<sup>15</sup>.

Discrepancia que tal vez se deba a la diferencia esencial que existe entre la obligación fiscal y la tributaria, distinción que se suscita respecto a el objeto de la obligación fiscal y el de la obligación tributaria, dado que como ha quedado establecido el objeto de la obligación tributaria será únicamente una prestación pecuniaria que excepcionalmente podría ser en especie; mientras que el objeto de la obligación fiscal puede consistir en un hacer, no hacer o en un tolerar, distinción que sólo es para aclarar que ambas obligaciones (fiscal y tributaria) sólo difieren en cuanto al objeto de una y otra, razón por la cual hemos establecido que la obligación fiscal es el género y la obligación tributaria la especie, por lo que ambas obligaciones son complementarias y así subsisten una de la otra. Circunstancia por la cual, a nuestro juicio, consideramos que los elementos esenciales de la obligación fiscal son:

- 1) Un sujeto activo, que siempre será el Estado.
- 2) Un sujeto pasivo, que es el contribuyente.
- 3) El vínculo jurídico, que surge entre los sujetos mencionados.
- 4) El objeto de la obligación, que es el contenido de la misma y puede consistir en dar (deber exclusivo en la obligación tributaria), un hacer, un no hacer y un tolerar.

Elementos que se extraen de la propia definición de obligación fiscal y su diferencia en cuanto al objeto respecto a la obligación tributaria, tal y como lo establece MARGAINT MANAUTOU al definir la obligación tributaria como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación

---

<sup>13</sup> Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO Raúl. Op. Cit. Pág. 110

<sup>14</sup> Cfr. SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Op. Cit. Pág. 237

<sup>15</sup> Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. Pág. 189

pecuniaria, excepcionalmente en especie”<sup>16</sup>; y de la propia definición de obligación fiscal consistente en la “relación jurídica que se presenta entre el Fisco y el contribuyente, la cual puede originar un dar algo o un hacer algo o no hacer determinada conducta.”<sup>17</sup>

De tal suerte, a nuestro juicio, y después de analizar las posturas de la doctrina de la materia y derivado de lo establecido por la definición de la obligación tributaria encontramos que los elementos esenciales de ésta son el sujeto activo, sujeto pasivo, vínculo jurídico y objeto de la obligación; mismos que serán tratados en los subsecuentes apartados.

### 1.2.1.1 EL SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo recae generalmente en el Fisco, constituyéndose como el órgano facultado para recibir, y en su caso, exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal; por lo que éste está representado por el órgano estatal al que se le otorgue la facultad constitucional de exigir, aún si es necesario coactivamente, el pago o cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De esta manera, de acuerdo a lo que establece el tratadista NARCISO SÁNCHEZ el sujeto activo es “la entidad pública que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como **acreedor de esa prestación.**”<sup>18</sup>

Por lo tanto, el sujeto activo de la obligación tributaria hace uso de su poder tributario o ejerce su potestad tributaria para obligar al sujeto pasivo, si es necesario coactivamente, a cumplir con una prestación determinada (ya sea de dar, hacer, no hacer y tolerar) a través del conjunto de atribuciones otorgadas por la legislación a éste sujeto u órgano público para imponer, determinar, liquidar y cobrar tributos, y de esta manera cumplir con los fines para los cuales fue creado; así como determinar y exigir el cumplimiento de la obligación fiscal.

---

<sup>16</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 226.

<sup>17</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo Op. Cit. Pág. 237.

<sup>18</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. Pág. 337.

Ahora bien, para determinar que órganos pueden ser considerados como sujetos activos de la obligación fiscal y la obligación jurídico-tributaria, en la legislación mexicana, se atiende a lo establecido en los artículos 31, fracción IV; 40; 41, primer párrafo y 115, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disposiciones que en lo conducente establecen:

*“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

*...*

*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.*

*Art. 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.*

*Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los que los estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.*

*...*

*Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa en municipio libre, conforme a las bases siguientes:*

*...*

*IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:*

a) *Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.*

*Los municipios podrán celebrar convenio con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de estas contribuciones.*

b) *Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados; y*

c) *Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*

*Las leyes federales no limitarán las facultades de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), no concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.*

*Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egreso serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.”*

De la transcripción anterior, y sobre todo de lo dispuesto por la fracción IV del numeral 31 de nuestro máximo ordenamiento, el carácter o la calidad del sujeto activo en la legislación mexicana puede recaer indistinta, simultáneamente o sucesivamente en tres sujetos o autoridades fiscales a saber:

- 1) La Federación.
- 2) Los estados o entidades federativas.
- 3) Los municipios.

Al mismo tiempo, se pueden considerar como sujetos activos de la obligación fiscal como acertadamente lo plasma la tratadista DORICELA MABARAK, a los organismos fiscales autónomos también denominadas autoridades parafiscales, como lo son el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto Nacional de Fondo de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), los cuales asumen el carácter de sujeto activo o autoridad fiscal por mandato legal.<sup>19</sup>

Por lo tanto, de la lectura de la fracción IV del artículo 115 de la Carta Magna, encontramos que de los tres sujetos activos previstos en la legislación, mexicana únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, mientras que los Municipios no pueden establecer sus propias contribuciones, ya que dicha tarea, de acuerdo al artículo en cita, es encomendada a las legislaturas de los Estados.

Por otro lado y sólo para aclarar, alguna parte de la doctrina considera que el sujeto activo puede ser un ente diverso al Estado, pero en este caso sólo podrá ser respecto a la obligación fiscal y nunca lo será respecto a la obligación tributaria, mejor dicho, el particular nunca podrá gozar de la calidad de sujeto activo respecto a la recaudación del tributo, dado que en este caso, al único que se le puede considerar como sujeto activo de la obligación contributiva es al Estado representado a través del Fisco. De este modo, tal como lo manejan los tratadistas NARCISO SÁNCHEZ, así como DORICELA MABARAK, entre otros, el particular puede ser considerado como sujeto activo de la obligación fiscal en los siguientes casos:

- En el pago de lo indebido: donde la autoridad está obligada a devolver cantidades pagadas en exceso por el contribuyente, en donde los ingresos del Fisco son percibidos indebidamente por cantidades pagadas en exceso por el gobernado tal como lo establece el precepto 22 del Código Fiscal de la Federación.
- Cuando se obliga a aceptar el acreditamiento de gravámenes como lo establece el artículo tercero del Impuesto al Valor Agregado.
- En el caso en que las autoridades fiscales estén obligadas a contestar consultas que le hagan los contribuyentes

---

<sup>19</sup> Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit. Pág. 153.

sobre situaciones reales y concretas, como lo dispone en el precepto 34 del código Fiscal de la Federación.

- De igual forma, cuando los contribuyentes que se encuentran obligados a pagar contribuciones mediante la presentación de declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tienen a su favor de acuerdo a lo estipulado por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, caso en el cual el papel que toma el Fisco como sujeto pasivo es el de tolerar o permitir que el contribuyente realice las compensaciones de contribuciones que la ley fiscal le autorice, siempre y cuando se encuentren en dicha situación.

A nuestro juicio, y como lo contempla la doctrina existente, el sujeto de la obligación contributiva es única y exclusivamente por excelencia el Estado representado a través del Fisco, dado que el contribuyente nunca podrá adquirir la calidad de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, sin embargo, el Fisco puede ser considerado sujeto pasivo, excepcionalmente, en el caso de la relación jurídico-fiscal en los casos descritos con anterioridad. No obstante lo anterior, como regla general, el Fisco es considerado como sujeto activo de la obligación y el gobernado como sujeto pasivo.

De esta manera tenemos que como principal obligación del Fisco, como sujeto activo de la obligación tributaria, es de recaudar o percibir el producto de las contribuciones, es decir, se encuentra obligado a la percepción y cobro de la obligación tributaria, por conducto de los órganos debidamente facultados para ello, ya sea la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios; debiendo cumplirse dentro de los plazos, condiciones y momentos dispuestos por la ley respectiva. Así pues, tenemos que el Fisco esta obligado por fuerza de la ley, a recaudar las contribuciones para el cumplimiento de sus propias obligaciones, así como de su funcionamiento.

Además del derecho u obligación, del Fisco como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, a recibir o cobrar las contribuciones, tiene obligaciones complementarias como sujeto activo de la relación jurídico-fiscal para el control, administración, fiscalización y supervisión de los contribuyentes; obligaciones que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, controlar el cumplimiento de la obligación tributaria,

imponer sanciones por infracciones a la misma norma y el control de los contribuyentes. Obligaciones que de acuerdo a la legislación fiscal mexicana, y como acertadamente maneja el tratadista Narciso Sánchez, tenemos entre las más importantes las siguientes:

- Determinar la obligación contributiva cuando así proceda legalmente.
- Están obligadas a contestar consultas que le hagan los contribuyentes sobre situaciones reales y concretas.
- Dar las bases de la liquidación respectiva mediante la formulación de la operación matemática para concretizar el monto del crédito principal y de los accesorios legales que se hayan configurado.
- Hacer efectivo el pago de las contribuciones mediante el procedimiento administrativo de ejecución, siguiendo todas las formalidades legales del caso.
- Asegurar el crédito fiscal insoluto mediante alguna de las formas de garantía previstas en la ley, como son: póliza de fianza otorgada por una institución autorizada, prenda o hipoteca, pago bajo protesta, responsabilidad solidaria asumida por terceros que demuestren su idoneidad y solvencia económica, secuestro o embargo en la vía administrativa, depósito de dinero en una institución de crédito autorizada para tal efecto. Medida que debe ser dictada una vez que el sujeto pasivo ha ofrecido alguna de las mencionadas formas de aseguramiento de los intereses fiscales, en armonía con las normas observables en la materia.
- Practicar visitas domiciliarias al sujeto pasivo principal o al responsable solidario para cerciorarse del cumplimiento o incumplimiento de la obligación tributaria.
- Revisar los libros de contabilidad, documentos, facturas y demás medios de comprobación sobre obligaciones fiscales del contribuyente.
- Divulgar las normas que se dicten sobre los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos para orientarlos sobre su observancia y cumplimiento.
- Solicitar la información, datos, documentos y constancias relacionadas con el deber tributario de las personas físicas y morales que tengan el carácter de sujetos pasivos principales o solidarios.
- A proporcionar asistencia gratuita a los sujetos pasivos de la relación jurídico-fiscal, así como orientación técnica.

- Emplear cualquiera de los medios de apremio que juzgue conveniente o necesario la autoridad fiscal para hacer cumplir las determinaciones legales en la materia.
- Aplicar métodos más idóneos y recomendables para determinar créditos fiscales, sobre todo cuando el contribuyente no lleve sus registros contables en orden, no expida notas o facturas de venta, no cuente con los elementos materiales, técnicos y contables indispensables para concretizar la base gravable y el monto de la contribución.
- Imponer las sanciones y los recargos así como los demás accesorios que procedan en caso de infracciones a las normas relativas, cuidando la debida motivación y fundamentación de la resolución que recaiga a esa clase de actos para que esté revestido de la suficiente legalidad.
- Presentar las querellas ante el Ministerio Público Federal o Local, según sea el caso, cuando se configure algún delito de naturaleza fiscal y se demuestre que la Hacienda Pública Federal, Estatal o Municipal a sufrido un daño patrimonial.
- Devolver las cantidades que hayan sido pagadas indebidamente por concepto de contribuciones ya sea de oficio o a instancia de parte.
- Representar los intereses del fisco en toda clase de controversias o juicios de índole fiscal ante Tribunales Administrativos y Judiciales, que se entablen en su contra o que promueva en defensa propia de la Administración Pública.
- Declarar los casos de prescripción, caducidad, compensación, condonación o subsidios que procedan legalmente en la forma y términos estipulados en la ley.

A nuestro juicio, el carácter o la calidad del sujeto activo en la legislación mexicana puede recaer indistinta, simultáneamente o sucesivamente en tres sujetos o autoridades fiscales a saber que son la Federación, los estados o entidades federativas y los municipios.

### **1.2.1.2 EL SUJETO PASIVO**

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es el deudor del gravamen, mejor dicho, es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del Fisco, cuya situación o conducta encuadre en el supuesto del hecho generador de la contribución y por lo mismo esta obligado a aportar una parte de sus ingresos o su riqueza para cubrir el gasto público, tal como lo establece el multicitado artículo 31 en su fracción IV de nuestro máximo ordenamiento.

De esta manera, desde la perspectiva del tratadista NARCISO SÁNCHEZ, el sujeto pasivo es “la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho generador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad de dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las exigencias públicas, y debe hacerlo de la manera proporcional y equitativa que especifique la ley”,<sup>20</sup> para DINO JARACH el sujeto pasivo es “el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponible, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por ser el que las realiza”;<sup>21</sup> mientras que para el tratadista FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, se debe entender como sujeto pasivo “a la persona física o moral mexicana o extranjera, que de acuerdo a las leyes fiscales esta obligado a pagar contribuciones.”<sup>22</sup> Mientras tanto el doctrinario ANTONIO JIMENEZ GONZALEZ considera que el sujeto pasivo es “la persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible”.<sup>23</sup> En el mismo sentido el maestro RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO establece que el sujeto pasivo de la obligación fiscal “es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del Fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien, se trate de una obligación fiscal o formal”.<sup>24</sup> Así mismo, la tratadista DORICELA MABARAK dispone respecto al sujeto pasivo que “recibe este nombre la persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales, esta obligada a realizar una prestación determinada a favor del Fisco”.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. Pág. 366

<sup>21</sup> DINO JARACH citado por QUINTANA VALTIERRA, Jesús. “DERECHO FINANCIERO MEXICANO”. 4º edición. Ed. Trillas. México, 1999. Pág. 161.

<sup>22</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. “DERECHO FISCAL”. Ed. Mc Graw-Hill. México, 1998. Pág. 242.

<sup>23</sup> JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. “LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO”. Tercera edición. Ed. ECASA. México, 1993. pág. 210.

<sup>24</sup> RODRIGUEZ LABATO, Raúl. Op. Cit. Pág. 142

<sup>25</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit. Pág. 164

Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación vigente omite definir al sujeto pasivo de la obligación tributaria,<sup>26</sup> por tal razón no encontramos una definición de éste como tal en la legislación mexicana, sin embargo, en el artículo 1° del código de referencia se establece que tendrán el carácter de sujeto pasivo las personas físicas y morales, al disponer:

*“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

*La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.*

*El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.*

*Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.”*

Razón por la cual, de lo dispuesto en la fracción IV del numeral 34 de la Carta Magna, del artículo 1° del Código Fiscal de la Federación y de lo dispuesto por la doctrina, encontramos que los sujetos de la relación jurídico tributaria pueden ser:

- 1) Personas físicas. Es decir, todo ser humano considerado individualmente con capacidad para hacer titular de derechos y obligaciones.
- 2) Las personas morales. Constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, que se hayan constituido de acuerdo a la normatividad, así como

---

<sup>26</sup> En el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1967 era considerada como sujeto pasivo de un crédito fiscal, la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, esta obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.

las extranjeras que tengan domicilio o agencias en territorio mexicano.

- 3) El Estado. Es decir, la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios cuando así lo determinen las disposiciones fiscales en forma expresa, así como cuando actúen como sujetos de derecho privado, como simples particulares.
- 4) Las naciones extranjeras. Cuando en ella el Estado mexicano sea sujeto pasivo de obligaciones fiscales.

En el mismo sentido, podemos establecer que aunque la propia ley establezca que hay sujetos pasivos exentos, es decir, que se les exime de pagar contribuciones total o parcialmente, sólo es respecto a estas mas no de sus obligaciones derivadas de la obligación fiscal.

Por tal motivo se establece que la calidad del sujeto pasivo recae generalmente en el gobernado o contribuyente, sin embargo, como lo establece el numeral primero del Código Fiscal de la Federación la calidad del sujeto pasivo puede recaer en la figura del Estado, en los casos que expresamente prevea la ley; circunstancia que localizamos en varios preceptos de la legislación fiscal mexicana, como ejemplo, se cita el caso previsto en el artículo 36 de la Ley Aduanera al señalar que la federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios, así como las entidades de la administración pública paraestatal, deberán pagar los impuestos al comercio exterior. Situación de la cual se infiere que cuando las disposiciones fiscales así lo establezcan, el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria puede recaer en diferentes órganos representativos del Estado.<sup>27</sup>

No obstante lo establecido, surge la problemática consistente en que no siempre la persona que la ley identifica como sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien efectivamente disminuye su patrimonio o ingresos para cubrir el monto del tributo, dado que en ocasiones es una persona diferente quien entera la contribución, convirtiéndose en sujeto pagador de la misma, situación que se presenta en la traslación del tributo, en donde el sujeto pasivo es la persona que realiza la conducta establecida en la disposición

---

<sup>27</sup> Algunos otros casos en los que encontramos al Estado como sujeto pasivo de la obligación tributaria son los contenidos en los artículos 1º, 2º y 3º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En el mismo sentido encontramos este supuesto del Estado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; la Ley Federal de Derechos; la Ley del Impuesto sobre la Producción de Servicios y Bienes; disposiciones que establecen la obligación del Estado de pagar tributos.

jurídica fiscal y el sujeto pagador es la persona que debe el tributo debido a la figura jurídica de la traslación del tributo.<sup>28</sup>

De la misma forma encontramos que en la legislación fiscal se da una discrepancia en cuanto a la diferenciación entre la responsabilidad de pago del tributo y la titularidad de la deuda; dado que en ocasiones aunque en la ley fiscal se dispone que la carga tributaria sea a cargo de una determinada persona.; la responsabilidad del pago de la misma recae en otra persona distinta al titular de la deuda.<sup>29</sup> Es decir, es un terreno ajeno a la relación fiscal por disposición de la ley, situación que se da, por ejemplo, en el deber que tiene el patrón respecto a los tributos causados por los empleados a su cargo.

Por tales circunstancias encontramos en la Doctrina de Derecho Fiscal respecto al tema lo que se conoce como clases de sujetos pasivos derivados de la relación jurídica que se suscita entre el sujeto pasivo principal o directo de la obligación contributiva, de terceras personas que tienen un vínculo jurídico por disposición de la ley respecto a la misma obligación contributiva, para que se entere oportunamente la prestación debida a el Fisco.

De tal forma entre las clasificaciones que ha elaborado la doctrina se encuentran las siguientes: el maestro MARGAIN MANAUTOU sigue la clasificación del tratadista Pugliese al considerar como sujeto pasivo a:

- a) "Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. Es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis causa" o "inter vivos", es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y si se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.
- b) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley, pueden disponer

---

<sup>28</sup> Circunstancia que en la obra Derecho Fiscal del maestro Raúl Rodríguez Lobato identifica como sujeto pasivo al "contribuyente de derecho" y como sujeto pagador al "contribuyente de hecho"; situación con la cual el contribuyente de hecho es para el que va destinado el tributo y el contribuyente de derecho funge como intermediario colaborando con el Fisco en la recaudación para llevar un mayor control sobre los sujetos pagadores.

<sup>29</sup> En este caso el maestro Raúl Rodríguez Lobato en su obra "DERECHO FISCAL" (1986) considera al titular de la obligación como deudor o responsable directo y al tercero ajeno con la responsabilidad de cubrir el tributo como deudor o responsable indirecto.

libremente no sólo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total.

- c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde.
- d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.
- e) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco.
- f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva, Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva; por ejemplo, la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por concepto de impuesto predial o territorial.”<sup>30</sup>

En este orden de ideas, la doctrinaria DORICELA MABARAK Distingue dos tipos de sujetos pasivos al establecer: “A) Los que tienen responsabilidad directa.- Estos sujetos son los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho (la hipótesis prevista en la norma fiscal) que originan el nacimiento de la obligación fiscal, mismas que se citan en el numeral 1º del Código Fiscal de la Federación. B) Los que tienen responsabilidad solidaria.- Son los sujetos que por disposición de la Ley Fiscal entran a la relación jurídica, y por consiguiente, el Fisco puede exigir el cumplimiento de la obligación contributiva, indistintamente, a el sujeto pasivo o al responsable solidario.”<sup>31</sup> Esta figura de sujeto pasivo de la obligación fiscal con responsabilidad solidaria se encuentra

---

<sup>30</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 149-151.

<sup>31</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit. Pág. 164-165.

establecida en lo dispuesto por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte el tratadista JIMÉNEZ GONZÁLEZ considera que “puede hablarse de tres categorías de obligados tributarios dependiendo de quien cubra el tributo a el fisco, independientemente de quien sea catalogado por la norma como sujeto pasivo, es decir, de la persona que lleve a cabo o realice el supuesto establecido en la norma jurídica”<sup>32</sup>. Tales categorías son las siguientes:

1. Sujetos pasivos.
2. Sujetos responsables.
3. Sujetos sustitutos.

Ahora bien, el doctrinario JESÚS QUINTANA VALTIERRA establece dentro de esta discusión la siguiente clasificación:

1. “El sujeto pasivo principal.
2. El sujeto pasivo por adeudo ajeno.”<sup>33</sup>

Dentro del sujeto pasivo por adeudo ajeno, hace una subclasificación, puesto que a través de esta figura el legislador impone a otras personas la obligación de contribuir; aún cuando no hayan realizado el hecho descrito o establecido en la norma fiscal; dando origen en nuestra legislación bajo este supuesto a tres tipos de sujetos de responsabilidad por adeudo ajeno a saber:

1. “El sujeto pasivo por sustitución.
2. El sujeto pasivo por solidaridad.
3. El sujeto pasivo por responsabilidad objetiva.”<sup>34</sup>

El sujeto pasivo por sustitución esta establecido en la Legislación Fiscal Mexicana y es quien tiene la responsabilidad de retener el tributo al obligado principal o bien recaudarlo de dicho obligado, además contando con la obligación de enterar dichas

---

<sup>32</sup> JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Op. Cit. Pág. 161-170.

<sup>33</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Op. Cit. Pág. 171.

<sup>34</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Op. Cit. Pág. 171.

cantidades referidas o recaudadas al sujeto activo. Contemplándose esto en lo dispuesto por las fracciones I y II del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación al establecer:

- A. Los retenedores y las personas a quines las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- B. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos proporcionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

En el sujeto pasivo por solidaridad se considera a una persona, distinta del sujeto pasivo principal, como responsable del pago del tributo en función del desempeño de la actividad del responsable, como sería el caso de los notarios que al dar fe de la celebración de diversos actos originan el nacimiento de obligaciones fiscales, por lo que adquieren responsabilidad en el pago de los tributos correspondientes. Sujetos que se encuentran establecidos en lo dispuesto por el numeral 26 del Código Fiscal de la Federación.

El sujeto pasivo por responsabilidad objetiva, de acuerdo a lo establecido por el tratadista DE LA GARZA “la responsabilidad objetiva convierte a una persona (que no es el sujeto pasivo principal) en el verdadero deudor del tributo, es decir, con la posesión de propiedad de bienes, muebles o inmuebles, o de empresas o negociaciones que constituyeron el elemento objetivo de la conducta establecida en el precepto legal atribuible en el pasado a otra persona que tuvo el carácter de sujeto pasivo principal, se adquiere la responsabilidad objetiva respecto de la contribución no pagada o pagada de forma parcial.”<sup>35</sup> Como ejemplo de esto tenemos lo dispuesto en el artículo 56 fracción IX del Código Financiero del Distrito Federal al señalar que tienen responsabilidad solidaria en el pago de contribuciones relacionadas con inmuebles, los adquirentes de estos, cuando los enajenantes no hubieren pagado las contribuciones o lo hayan hecho en cantidad menor a lo señalado en dicho Código, sin que la responsabilidad exceda del valor del inmueble.

---

<sup>35</sup> DE LA GARZA, citado por Jesús Quintana Valtierra. Op. Cit. Pág. 168.

De igual forma el tratadista HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS considera una división tripartita de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, al considerarlos de la siguiente manera:

1. “Contribuyente. Quien es el destinatario legal tributario, a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por si mismo; dado que al ser el realizador del derecho imponible es un deudor a título propio.
2. Sustituto. Es aquel sujeto ajeno a la realización del hecho imponible que, sin embargo y por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídico-tributaria, dado que éste paga “en lugar de”.
3. Responsable solidario. Es un tercero también ajeno a la realización del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento, por lo que no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario; por lo que el responsable solidario es un sujeto pasivo a título ajeno que está “al lado del contribuyente”.<sup>36</sup>

Ahora bien, no obstante las diversas clasificaciones que encontramos dentro de la Doctrina Fiscal respecto a el sujeto pasivo de la obligación tributaria, inferimos que todas las distinciones establecidas respecto a la obligación del sujeto deudor, que no siempre va a ser el sujeto pasivo principal, obedece a que no todos los sujetos descritos adquieren la responsabilidad del pago de la contribución de la misma manera, es así que la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir cuando el sujeto pasivo la haya originado directamente, o que hubiere sustituido a el deudor original (voluntariamente o por disposición de la ley), la responsabilidad haya provenido de el incumplimiento de una obligación que impone la ley, o ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original; situaciones que traen como consecuencia los diversos tipos de sujetos pasivos de la obligación contributiva.

Una vez establecida la postura de la doctrina fiscal respecto a lo que se considera como sujeto pasivo de la obligación tributaria, mejor dicho, a quien se le considera sujeto pasivo dentro de la Legislación Fiscal Mexicana, encontramos que la mayoría de los autores coinciden en señalar a ciertos sujetos como sujetos pasivos

---

<sup>36</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor. “*CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*”. Octava edición. Editorial ASTREA. Argentina, Buenos Aires, 2002. Pág. 332.

de la obligación tributaria, dado lo cual siguiendo el pensamiento de los tratadistas JESÚS QUINTANA, NARCISO SÁNCHEZ y DORICELA MABARAK, a nuestro juicio, encontramos como sujeto pasivo de la obligación tributaria a:

1. Sujeto pasivo principal (contribuyente con responsabilidad directa). Constituido por la persona física o moral (nacional o extranjera) cuya conducta coincide con el hecho generador del tributo, dando nacimiento a la obligación tributaria por coincidir la conducta del sujeto con la hipótesis normativa de la ley fiscal. En el entendido de que es precisamente sobre este deudor principal en quien recae la obligación contributiva, extinguiéndola con parte de su riqueza por sí mismo.
2. El sujeto pasivo con responsabilidad solidaria. Constituido por la persona física o moral (nacional o extranjera) que por disposición de la ley entra a la relación jurídica con el sujeto principal; y por lo tanto, a pesar de ser un sujeto ajeno a la relación jurídica tiene la obligación por disposición legal de cubrir tributo en nombre del deudor principal.
3. Sujeto pasivo con responsabilidad sustituta. Sujeto que tiene la responsabilidad de retener el fruto del tributo al obligado principal o deudor principal, o recaudarlo de dicho obligado principal, con el objetivo de auxiliar al Fisco en la recaudación de las contribuciones. Dentro de estos sujetos encontramos también a aquel sujeto que está obligado ante el Fisco voluntariamente con el deudor principal para garantizar y pagar el monto de una contribución.
4. Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva. Responsabilidad derivada de la tenencia de bienes muebles o inmuebles, así como de negociaciones que constituyeron el elemento objetivo de la conducta establecida en la norma fiscal, atribuible en el pasado a otra persona que tuvo el carácter de sujeto pasivo principal, constituyéndose una obligación fiscal respecto del tributo no pagado a cargo de éste sujeto ajeno a la relación jurídica del deudor principal.

Es importante resaltar que el establecimiento de estos sujetos en la Legislación Fiscal Mexicana es facilitar al Fisco la recaudación, valiéndose de terceros que le auxilien en su actividad recaudadora, además de que la autoridad fiscal establece formas y

apoyos para controlar las obligaciones fiscales, evitando de ésta manera el fenómeno de la evasión fiscal.

Finalmente, se puede establecer que esta clasificación de los sujetos pasivos se concreta en dos supuestos, es decir, encontramos que en nuestro Código Fiscal de la Federación sólo se reconocen dos tipos de sujetos pasivos, en donde a nuestro criterio se engloban las clases de los sujetos pasivos descritos con anterioridad, al reconocer por un lado al sujeto pasivo principal o deudor principal, y en segundo término al responsable solidario contenido en lo dispuesto por el artículo 26 del citado Código. Situación que es apoyada por el criterio jurisprudencial emitido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, mismo que a la letra dispone:

**“OBLIGACIONES FISCALES. SU CUMPLIMIENTO ES A TÍTULO UNIPERSONAL.**

*De la obligación constitucional establecida por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, delimitada por el diverso artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, acorde con el cual, aquella obligación de las personas físicas y morales de participar con impuestos para los expendios públicos, debe realizarse conforme a las leyes fiscales respectivas, se desprende la conclusión de que los sujetos se obligan en la forma y términos previstos en las leyes fiscales para cada una de las hipótesis en que se ubiquen y que, por tanto, fuera de los casos de responsabilidad solidaria, las obligaciones fiscales deben ser cumplidas a título unipersonal por el sujeto pasivo en quien recaiga dicho deber jurídico, al actualizarse en la especie el supuesto de causación exactamente previsto en la norma. De modo tal que la obligación del enajenante de cubrir el impuesto al valor agregado causado con motivo de la operación de enajenación de un bien inmueble de su propiedad, no puede tenerse por cumplida, por el hecho de que por error hubiere sido el comprador quien cubrió el citado impuesto, pues el cumplimiento de las*

*obligaciones fiscales es a título unipersonal y su cumplimiento no puede ser transmitido, delegado o sustituido, por sujeto diverso, ya que ello contraría las reglas de nuestro sistema tributario, de observancia obligatoria y aplicación estricta.”<sup>37</sup>*

Por lo anterior, encontramos que el sujeto pasivo está constituido por la persona física o moral (nacional o extranjera) cuya conducta coincide con el hecho generador del tributo, dando nacimiento a la obligación tributaria, por coincidir la conducta del sujeto con la hipótesis normativa de la ley fiscal.

### **1.2.2 CAUSA DE LA OBLIGACIÓN FISCAL**

Como ha quedado establecida la obligación tributaria al ser una obligación derivada únicamente de la ley fiscal, es decir, teniendo como única fuente la ley; razón por la cual una vez que el Estado ha decretado la vigencia de una contribución mediante la publicación de una ley, se estará ante la posibilidad de que se produzca o realice el hecho generador de la obligación fiscal, es por tal circunstancia que la misma se causa, nace o genera en el instante en que el contribuyente realiza la conducta prevista o establecida en la propia ley.

En este sentido tenemos que de conformidad a lo dispuesto por el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación<sup>38</sup> se establece en nuestra legislación fiscal en que momento se causa la obligación tributaria al establecer:

*“Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”*

---

<sup>37</sup> 9ª ÉPOCA. TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. “SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA” Núm. XIV, noviembre de 2001. Pág. 523.

<sup>38</sup> Caber hacer la aclaración de que el Código Fiscal de la Federación de 1967, en lo dispuesto por su artículo 17 se establece de manera mas clara en que momento se causa la obligación fiscal, dado que dicho precepto establecía que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Aunado a lo establecido por el Código fiscal tenemos que en cuanto a la causa de la obligación fiscal, la maestra MABARAK asienta que el concepto de la causa de la obligación fiscal se refiere “al elemento que une a dos supuestos que necesariamente deben corresponderse para que la obligación fiscal pueda nacer”<sup>39</sup>, estableciendo que dichos elementos son:

- a) La norma legal.
- b) La situación prevista por ella como hecho generador.

De tal suerte tenemos que la causa o el elemento que une los dos supuestos anteriores, es la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación fiscal, por lo que para la mayoría de los tratadistas de la materia es lo que se denomina causa de la obligación fiscal; puesto que no es suficiente que el Estado necesite recursos económicos para solventar sus funciones y satisfacer las exigencias de la sociedad que lo creó, ni que el Estado emita una contribución mediante la expedición de una ley para que se haga de recursos económicos y satisfacer los gastos públicos, por lo tanto es de suma importancia que las contribuciones expedidas vayan dirigidas a aquellos sujetos pasivos que cuenten con la capacidad contributiva que les permita solventar estas imposiciones de la autoridad fiscal.

Así, por ejemplo, los tratadistas QUINTANA VALTIERRA y ROJAS YAÑEZ se sitúan en el mismo supuesto al establecer que “al coincidir la hipótesis de incidencia (norma legal) con el hecho generador, en nuestra legislación mexicana se asigna el momento determinado como causación del tributo”.<sup>40</sup>

En el mismo sentido el tratadista MARIO PUGLIESE señala respecto a la causa de la obligación fiscal que para que se del nacimiento de la obligación tributaria se requiere:

1. “La existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo.
2. Un hecho previsto en la norma jurídica como generador de la obligación en cuestión.”<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit. Pág. 174.

<sup>40</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YAÑEZ, Jorge. Op. Cit. Pág. 144.

<sup>41</sup> MARIO PUGLIESE citado por SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit. Pág. 343.

En tales circunstancias encontramos que la obligación se causa precisamente en el momento en que el hecho generador, es decir, en el momento en que el hecho material se realiza en la vida real actualizándose así la hipótesis normativa (texto de la norma legal) descrita por el legislador, por lo que en tales circunstancias encontramos que la obligación se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

Por lo tanto, la causa o nacimiento de la obligación se dará automáticamente cuando los sujetos pasivos lleven a cabo la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en la disposición jurídica; en otras palabras, se trata del hecho material realizado por el sujeto pasivo en la vida social, el cual coincide con la descripción normativa hecha por el legislador en la norma jurídica fiscal. En este orden de ideas, tenemos como ejemplo, de lo establecido lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señalando que están obligados al pago de este impuesto las personas que enajenen bienes, por lo que sólo es necesario, en este caso, que alguien enajene un bien (que realice la hipótesis normativa prevista en la disposición jurídica) para que se cause, genere o nazca la obligación fiscal a cargo de esta persona.

Cabe hacer la aclaración que el momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, ya que el mismo varía según la naturaleza de los mismos, así por ejemplo, en los impuestos de producción se causa cuando se elaboran o publican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o consumen las mercancías gravadas; y así, de acuerdo a la naturaleza del impuesto. En este sentido tenemos que la obligación fiscal se causa, tratándose de impuestos, en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley; en los derechos, en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular; en la contribución especial, en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficie a un determinado sector, o bien, cuando se presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolle un particular; en la aportación de seguridad social en el momento en que se establece la relación laboral entre patrón y trabajador.

Finalmente, encontramos que la causación de la obligación fiscal, de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo afecto a la misma, es vital para que se de la relación jurídico-fiscal, dado que puede suscitarse que exista la norma jurídica impositora del tributo, así como las autoridades fiscales que estén dispuestas a recaudar el fruto de tal contribución, pero hasta que no se materialice el hecho generador que encuadre en la hipótesis formativa, la obligación no se habrá causado, generado o nacido dando lugar a la existencia de dicha relación, y por ende no producirse ninguna consecuencia jurídica. Por lo tanto, cada vez que se da en la realidad social el supuesto normativo a través del actuar del sujeto pasivo, surge la relación tributaria por virtud de la cual emana un derecho de crédito (crédito fiscal) a favor del sujeto activo, llevando a cabo su actividad liquidatoria que tiene por finalidad comprobar o verificar que la hipótesis normativa se haya dado o generado en la realidad y luego proceder a la cuantificación de la deuda mediante la determinación del crédito fiscal.

### **1.2.2 OBJETO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL**

Digamos desde ahora como antecedente al desarrollo del tema en párrafos subsecuentes, la importancia de discernir lo que en un principio podría considerarse como cuestiones similares o de la misma naturaleza, es decir, considerar que el objeto de la obligación fiscal es lo mismo que el objeto del tributo. Circunstancia que en la legislación fiscal es totalmente distante. Así pues, para evitar equívocos en la materia, es de trascendencia el distinguir entre objeto de la obligación fiscal. Situación sobre la que CARLOS GUILIANI FONROUGE establece que “el objeto de la obligación tributaria corresponde, exclusivamente, a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo de la obligación para con el sujeto activo de la misma, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos en las situaciones especiales en las que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen.”<sup>42</sup>

En éste contexto, el tratadista RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO aclara tal distinción, dado que considera que “cuando se habla de

---

<sup>42</sup> GUILIANI FONROUGE, Carlos M. “DERECHO FINANCIERO”. Vol. 1. 5ª edición. Ed. Depalma. Argentina, 1993. Pág. 461.

objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria”<sup>43</sup>, por su parte la maestra DORICELA MABARAK CERECEDO determina que “se llama genéricamente objeto de la obligación, la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor.”<sup>44</sup>

Ahora bien, teniendo en cuenta el planteamiento inicial sobre el concepto de obligación fiscal y su diferencia con la obligación tributaria, es decir, de la relación jurídico-tributaria y de los deberes formales conexos que derivan de la misma, encontramos que el objeto de la obligación sustantiva (obligación tributaria o principal) consiste exclusivamente en el deber del gobernado de un dar, dicho de otro modo, en pagar una suma de dinero o pagar en especie cuando así lo permita la autoridad fiscal, mientras que el objeto de la obligación fiscal (obligación de carácter adjetivo o formal, o bien, deberes formales del gobernado u obligaciones conexos a la principal) consisten en el deber del gobernado de realizar una prestación consistente en hacer, no hacer, permitir o tolerar.

Resumiendo inferimos que el objeto de la obligación consistirá precisamente en la *prestación* que le es exigida al sujeto pasivo por el sujeto activo; prestación que en la obligación tributaria consistirá, única y exclusivamente, en dar cierta cantidad de dinero o la entrega de cierta cantidad de cosas cuando lo permita la autoridad, mientras que el objeto de la obligación fiscal consiste en la prestación a cargo del gobernado consistente en un deber de hacer, no hacer, permitir o tolerar.

### 1.3 LA RELACIÓN JURÍDICO-FISCAL

Para el autor NARCISO SÁNCHEZ GÓMEZ la “relación jurídico tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley. Por obligación jurídico-tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación”;<sup>45</sup> mientras que para el autor HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS la “relación jurídico tributaria principal es vínculo jurídico obligacional

---

<sup>43</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. Pág. 112.

<sup>44</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit. Pág. 145.

<sup>45</sup> SANCHEZ GOMEZ. Narciso. Op. Cit. Pág. 341.

que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que esta obligado a la pretensión”<sup>46</sup>; por otro lado, para HENSEL es “la relación fundamental del derecho tributario consistente en el vínculo obligacional en virtud del cual el estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley de modo tal que está vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria”.<sup>47</sup>

De lo transcrito y de lo definido en los primeros apartados de este trabajo encontramos que puede haber equívocos o confusión entre la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria, puesto que como acertadamente nos lo establece el maestro MARGAIN MANAUTOU son conceptos distintos, dado que puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria; lo anterior es así, puesto que desde el momento en una persona se dedica a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de manera inmediata entre ésta y el Estado relaciones de carácter tributario, ya que se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun y cuando la conducta del particular nunca llegue a coincidir con la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria, ejemplo que aclara tal distinción es el caso de una empresa que después de ciertos años de labores con perdidas en cada ejercicio fiscal consecuentemente nunca coinciden con la situación prevista por la ley para generarse a su cargo la obligación de tributar; por tanto encontramos que para el maestro la relación jurídico tributaria la “constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”.<sup>48</sup>

#### **1.4 HECHO GENERADOR DE LAS CONTRIBUCIONES**

Antes de iniciar el análisis de lo que significa el hecho generador como figura clave de la relación jurídico tributaria, conviene hacer algunas precisiones y sentar las diferencias entre

---

<sup>46</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor. *“CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”*. 8ª edición. Ed. ASTREA. Argentina, Buenos Aires, 2002. Pág. 246.

<sup>47</sup> HENSEL citado por SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit. Pág. 339.

<sup>48</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 292.

este hecho y lo que es considerado como hecho imponible, presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia; dado que dichos conceptos tienen una connotación diversa como parte fundamental para el nacimiento de la obligación tributaria y surgir e esta manera la relación jurídico tributaria.

Así pues, la legislación y la doctrina existente en la materia asignan diferentes nombres al hecho imponible como elemento básico de la obligación tributaria, al referirse a el como presupuesto de hecho, hipótesis de incidencia, hecho tributario, situación jurídico tributaria, entre otras, y que para nuestro estudio utilizaremos la denominación hecho imponible, termino aceptado por la mayoría de la doctrina tributaria. En este orden de ideas, encontramos que para HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS el hecho imponible es “el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el surgimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será el objeto de prestación fiscal”<sup>49</sup> Mientras tanto el maestro RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO siguiendo las ideas del tratadista SAINZ DE BUJANDA lo define como “el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria ... o bien el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”<sup>50</sup>.

Sin embargo, en nuestra legislación tributaria no se encuentra una definición del hecho imponible como tal, situación que sí observamos en el artículo 28 de la Ley General Tributaria Española al disponer: “Artículo 28.- El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.<sup>51</sup>

De la definición encontramos que el hecho imponible es la descripción hipotética que efectúa o realiza el legislador de situaciones o hechos tributariamente relevantes, con cuya realización se dará origen al nacimiento de una obligación tributaria; por lo que dichos hechos imponibles son de muy variable índole, dado que pueden ser simples hechos materiales (como el paso de

---

<sup>49</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. Pág. 348.

<sup>50</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “*LECCIONES DE DERECHO FINANCIERO*”. 10ª edición. Ed. TEXTOS T. España, 1994. Pág. 202.

<sup>51</sup> CAZORTA PRIETO, Luis María. “*DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL*” 2ª edición. Editorial Aranzand. Navarra, España. 2002. Pág. 319.

una mercancía por la aduana) o hechos económicos (como la percepción de una renta) o incluso negocios jurídicos. Así pues, el hecho imponible es la descripción detallada que haga el legislador, de manera hipotética, de los hechos que darán origen al nacimiento de la obligación tributaria de realizarse en la vida real, dado que el legislador, tiene una absoluta libertad para la imposición de dichos hechos (siempre y cuando no contraríe el orden constitucional) basándose en situaciones como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumos de bienes o servicios, las importaciones o exportaciones, etcétera.

De esta manera encontramos que a partir de las conductas o hechos que se valoran por el legislador para que encuadren en los principios tributarios, legalmente, todo hecho imponible debe contener los siguientes elementos:

1. Elemento objetivo o material.
2. Elemento subjetivo o personal.
3. Elemento espacial.
4. Elemento temporal.

Clasificación que se observa en toda la doctrina tributaria, sin embargo, algunos tratadistas enmarcan otros elementos dentro del hecho imponible. Situación que podemos observar con los doctrinarios JESÚS QUINTANA VALTIERRA y JORGE ROJAS YÁNEZ al señalar como elementos, además de los cuatro anteriores a “a) aspecto o elemento legal, dado que todo hecho imponible o hipótesis de incidencia ha de estar plasmado en la ley; y, b) aspecto medible, dado que la hipótesis de incidencia también estará determinada en su aspecto cuantitativo, el cual se denomina base imponible o parámetro”.<sup>52</sup> Por consiguiente a continuación se enuncian los cuatro elementos del hecho imponible:

El elemento objetivo o material para el tratadista HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS, consiste en “la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en la que se halla”<sup>53</sup>, en otras palabras, es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establecer o fijar el tributo. Por lo tanto, este elemento siempre presupone un verbo

---

<sup>52</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROSAS YÁNEZ, Jorge. “DERECHO FINANCIERO MEXICANO”. 4ª edición. Ed. Trillas. México, 1999. Pág. 146.

<sup>53</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. Pág. 353.

(es un hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, etc.) que a su vez puede referirse a bienes fiscales, a operaciones jurídicas o a conceptos que el derecho tributario adopta (como la renta o patrimonio). Así pues, el elemento objetivo puede contener modalidades como:

- Un hecho o fenómeno económico.
- Un acto o negocio jurídico.
- El estado o cualidad de la persona.
- La titularidad de derechos o bienes.

Mientras que para SAINZ DE BUJANDA, desde el aspecto material, el hecho imponible se clasifica en:

- A. “Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias, y transformado consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- B. Un acto o negocio jurídico, tipificado por el derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria.
- C. El estado, situación o cualidad de la persona.
- D. La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.
- E. La mera titularidad de cierto tipo de derecho sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.”<sup>54</sup>

El elemento subjetivo o personal consiste en que en la hipótesis de incidencia se deba determinar el aspecto personal de la obligación tributaria, es decir, el supuesto normativo debe vincularse a una o varias personas o individuos en particular que con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación fiscal, dado lo cual, el legislador debió de establecer el hecho imponible sin omitir quien o quienes habrán de ser los sujetos destinatarios de tal tributo.

---

<sup>54</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Op. Cit. Pág. 202.

El aspecto espacial es para HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS, “el elemento que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuentra en las situaciones adscritas por el aspecto material, o el sitio en el cual la ley tiene por realizado dicho hecho o producida tal situación”<sup>55</sup>, es decir, se deben precisar en la hipótesis de incidencia las circunstancias de lugar, se deberán de definir las reglas para determinar en que territorio ha de considerarse como producto del hecho imponible.

En el elemento temporal, el legislador señalará el momento en que debe estimarse consumado el hecho generador, o sea, que el hecho imponible se deba realizar en un tiempo y espacio temporal determinado. Por tal motivo, este elemento es trascendental para saber cuando se crea la obligación tributaria y en consecuencia en que momento surge su exigibilidad, y en función de su realización, determina cual esa la ley aplicable. De esta manera, de acuerdo a su estructura temporal los hechos imponibles se clasifican en:

- Instantáneos: Son las que ocurren en determinado momento y cada vez que se presentan dan lugar al surgimiento de la obligación tributaria.
- Periódicos o conjuntivos: Son los que requieren de un determinado periodo de tiempo para su consumación, periodo que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal.

Por consiguiente, la importancia del hecho imponible como elemento fundamental para el nacimiento de la obligación tributaria, y en la creación normativa de un tributo radica en que dicho hecho deba contener: la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material), los datos necesarios para individualizar a la persona que debe encontrarse en una de las situaciones previstas por la norma como hipótesis normativa (aspecto personal), el momento en que debe configurarse o tenerse como configurada la realización del hecho imponible (aspecto temporal), y el lugar donde debe acaecer o tenerse como realizado el hecho imponible (aspecto espacial).

Consecuentemente, encontramos que en el hecho imponible el legislador hace una descripción de un hecho de forma hipotética, estableciéndose de esta idea abstracta la hipótesis de incidencia,

---

<sup>55</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. Pág. 359.

pero necesariamente, esta situación hipotética debe llevarse a cabo por un sujeto en la vida real para que de lugar al nacimiento de la obligación tributaria; por lo que una vez dada ésta situación hipotética en la realidad se estará ante lo que se conoce como hecho generador y así se da lugar al surgimiento de la obligación contributiva. De esta forma, y a manera de ejemplificar, encontramos el caso del impuesto predial establecido el Código Financiero del Gobierno del Distrito Federal, en donde el hecho imponible consistirá en establecer el tributo o cargo de los propietarios o poseedores de inmuebles, mientras que el hecho generador se produce cuando una persona física o moral adquiere la propiedad o posesión de un inmueble.

Sin embargo, es de suma trascendencia que toda hipótesis de incidencia que de paso al hecho generador debe quedar, necesariamente, plasmada en la ley conforme a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. Es así como el hecho generador está constituido por tres elementos como o dispone el autor ALMICAR DE ARAUJO FALCAO al sostener:

- La previsión de la ley. Dado que debe estar establecido en la ley.
- Carácter fáctico del hecho generador.- Dado que ésta hipótesis de incidencia prevista en la norma, deberá llevarse a cabo en la vida real (hecho generador) para dar surgimiento o nacimiento a la obligación o tributo.
- El hecho generador como determinante del nacimiento de la obligación. Dado que al llevarse a cabo el hecho generador la consecuencia jurídica producida es justo la de generar el nacimiento de la obligación tributaria.<sup>56</sup>

En el mismo sentido, el maestro HUGO CARRASCO IRIARTE establece un cuadro comparativo entre el hecho imponible y el hecho generado, el cual podemos referir para aclarar la confusión entre ambos, mismo que a continuación presentamos:

---

<sup>56</sup> Cfr. ALMICAR DE ARAUJO FALCAO citado por JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO". 3ª edición. Ed. ECASA. México, 1993. Pág. 192.

## Presupuesto de hecho

- Descripción genérica e hipotética de un hecho.
- Concepto legal (universo del derecho).
- Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo.
- Criterio de fijación del momento de la configuración.
- Eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar.
- Criterio genérico de medida (base imponible).

## Hecho generador

- Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable (hic et nunc).
- Hecho jurígeno (esfera tangible de los hechos).
- Sujeto activo ya determinado.
- Sujeto pasivo.
- Realización –día y hora determinados.
- Modo determinado y objetivo, local determinado.
- Medida (dimensión determinada).

De esta manera, a nuestro juicio, encontramos que el hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador establece en la ley para que al ser realizado por el sujeto, dispuesto en la misma, genere la obligación tributaria; mientras que el hecho generador es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria. Es decir, el hecho imponible es la descripción de una conducta hipotéticamente establecida en la ley y el hecho generador la realización de dicha conducta por el sujeto o persona física o moral (en la vida real) para que nazca la obligación tributaria.

## 1.5 PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Dichos principios representan la base sobre la cual deben regirse todas las obligaciones contributivas, para evitar los abusos de la potestad soberana del Estado al imponer tributos a los contribuyentes, dando origen así a la denominada justicia fiscal. De tal suerte, resulta de suma trascendencia el estudio de dichos principios en el desarrollo de éste trabajo, dado que los mismos,

establecen la base o lineamientos que debe contener todo tributo para que los gobernados se encuentren en la posibilidad de cubrir los gastos del Estado de acuerdo a las capacidades con que cuenta cada uno de ellos.

Así pues, la aparición de estos principios evitó el despotismo y el abuso de la potestad soberana de la autoridad hacia sus gobernados con el afán de impedir que se impusieran cargas tributarias absurdas e innecesarias, así, desde el surgimiento de estos principios los gobernantes (monarcas en la época feudal) se han visto obligados a imponer cargas contributivas más razonables y equitativas, así como proporcionales a la población dando un sentido justo a la imposición de gravámenes; toda vez que en el pasado se fincaban tributos en forma despótica, inhumana, abusiva, desigual y arbitraria por parte del Estado en perjuicio de los contribuyentes a caprichos y abusos de los monarcas.

Es por lo que los primeros idealistas de la justicia fiscal establecían que la determinación de los tributos debería estar encaminada a dar una certeza jurídica para el gobernado que le permitiera saber a ciencia cierta los límites de la potestad soberana del gobernante y evitar arbitrariedades hacia estos, respetando siempre la capacidad contributiva que pueda tener cada particular para aportar parte de su riqueza al Estado, siempre y cuando dicha obligación no sea excesiva o ruinosa para el obligado tributario.

En este contexto tenemos que para la doctrina fiscal el padre de los principios de la justicia de esta materia, es el célebre economista inglés ADAM SMITH que en su obra *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, que comúnmente es denominada como “*La Riqueza de las Naciones*” en el libro V establece como principios rectores de la justicia fiscal a los: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.<sup>57</sup> Dado lo cual éste tratadista estableció las bases medulares de lo que todos los sistemas tributarios deben considerar como justicia fiscal, ya que todas sus ideas influyeron decisivamente en todos los ordenamientos constitucionales vigentes de la mayoría de los países, es por tanto que a Adam Smith se le considera como padre de éstas ideas base fundamental de lo que la población mundial debe considerar y establecer en sus legislaciones como justicia tributaria.

---

<sup>57</sup> Cfr. ADAM SMITH citado por SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Op. Cit. Pág. 83.

Por lo tanto, con el auge de éstos principios se permitió, o mejor dicho, se procuró el reparto equitativo de las contribuciones entre la población de una manera proporcional y justa, siempre y cuando dichas cargas fueran impuestas de una manera general y obligatoria para evitar los abusos, discriminaciones y privilegios. En este auge de los principios es donde comienza a darse una relevancia trascendente de la justicia fiscal que trajo como consecuencia que dichos principios se tomaran en las diversas legislaciones y se elevaran a un rango constitucional para ser obligatorios tanto para gobernantes como gobernados como principios de orden público, como actualmente lo podemos observar en lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Carta Magna al establecer que “es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios donde residan de una manera proporcional y equitativa dispuesta por las leyes.” De tal suerte que estos principios en esencia son rectores en todo el sistema jurídico fiscal, consecuentemente las normas fiscales referentes a un tributo, es decir, en los elementos constitutivos de la obligación tributaria deben observarse dichos principios, para que de ésta manera se eliminen de los sistemas impositivos ideas de arbitrariedad, despotismo, abuso e injusticia tributaria en perjuicio de los contribuyentes.

Aunque el tratadista ADOLFO WAGNER enuncia cuatro categorías de principios superiores, mismas que son: primera, principios de política financiera; segunda, principios de economía pública; tercero, principios de equidad o repartición equitativa de los impuestos; y cuarta, principios de administración fiscal; en el mismo sentido el tratadista HAROLD M. SOMMERS maneja principios complementarios de justicia tributaria denominados de capacidad de pago, de beneficio, de crédito, por ingreso ganado, de ocupación plena y de convivencia.<sup>58</sup> Sin embargo, sin lugar a dudas por su trascendencia e importancia consideramos como principios doctrinarios de la obligación tributaria por excelencia los señalados por Adam Smith como la base rectora de la justicia fiscal en los diferentes ordenamientos jurídico tributarios, para que toda ley impositiva y gravamen que se establezca se ajuste a estos principios de justicia fiscal.

---

<sup>58</sup> Cfr. ADOLFO WAGNER Y HAROLD SOMMERS citados por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. Pág. 179

### 1.5.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA O PROPORCIONALIDAD

Dispuesto en la obra de Adam Smith el principio de justicia es denominado “Principio de Proporcionalidad” cuya esencia es la siguiente: “Los vasallos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible ésta regulación, esto es, conforme a las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una Nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, en proporción a sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio.”<sup>59</sup> De lo cual inferimos que éste principio establece en esencia que cada contribuyente debe aportar una parte de su riqueza al Fisco para cubrir el gasto público según sus posibilidades de ingresos, es decir, de manera proporcional a su capacidad contributiva<sup>60</sup>, por tal razón, el legislador debe tomar en cuenta al establecer una contribución dicho principio, o en otras palabras, siempre debe tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente dado que en la manera en que se respete éste principio de justicia fiscal se tendrá igualdad o desigualdad, equidad o falta de ésta en los impuestos.

En el mismo sentido es importante destacar que para que el legislador plasme éste principio en las contribuciones debe tomar en cuenta la generalidad y uniformidad del tributo que va a crear, así, tenemos que para el maestro HUGO CARRASCO IRIARTE la generalidad implica que “la ley debe de abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.”; mientras que la uniformidad implica que “a los sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto impositivo se les imponen obligaciones iguales.”<sup>61</sup> Por su parte el tratadista NARCISO SÁNCHEZ GÓMEZ, considera que la regla de generalidad establece que “todos deben de pagar impuestos, y en términos negativos, que nadie debe de estar exento de la obligación de pagarlos”, y la uniformidad “ordena que

---

<sup>59</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Op. Cit. Pág. 83.

<sup>60</sup> La capacidad contributiva implica el establecimiento de contribuciones según la capacidad económica de cada individuo, determinándose ésta última principalmente con base en el ingreso de la persona.

<sup>61</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. Pág. 29.

todos sean iguales frente al impuesto, teniendo la misma capacidad contributiva”.<sup>62</sup> De lo cual inferimos que para que haya justicia, igualdad o equidad en el establecimiento de un tributo hacia los contribuyentes es necesario que los gobernados contribuyan de acuerdo a su capacidad económica para los impuestos a los que estén afectos, es decir, que todo contribuyente tiene la obligación de pagar tributos siempre y cuando, dichos contribuyentes tengan capacidad contributiva y realicen la hipótesis normativa establecida en la ley fiscal, mejor dicho, que se de el hecho generador y se convierta en sujeto pasivo; pero además que se le cobre dicho tributo igual a todas las personas que se encuentren en el mismo supuesto jurídico o situación jurídica, o sea, y parafraseando al maestro Ernesto Flores Zavala “tratos igual a los iguales y desigual a los desiguales desde un enfoque económico”.<sup>63</sup>

### **1.5.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O LEGALIDAD**

A decir de su creador, este principio establece que “el tributo que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y determinado y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo a de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir nos acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la mas leve incertidumbre”<sup>64</sup>. De lo cual inferimos que el contenido de este principio radica en que toda contribución debe establecer plenamente y fijar sus principales elementos constitutivos o característicos y ser plenamente identificados en la ley que los regula, para que de este modo no se de oportunidad a la autoridad fiscal de abusos de las disposiciones o que esta actué arbitrariamente en perjuicio del contribuyente; dado que de no suceder de esta manera, la persona sujeta a una

---

<sup>62</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. Pág. 180.

<sup>63</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. *“ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. LOS IMPUESTOS”*. 34ª edición. Ed. Porrúa. México, 2004 Pág. 89.

<sup>64</sup> SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Op. Cit. Pág. 84.

contribución se encontraría a merced del recaudador dando lugar a una total inseguridad e incertidumbre.

Es por tanto que a la luz de este principio, resulta de suma trascendencia que en la norma jurídica se deba concretizar o determinar plenamente a los sujetos activos y pasivos, el objeto del tributo, la cuota o tarifa, la base gravable, la forma y el periodo de pago, exenciones de la obligación tributaria, sanciones aplicables, métodos para determinar esa obligación tributaria y el procedimiento para la exigibilidad de ese gravamen; para evitar con esta determinación el abuso y arbitrariedad de los servidores públicos recaudadores del Fisco.

Consecuentemente para que se cumpla en una legislación tributaria con el principio de certidumbre plasmado por Adam Smith y así lograr una justicia fiscal plena para los contribuyentes es necesario que el gravamen impuesto en una norma jurídica, al definirlo o determinarlo, sea claro, con precisión, dotado de generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, para que este revestido de legalidad evitando de esta manera la incertidumbre jurídica que se le puede ocasionar al contribuyente y darse por ende un abuso excesivo de su poder a la autoridad recaudadora.

Por último, como conclusión, cabe hacer la anotación que el tratadista REFUGIO DE JESÚS FERNÁNDEZ MARTÍNEZ establece que en la doctrina fiscal se considera este principio si se respetan las siguientes reglas:

- a) “Las leyes sobre contribuciones deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.
- b) Los contribuyentes deben tener todos los medios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares que les afecten, o sea que los ordenamientos fiscales tengan bastante publicidad.
- c) Debe precisarse si se trata de una contribución federal, del Distrito Federal, estatal o municipal.
- d) Se debe preferir el sistema de cuotas al de derrama, por ser menos incierto.
- e) El legislador debe ser imparcial en el establecimiento de la contribución.

- f) Se debe evitar lo más que se pueda el contacto de la administración con el contribuyente para eliminar actos de corrupción.
- g) Las declaraciones que se tengan que formular, para el pago de las contribuciones, deben ser claras y sencillas, de manera que todo contribuyente las pueda entender y llenar con los datos que se requieran.”<sup>65</sup>

Por todo lo antes expuesto, podemos afirmar que todo impuesto, sin excepción, debe ser fijo y plenamente determinado para evitar con esto la arbitrariedad, incertidumbre e ilegalidad del mismo.

### **1.5.3 PRINCIPIO DE COMODIDAD**

En este sentido tenemos que siguiendo el criterio de Adam Smith “todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente para las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de donde pagar”.<sup>66</sup> Por tanto, y de acuerdo a toda la doctrina existente en el tema, el principio de comodidad consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es mas probable que convenga su pago al contribuyente, es decir, el legislador debe escoger aquellas fechas o periodos que de acuerdo a la naturaleza de la contribución, sean mas propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago, lo que se traduciría en una mayor y más eficiente recaudación y en una menor evasión hacia el Fisco.

Por tal razón, el legislador atendiendo a lo estipulado en este principio debe tomar en cuenta para la recaudación, por ejemplo, el momento en que se perciben las utilidades, los ingresos, la herencia o los bienes que generan una obligación contributiva, para evitar incomodidades hacia el contribuyente que lo alejen del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Aunado a lo anterior, dicha comodidad en el pago del tributo para los contribuyentes, también debe ir dirigido a los lugares

---

<sup>65</sup> FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 56.

<sup>66</sup> SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Op. Cit. Pág. 86.

(espacio físico) en donde deba efectuarse su pago y recaudación, así como el procedimiento que debe llevarse a cabo; dado que, si el cumplimiento de la contribución debe efectuarse sin que ello represente fuertes gastos de viaje para trasladarse a cumplir, evitarse erogaciones innecesarias, pérdidas de tiempo y esfuerzo, así como tratar que los tramites de pago o gestiones respectivas sean breves, sencillas y sin formularios complejos, evitando de esta forma la evasión fiscal.

Así, en nuestra legislación fiscal, aun actualmente se observa que nuestras autoridades fiscales están preocupados por este principio rector de la justicia fiscal, no solo al establecer en las leyes la fecha mas propicia para el entero de las contribuciones, sino inclusive que el pago pueda hacerse vía electrónica, por ejemplo, ahora se pueden cubrir los tributos por medio del monedero electrónico o tarjeta de crédito. Otro ejemplo a nivel Federal de la atención de este principio por parte de nuestros legisladores lo encontramos establecido en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, el cual indica que si el último día para efectuar el pago de las contribuciones fuere viernes, el plazo se prorrogara al siguiente día hábil. Por tal razón, consecuentemente, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propias o ventajosas para que el contribuyente realice sus pagos.

#### **1.5.4 PRINCIPIO DE ECONOMÍA**

Adam Smith explica en este principio que en “toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de las particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entro efectivamente en el Tesoro Público del Estado”,<sup>67</sup> de tal suerte se infiere que todo impuesto se debe planear de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea mínima; o como efectivamente lo expresa el autor VICTOR HUGO GONZALEZ MARTINEZ el principio de economía consiste en “que los tributos no impidan a la población la obtención de un ingreso que no es necesario para el Estado”.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Op. Cit. Pág. 86.

<sup>68</sup> GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo. *“LAS MULTAS FISCALES Y SU IMPUGNACIÓN”*. 2ª edición. Ed. GASCA. México, 2004. Pág. 18.

Por tal motivo, si lo que se recauda y lo que ingresa al erario público es muy diferente o la diferencia es muy grande, se rompería con la idea de justicia fiscal y el principio de economía. Las diferencias entre lo que ingresa y lo que se recauda pueden deberse a cuatro causas de acuerdo a lo estipulado por el tratadista REFUGIO DE JESÚS FERNANDEZ MARTINEZ, al señalar que una contribución se convierte en antieconómica por:

1. “El empleo de gran número de personas para su recaudación y control cuyos salarios absorben lo mayor parte del producto del impuesto.
2. Impuestos imprevistos y altos a la industria, que desaniman a los inversionistas.
3. Las sanciones que se imponen a los contribuyentes, cuando pretenden evadir el pago de impuestos, las cuales suelen arruinarlos eliminando los beneficios que pudiera obtener la comunidad con el empleo de los capitales.
4. Visitas frecuentes, odiosas y arbitrarias por parte de las autoridades a cuyos contribuyentes afectados, los hacen objeto de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, las cuales lejos de favorecer la recaudación, la obstaculizan.”<sup>69</sup>

Por lo antes referido podemos afirmar que el principio de economía resulta vital tanto para el Fisco como para el contribuyente, ya que por un lado se debe cuidar que el sacrificio contributivo del gobernado sea el mínimo y por otro lado que el rendimiento de las contribuciones recaudadas por el Fisco sea productivo a favor de la atención de las necesidades sociales primordiales.

### **1.5.5 PRINCIPIO DE GENERALIDAD.**

De la clasificación de Adam Smith se desprende el principio de generalidad el cual es necesario para que se cumpla con el principio de justicia y este a su vez implica que todos aquellos que tengan capacidad contributiva y cuya situación o conducta coincida con el hecho imponible de la contribución señalado en la ley, deben cumplir con la obligación.

---

<sup>69</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 57.

Es importante resaltar que este principio obliga a quienes tienen capacidad contributiva a pagar no solo los impuestos establecidos por el Estado, sino incluso a cumplir en tiempo y forma los deberes formales establecidos en ley, sin embargo, es frecuente que se vulnere este principio cuando los mínimos de subsistencia deben estar exentos del pago de impuestos cuando el sujeto no tiene los ingresos suficientes.

Como conclusión del estudio de los principios de las contribuciones establecidos por Adam Smith podemos afirmar que “las cuatro máximas citadas, por su justicia clara y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todas han procurado que sus tributos fuesen lo más iguales que ha sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden para el príncipe. Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosas al pueblo según las circunstancias del Estado. Pero las cosas, al fin, se han de manejar siempre por hombres. Sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana que por fatal herencia nos legaron nuestros primeros padres y por ello en diferentes siglos y países los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en este respecto”.<sup>70</sup>

Incluso cabe señalar que en nuestro sistema jurídico dichos principios se plasman en el artículo 34 de la Ley de Ingresos de la Federación, sin embargo, no es suficiente con interpretarlos textualmente, es indispensable que se pongan en práctica tanto por la autoridad como por el gobernado.

## **1.6 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES**

En principio estableceremos que es una contribución, dado que nuestra legislación fiscal no nos aporta una definición como tal, por lo que siguiendo lo dispuesto por el tratadista Refugio de Jesús Fernández tenemos que las contribuciones encuentran sustento en los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Federal, así como de lo dispuesto en los artículos 1º y 2º del Código Fiscal de la Federación. En este último ordenamiento

---

<sup>70</sup> SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Op. Cit. Pág. 87.

se refiere que “Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”,<sup>71</sup> son denominadas contribuciones.

Es decir, a nuestro juicio, la contribución es considerada la principal fuente de ingresos del Estado, por lo que es necesario establecer y observar la clasificación de las mismas. En principio estableceremos que las contribuciones son todas aquellas aportaciones económicas que hacen los particulares o gobernados al Estado, para que este cumpla con el fin para el cual fue creado y así pueda realizar sus atribuciones. Como características de las contribuciones tenemos:

- Es una prestación.
- La prestación debe ser cubierta en dinero o en especie.
- Son a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria (persona física o moral).
- Deben estar establecidas en ley.
- Se debe llevar a cabo el hecho imponible como hecho generador de la obligación tributaria.
- Deben de ser generales y obligatorias.
- Su finalidad es que el Estado se allegue de recursos económicos para que cumpla con cada una de sus atribuciones y satisfaga las demandas de los contribuyentes.

Ahora bien, existen diversos criterios y formas de clasificación de las contribuciones existentes tanto en las doctrinas respectivas así como en los sistemas contributivos de diversos países, por lo tanto, se observara en este estudio aquellos con más importancia para la doctrina tributaria, así como el de nuestro sistema jurídico.

En primer término, encontramos la clasificación realizada por el tratadista Antonio Jiménez González<sup>72</sup> al admitir la división trimembre de los tributos en: los impuestos, la tasa (los derechos en nuestra legislación fiscal) y la contribución especial; dado que dicha división se ha adoptado tanto en la doctrina como en la legislación de la mayoría de los países de Europa occidental y América Latina, clasificación que para dicho autor merece el calificativo de clásica.

---

<sup>71</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 154

<sup>72</sup> Cfr. JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. Op. Cit. Pág. 56.

Puesto que, por ejemplo, esta división trimembre de tributos la encontramos establecida en el Modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 14<sup>73</sup>, así como el artículo 4º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, y el artículo 26<sup>74</sup> de la Ley General Tributaria de España.

Para el autor Héctor Belisario Villegas la clasificación jurídica más perfecta de las contribuciones es “la que divide a los tributos en vinculados y no vinculados. En los tributos no vinculados (impuestos) no existe conexión del obligado con actividad alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. En los tributos vinculados, el hecho imponible contiene, también un hecho en que el obligado ejecuta una situación en que el se halla”.<sup>75</sup> Mientras que para el tratadista Manuel de Juano estima preferible una división cuatripartita de los tributos en impuestos, tasas, contribuciones de mejoras y parafiscales;<sup>76</sup> por otro lado para SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA las contribuciones pueden clasificarse en “tres grandes grupos, conforme a tres grandes principios de distribución de las cargas públicas. Las tres categorías tradicionales de tributos vienen a ser los derechos, los impuestos y las contribuciones especiales”<sup>77</sup> (que sería la clasificación clásica establecida en líneas anteriores). De igual manera el maestro EMILIO MARGAINT MANAUTOU estima que en la clasificación de las contribuciones están “incluidos los impuestos, los derechos o tasas y las contribuciones especiales, y que son comunes a estos tributos los recargos y las multas por violaciones a ordenamientos tributarios”<sup>78</sup>.

Por su parte la legislación fiscal mexicana se aparta de esa división clásica de las contribuciones o tributos para dar una cuarta división, misma que tenemos establecida en el artículo 2º del código Fiscal de la Federación:

*“Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.”*

---

<sup>73</sup> El artículo 14 de dicha disposición establece que los tributos son: los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

<sup>74</sup> El artículo en cita dispone que los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

<sup>75</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. Pág. 77.

<sup>76</sup> Cfr. MANUEL DE JUANO citado por CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. Pág. 173.

<sup>77</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *“DERECHO FINANCIERO MEXICANO”*. Ed. Porrúa. México, 1985. Págs. 307 y 339.

<sup>78</sup> MARGAINT MANAUTOU, Emilio. *“INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO”*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1981. Pág. 67.

Los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley, que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).

Son aportaciones de seguridad social las contribuciones establecidas en ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones por la ley en materia de seguridad social o de las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Son contribuciones de mejoras las establecidas en ley, a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

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

En este orden de ideas, el tratadista REFUGIO DE JESÚS FERNÁNDEZ MARTÍNEZ da una clasificación doctrinaria de las contribuciones desde diversos puntos de vista: atendiendo a la forma de pago en dinero y en especie; de acuerdo al tiempo y circunstancias que obligan al estado a establecer las contribuciones pueden ser ordinarias y extraordinarias; por la incidencia de las contribuciones, directas o indirectas; atendiendo a la materia imponible pueden ser personales, reales, sobre actos y sobre consumos; según su objeto, generales y especiales; de acuerdo a la forma de determinación de su monto, específicas y ad-valorem; según el periodo en que se causen, instantáneas y periódicas; según la proporción de la base para su calculo, en fijas, proporcionales y progresivas; según los recursos económicos gravados por éstas, sobre la renta, sobre el capital y sobre el consumo; por su finalidad, con fines fiscales y con fines extrafiscales; atendiendo al ente que recibe el beneficio o el

producto de éstas, en federales, estatales y municipales; finalmente, atendiendo a su clasificación moderna, pueden ser sobre bienes y servicios, y sobre ingresos y la riqueza.<sup>79</sup> Clasificación que a nuestro parecer sería una subclasificación de lo que el Código fiscal considera como contribuciones en nuestro sistema de imposición fiscal o la forma en como se pueden dar en la vida práctica el establecimiento o surgimiento de éstas.

Es por tanto, que a nuestro juicio, encontramos que la legislación fiscal mexicana a pesar de que no sigue como tal la clasificación clásica de las contribuciones, en una división tripartita de la misma, sin embargo si la adopta, dado que en la división de contribución especial encuadran las contribuciones que en el Código Fiscal de la Federación denomina aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras; puesto que el objetivo del establecimiento de las contribuciones en los diversos sistemas tributarios es que el Estado se allegue de los recursos económicos necesarios para realizar cada una de sus funciones y atribuciones, así como de satisfacer las necesidades de la sociedad, tal y como lo encontramos establecido en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna.

### **1.6.1 LOS IMPUESTOS**

Es importante señalar, antes de iniciar, que esta clase de contribución o tributo establecido en nuestra legislación fiscal, son la categoría más importante desde el punto de vista cuantitativo, dado que como es sabido, los impuestos son la principal fuente de ingresos del Estado mexicano para su sostenimiento y mantenimiento. En virtud de que lo recaudado por este concepto rebasa exorbitantemente los montos recaudados por las otras clases de contribuciones, por lo tanto, esta figura tiene un desarrollo doctrinario más abundante, sin que esto presuponga que las demás contribuciones no sean importantes en nuestro sistema recaudatorio.

Es así, como encontramos definida tal figura en la doctrina, dado que para el maestro ERNESTO FLORES ZAVALA, el impuesto es “una cuota, parte de la riqueza, que los ciudadanos dan

---

<sup>79</sup> Cfr. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Págs. 166-172.

obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas”<sup>80</sup>; mientras tanto, el autor SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA lo define como “una prestación tributaria, con todas las características expuestas en torno a los tributos. Pero además, y también como el resto de las obligaciones tributarias, es ex lege, en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que la prevé y la define. Esta hipótesis debe estar comprendida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa que comprende todos los elementos del impuesto”;<sup>81</sup> así mismo, el maestro HUGO CARRASCO IRIARTE estima que el “impuesto es el que está a cargo de personas físicas y morales que se ubican en el hecho imponible sin recibir prestación inmediata.”<sup>82</sup>

De la misma manera encontramos definida la figura del impuesto en diversas legislaciones fiscales entre las que encontramos las siguientes: en el Sistema Tributario Mexicano, se define al impuesto en el artículo 2º, fracción II, del Código Fiscal de la Federación como “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por dicha disposición legal y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de éste artículo”; a su vez la Ley General Tributaria Española lo define en el inciso “c” de su numeral 26 al disponer que “son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hecho de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta”;<sup>83</sup> a su vez, la Ordenanza Tributaria Alemana establece en su artículo 3º que “impuestos son prestaciones pecuniarias que no contribuyen a la contraprestación de una prestación especial, impuestos por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el derecho de prestación...”,<sup>84</sup> por su parte, el Código de

---

<sup>80</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pág. 158.

<sup>81</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. “DERECHO FINANCIERO”. 18ª edición. Ed. Porrúa. México, 2000. Pág. 374.

<sup>82</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. Pág. 177.

<sup>83</sup> LOZANO SERRANO, Juan Martín Queralt Carmelo. “CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”. Ed. TECNOS. España, 1990. Pág. 120.

<sup>84</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. “LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO”. Ed. Thomson. México, 2002. Pág. 59.

Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica lo define en su artículo 4º como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”<sup>85</sup>

Es por tal razón que los impuestos constituyen la fuente principal de ingresos económicos del Estado, dado que los mismos son una prestación (generalmente en dinero), es decir, los impuestos consisten en una prestación económica a cargo de los contribuyentes sin la existencia de una contraprestación a cargo del Estado, con el fin de que éste último se allegue recursos económicos y satisfaga las necesidades de la sociedad. Se paga porque se ha realizado la situación jurídica prevista en la ley como hecho generador de esta contribución. Sin embargo, es de suma importancia que en el establecimiento de dicho tributo el legislador considere la capacidad económica de cada contribuyente como criterio para la individualización de la contribución a cargo del mismo; por lo que se infiere que el impuesto se cobra por que se ha realizado un hecho que a criterio de la ley fiscal indica capacidad contributiva (capacidad económica) por parte de la persona que lo lleva a cabo.

Ahora bien, en la legislación mexicana, no encontramos una clasificación de los impuestos a pagar por los contribuyentes como tal, sin en cambio, los impuestos que se cobran día a día por el Fisco los encontramos enumerados en la Ley de Ingresos de la Federación, expedida anualmente por el Congreso de la Unión. Por lo tanto, y siguiendo las ideas del autor VÍCTOR HUGO GONZÁLEZ MARTÍNEZ, se establece como clasificación doctrinal de los impuestos la siguiente:

- Impuestos directos. Son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otra persona, es decir, que recaen directamente sobre su patrimonio.
- Impuestos indirectos. El sujeto pasivo puede trasladarlos a otra persona, de manera que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva.
- Impuestos reales. Son los que se desentienden de las personas y recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación del sujeto del impuesto (Impuesto de tenencia de vehículos).

---

<sup>85</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Op. Cit. Pág. 59.

- Impuestos personales. Son aquellos en los que se toma en cuenta la condición de los sujetos pasivos; recaen sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto.
- Impuestos objetivos. Son aquellos en los que el legislador no define quién es el sujeto pasivo del impuesto, únicamente precisa la materia imponible.
- Impuestos subjetivos. Son aquellos en los que sí se designa con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria.
- Impuestos especiales. Son los que gravan determinada actividad, por ejemplo el impuesto sobre automóviles nuevos.
- Impuestos generales. Se distinguen aquellos que gravan actividades distintas, pero que son de la misma naturaleza.

De dicha clasificación deducimos el establecimiento de una clase de impuesto de acuerdo a la conducta, acto o hecho que la persona realiza para generar el nacimiento de la obligación a cargo del contribuyente, y dar paso con esto a la obtención de recursos económicos necesarios para que el Estado funcione y cumpla con sus obligaciones con la recaudación de los impuestos, clasificación, que sin lugar a dudas, nos facilita el distinguir que clase de impuesto se está cubriendo y recaudando, o a que tipo de impuesto se está refiriendo la autoridad.

Razón por la cual, a nuestro criterio, encontramos que la finalidad y trascendencia del establecimiento de los impuestos es la de proporcionar recursos económicos al Estado para sufragar los gastos públicos, mismos que consisten en una prestación económica (en dinero o en especie) a cargo de personas físicas o morales cuya conducta encuadre en la situación jurídica prevista en la ley como generadora de la obligación de contribuir; misma que debe ser de acuerdo a la capacidad contributiva del gobernado, general y obligatoria.

## **1.6.2 LOS ACCESORIOS DE LOS IMPUESTOS**

Para el doctrinario REFUGIO DE JESÚS FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, los accesorios de las contribuciones son “las prestaciones de carácter pecuniario, que se originan como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento extemporáneo, ya

sea espontáneo o a requerimiento de la autoridad de sus obligaciones fiscales, o bien por no hacerlo como lo ordenan las disposiciones fiscales”;<sup>86</sup> mientras que para el tratadista VÍCTOR HUGO GONZÁLEZ MARTÍNEZ son “aquellos ingresos extraordinarios que el Estado tiene derecho a percibir por la infracción de los contribuyentes a las disposiciones fiscales.”<sup>87</sup>

Dichas prestaciones las tenemos establecidas en nuestra legislación fiscal, en el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala a los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% de los cheques no pagados por las instituciones de crédito como accesorios de las contribuciones y que participan de la naturaleza de éstas. Es decir, un accesorio tiene la misma naturaleza de la contribución con motivo de la cual se genera, mejor dicho, si un accesorio deriva de una infracción a la disposición fiscal respecto al impuesto sobre la renta, para efectos fiscales al accesorio se considera impuesto sobre la renta.

Los recargos son aquellas cantidades pecuniarias que se pagan al Fisco Federal por concepto de indemnización a la misma, por no pagar las contribuciones en el plazo legal, es decir, por falta de pago oportuno del crédito fiscal, mismos que se causaran hasta por diez años, es decir, son el interés que el Fisco deja de percibir por el tiempo en que el particular no cubrió la contribución. Situación que es apoyada por el criterio jurisprudencial emitido por el Pleno, mismo que a la letra dispone:

***“RECARGOS POR MORA. DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD, EQUITAD, LEGALIDAD Y DESTINO AL GASTO PÚBLICO. Establece el artículo 31, fracción IV, constitucional, como obligación de los mexicanos la de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por su parte, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación dispone que los recargos son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, lo cual, por otra parte, se sigue de las características propias de los recargos que tienen como objeto esencial el indemnizar al fisco por la falta de pago oportuno, lo que los vincula estrechamente a las contribuciones. En consecuencia, debe concluirse que dichos recargos constituyen una de las formas de contribuir a que se refiere el precepto***

---

<sup>86</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 160.

<sup>87</sup> GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo. Op. Cit. Pág. 7.

*constitucional y, por ende, deben cumplir con los requisitos de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.”<sup>88</sup>*

Las sanciones fiscales son impuestas por la autoridad fiscal como consecuencia inmediata de la violación de las disposiciones fiscales, es decir, es la pena o castigo que la autoridad impone a quienes incumplan con las disposiciones fiscales; mismas que pueden ser pecuniarias o privativas de libertad. Son castigos que se imponen al contribuyente con la intención de forzar al particular a no seguir incumpliendo o violando la disposición fiscal. Las sanciones pecuniarias tienen un contenido meramente económico, afectando el patrimonio del contribuyente, entre estas tenemos la multa, los recargos, los gastos de ejecución, las indemnizaciones del 20% del pago de cheques y la confiscación de bienes; mientras que las sanciones privativas de libertad son penas corporales como la prisión.

Los gastos de ejecución son las erogaciones que realiza la autoridad fiscal con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución para obtener coactivamente el pago de los créditos fiscales no pagados por incumplimiento del gobernado. La indemnización de 20% por cheques devueltos se da de acuerdo a lo estipulado por el artículo 21, séptimo párrafo del Código de referencia, se da cuando el cheque recibido por la autoridad fiscal que sea presentado en tiempo y forma, no sea pagado, por lo que se cobrará un 20% del valor de éste y se exigirá independientemente de los recargos y sanciones a que haya lugar.

Es así, que a nuestro juicio, al accesorio se le considera como una prestación económica extraordinaria, debida al Fisco por infracción del contribuyente a la disposición fiscal, mediante la cual obtiene ingresos extraordinarios para sufragar el gasto público y satisfacer el interés social, además de ser una forma de presión hacia el gobernado por incumplir sus deberes fiscales.

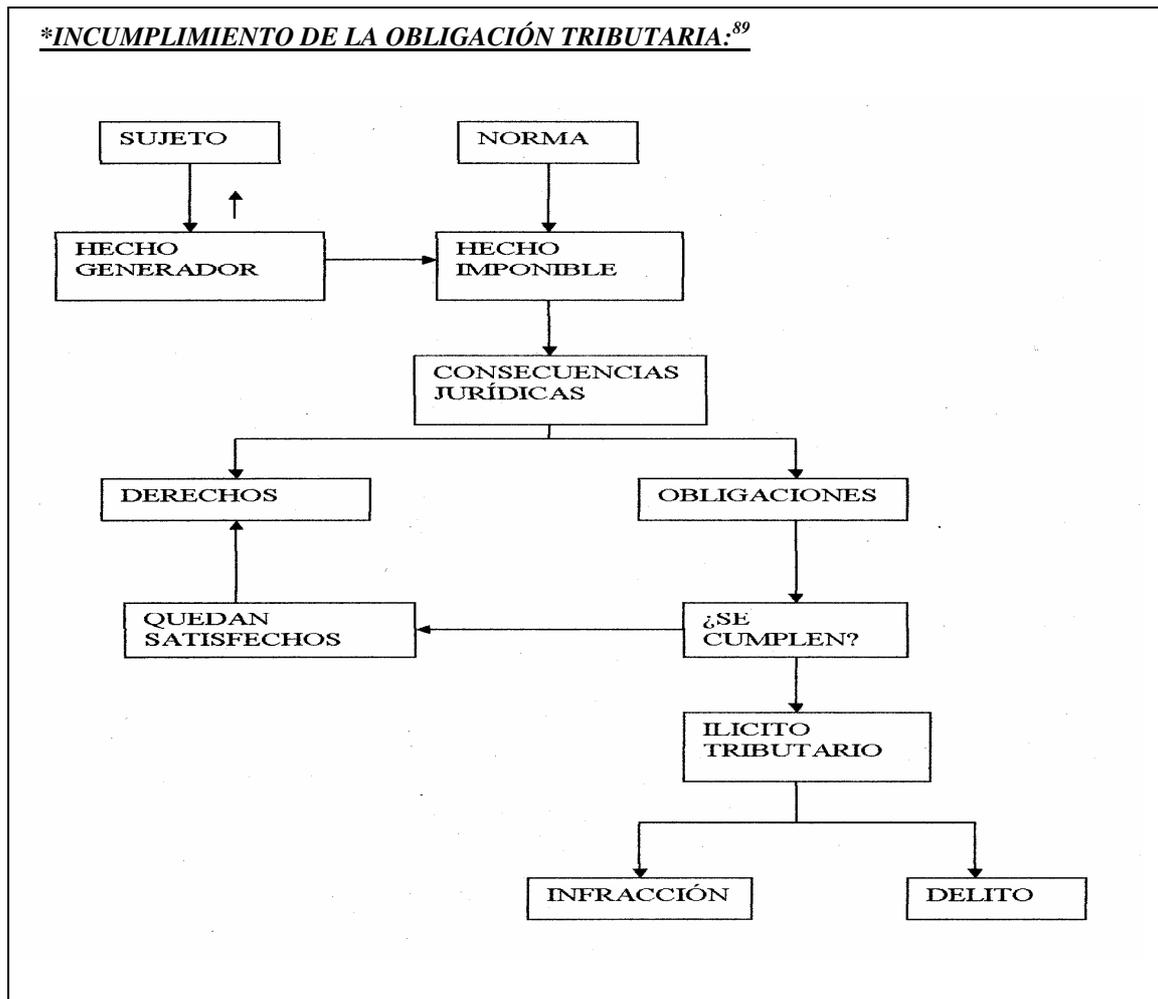
## **1.7 INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

En la legislación mexicana el incumplimiento de la obligación tributaria trae como consecuencia la imposición de una sanción a el

---

<sup>88</sup> OCTAVA ÉPOCA. **“RECARGOS POR MORA. DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD, LEGALIDAD Y DESTINO AL GASTO PÚBLICO.”** Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Parte 57, Septiembre de 1992. Tesis P. LXVIII/92, Pág. 34.

contribuyente que incumple o evade sus obligaciones, dado que toda obligación contributiva impuesta por la ley debe estar provista de la respectiva sanción para el caso del incumplimiento de la misma y de esta manera se fomente o estimule la observancia de ésta, así como el cumplimiento oportuno y eficaz del deber del contribuyente impuesto por la propia norma fiscal. Situación que ejemplifica el tratadista LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ en el siguiente cuadro:



Es por tal razón, que en Derecho Fiscal al infringir una obligación el contribuyente se hace acreedor a una sanción o pena por incumplimiento de la obligación contributiva derivada de la infracción de la disposición fiscal que le impone la obligación de contribuir al gasto público de acuerdo a su capacidad contributiva; ya que de no ser obligatorio o no tener carácter obligatorio la obligación tributaria, el cumplimiento de la misma sería potestativo o al arbitrio o deseo del propio contribuyente.

<sup>89</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *“PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO”*. 4ª edición. Ed. LIMUSA. México, 2003. Pág. 174.

Sin embargo, no todo incumplimiento del contribuyente debe ser sancionado por la autoridad fiscal de la misma manera, dado que el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del gobernado puede originarse de diversas causas, y no por esta razón se va a castigar a todo incumplimiento con una sanción severa e intimidatoria. Esto es así, ya que el incumplimiento del contribuyente puede ser doloso o culposo.

El cumplimiento doloso de la obligación tributaria lo encontramos cuando el contribuyente comete una infracción o delito de una disposición fiscal con la intención de realizarla, es decir, está conciente de que con su conducta infringirá la disposición fiscal haciéndose acreedor a la sanción (pecuniaria o privativa de la libertad) que disponga la propia ley infringida. Por lo que en este caso, la autoridad fiscal debe imponer una sanción ejemplar y acorde al actuar del infractor de la obligación para evitar el futuro incumplimiento del contribuyente o de otros que pretendan actuar de la misma manera.

Mientras que por otro lado, el incumplimiento culposo de la obligación tributaria ocurre cuando el gobernado deja de cumplir con su obligación, pero sin la intención de hacerlo, ya sea por negligencia, falta de cuidado, imprevisión, imprudencia o impericia, dado que su incumplimiento no es con el afán de evadir sus obligaciones contributivas y fiscales, no debe ser castigado con al mismo rigor que aquel infractor que está conciente y sabe que su actuar originará el incumplimiento de las disposiciones fiscales. Como ejemplo de éste caso podemos citar la situación del contribuyente que exhibe su dictamen de estados financieros para cumplir con sus obligaciones, pero a pesar de presentarlo con ésta intención, por negligencia, impericia o descuido del contador público que lo presenta, el responsable directo infringe la disposición fiscal sin intención de realizarlo. Por lo que éste contribuyente infringe la ley fiscal, pero no de forma voluntaria sino culposamente debido al actuar del contador público que realiza el dictamen de sus estados financieros; en este caso la sanción impuesta al contribuyente debe de ser en menor grado que el infractor doloso.

Es así como el incumplimiento de la obligación contributiva puede ser calificada de distinta manera, dado que en el caso de incumplimiento por parte del contribuyente sin conocer las consecuencias jurídicas de su actuar se estaría en presencia de un actuar culposo; sin embargo, cuando existe plena conciencia de que

el acto que esta realizando el gobernado es contrario a derecho y que además trae aparejada una sanción y aun así se comete se estará ante un incumplimiento doloso del mismo. Es por tal motivo que las sanciones impuestas a los contribuyentes sean de acuerdo a la forma de su incumplimiento, castigándose a unos con un menor rigor (pues su afán es el de cumplir con sus respectivas obligaciones) y a los otros con una sanción ejemplar. En el mismo sentido, se puede dar el incumplimiento del contribuyente por causas ajenas a su voluntad, por fuerza mayor o caso fortuito.<sup>90</sup>

Es por tales razones que el incumplimiento de la obligación tributaria traerá como consecuencia inmediata una sanción que pudiera ser pecuniaria o privativa de libertad, y que la misma tendrá una sanción de acuerdo a como fue el incumplimiento del gobernado, es decir, si su incumplimiento fue de manera dolosa o culposa, o si por el contrario, su incumplimiento fue por causas ajenas a él como el caso fortuito o fuerza mayor.

Por lo que consideramos que el incumplimiento de la obligación tributaria es de suma trascendencia, dado que el incumplimiento dará origen como sanción por infracción a una norma fiscal a la multa, sobre la cual esta centrada está investigación.

### **1.7.1 RESPONSABILIDAD ORIGINADA POR EL INCUMPLIMIENTO**

Toda vez que en el Derecho Tributario se establecen una gran variedad de deberes u obligaciones a cargo de los contribuyentes, así como de terceros; el incumplimiento de cualquiera de éstas obligaciones y la consiguiente infracción y sanción por la disposición aplicable, es lo que origina o produce la responsabilidad fiscal de los gobernados generada por el incumplimiento de la obligación contributiva.

De este modo, al no acatar el gobernado una obligación de dar, hacer o no hacer trae como consecuencia que el mismo

---

<sup>90</sup> La fuerza mayor es no atender al deber señalado en la ley fiscal por causas humanas ajenas al propio contribuyente o fuera de su actuar; mientras que el caso fortuito se presenta por hechos de la naturaleza que impiden cumplir oportunamente con lo dispuesto por la norma fiscal. Cfr. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *“DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO”*. TOMO I, A-H. 2ª edición. Ed. Porrúa. México, 1998. UNAM. Págs. 459 y 1328.

satisfaga daños o perjuicios causados al Fisco, así como responsabilidades administrativas o penales derivadas de su infracción a la norma fiscal impuestas como sanción por la autoridad fiscal, y no sólo al sujeto directo de la imposición (contribuyente), sino también respecto del responsable solidario. Es así como en el caso de la responsabilidad de satisfacer al Fisco el daño y perjuicio causado encontramos, en la legislación fiscal, a la actualización, los recargos y los gastos de ejecución, entre otros.

Así mismo, el responsable solidario está obligado con el contribuyente por la infracción que haya causado a la norma fiscal de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en cuyos supuestos tienen responsabilidad originada por el incumplimiento de la obligación tributaria, aun así, a pesar de que el responsable solidario pague una contribución a cargo del sujeto pasivo principal, éste tiene derecho a resarcir esta erogación a través de la acción civil para repetir en contra del obligado principal de la relación jurídico-contributiva.

Así, la responsabilidad originada por el incumplimiento de la obligación puede ser castigada de dos maneras; la primera, con sanciones por infracciones y la segunda por actos u omisiones tipificadas como delitos fiscales. Por lo tanto, para que exista dicha responsabilidad debe haber por excelencia una violación o infracción de una norma fiscal, misma que comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al Fisco (a través de la actualización, indemnización y recargos), sino la de sufrir también la pena, multa, clausura y demás sanciones aplicables. Dado que esta responsabilidad puede ser originada por el contribuyente de forma dolosa o culposa, la sanción no debe ser en la misma cantidad o proporción.

Por tal motivo, es importante distinguir las características que dan origen a la responsabilidad del contribuyente por infracciones fiscales, mismas que nos presenta la tratadista MARGARITA LOMELÍ CERESO, al establecer como caracteres de la responsabilidad originada por el incumplimiento de una norma de derecho tributario las siguientes:

- “Para que exista dicha responsabilidad, debe haber violación de una norma de derecho tributario.

- La violación tiene siempre un carácter de derecho público, aunque no se produzca un daño concreto para el Fisco, porque la norma violada es de derecho público y su transgresión afecta el orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.
- La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al Fisco, o sea el pago de los impuestos o derechos y los recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena, multa, clausura, suspensión de actividades, etcétera.
- Se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos del infractor, sin que sea admisible, como regla general, la responsabilidad objetiva.
- En principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas.”<sup>91</sup>

Sin lugar a dudas, consideramos de suma trascendencia para el Fisco y en general para el Estado Mexicano, que además de ser obligatoria y general la imposición de la obligación tributaria (dado que si el contribuyente no cumple con la misma la autoridad ejerce su potestad soberana para conseguir los ingresos necesarios), y para evitar que el contribuyente caiga en la conducta de mora en el cumplimiento de sus obligaciones, se faculta a la misma autoridad para que sancione estas conductas antijurídicas del gobernado por infracciones a la norma tributaria. Razón por la cual toma importancia la responsabilidad del contribuyente o de la persona que resulte responsable<sup>92</sup> originada por el incumplimiento de la obligación que le impone la norma tributaria, dado que dicha responsabilidad trae como consecuencia que el obligado además de cumplir su obligación debe satisfacer al Fisco daños y perjuicios causados con este incumplimiento, así como sanciones administrativas o penales, según sea el caso, derivadas de su infracción a la norma tributaria o fiscal.

---

<sup>91</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita. *“DERECHO FISCAL REPRESIVO”*. Ed. Porrúa. México, 1979. Pág. 192.

<sup>92</sup> Recordando y remitiendo al lector al punto respectivo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, encontramos que no siempre el obligado principal resulta ser el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, como es el caso del responsable solidario.

Por lo tanto, se faculta a la autoridad a sancionar al contribuyente que realiza esta conducta antijurídica para evitar una repetición de la misma y dar ejemplo a los demás ciudadanos que la autoridad fiscal hará uso de su facultad sancionadora para obligar a contribuir al gasto público de acuerdo a su capacidad económica, de la manera equitativa y proporcional que marque la propia norma impositiva.

# **CAPITULO 2: LA MULTA ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

2.1.- Distinción entre infracciones y sanciones. 2.1.1.- Concepto de infracción y sus clasificaciones. 2.1.2.- Características de las sanciones. 2.1.3.- Constitucionalidad de las sanciones. 2.2.- Definiciones de las multas. 2.3.- La multa como sanción o como infracción. 2.4.- Clasificación de las multas 2.4.1.- Multa fija. 2.4.2.- Multa excesiva. 2.4.3.- Multa no accesoria. 2.4.4.- Multa entre un mínimo y un máximo. 2.5.- Las multas a la luz del CFF. 2.6.- Razonamiento lógico-jurídico en la imposición de multas.

## **CAPITULO 2**

# LA MULTA ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

## 2.1 DISTINCIÓN ENTRE INFRACCIONES Y SANCIONES

Es de suma trascendencia que las obligaciones en materia fiscal sean obligatorias, dado que de no ser así el cumplimiento de la misma sería al arbitrio del propio contribuyente y el Estado se vería imposibilitado para allegarse de los recursos económicos necesarios para cumplir con el gasto público, su funcionamiento y las demandas de la propia sociedad.

Ahora bien, en razón de que la obligación contributiva por ser de Derecho Público es imperativa para todos los mexicanos que tengan o cuenten con la capacidad económica suficiente para contribuir al gasto público en la manera proporcional o equitativa que dispongan las leyes respectivas; se establece que el contribuyente al incumplir con su obligación contributiva trae como consecuencia inmediata que se vulneren o violen las disposiciones fiscales que las establecen y por consiguiente el responsable del incumplimiento se hará acreedor a la imposición de la sanción correspondiente a su actuar por infracción a la norma fiscal; dando paso con esto a que la autoridad ejerza su potestad sancionadora haciendo uso de sus facultades de comprobación para obligar al gobernado a cumplir con sus obligaciones de contribuir al gasto público, y así, el Estado obtenga los recursos necesarios para seguir funcionando.

Por tanto, para establecer la distinción de una infracción respecto de una sanción, comenzaremos por definir ambas circunstancias; por una parte encontramos que para el tratadista SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA infracción es “toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales”<sup>1</sup>, mientras que para el maestro EDUARDO GARCÍA MAYNEZ la sanción es “la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 939.

<sup>2</sup> Eduardo García Maynez citado por Margarita Lomelí Cerezo. Op. Cit. Pág. 11

Una vez establecido el significado de infracción y de sanción, encontramos como principal distinción que la infracción es toda modalidad del comportamiento de los sujetos pasivos que por acción u omisión, violan las disposiciones fiscales, y la sanción, por el contrario, es la acción que lleva a cabo el Fisco como consecuencia que genera el incumplimiento del deber del gobernado para castigar (sancionar) a el infractor administrativamente o penalmente. Es decir, la infracción es el acto u omisión realizado por el contribuyente transgrediendo la norma fiscal, y la sanción es la conducta u acto realizado por la autoridad como consecuencia jurídica por el incumplimiento del gobernado de sus deberes contributivos.

Es por tal circunstancia que encontramos que la distinción entre ambas cuestiones radica en que la sanción es consecuencia directa de la infracción del contribuyente a la norma tributaria, comprendiendo que entre la infracción fiscal y la sanción aplicable debe haber una completa y directa interrelación. Por tanto, consideramos que la infracción es el incumplimiento de la norma fiscal que establece una obligación a cargo del gobernado y que su incumplimiento trae como consecuencia una sanción, que es el medio coercitivo con que cuenta la autoridad fiscal para forzar al administrado a su cumplimiento en caso de que el mismo incumpla con sus deberes fiscales.

Así, el Estado a través del Fisco ejerce su potestad de sancionar a aquellos contribuyentes que omitan cumplir con sus deberes tributarios, ya que de no existir un medio coercitivo sería difícil que el particular espontáneamente se desprendiera de parte de su riqueza para cumplir con el pago de sus impuestos o cumplir con sus deberes formales que permitan a la autoridad recaudar eficientemente; consecuentemente la sanción cumple una función trascendental en el sistema recaudatorio mexicano. De esta manera, si los particulares no cumplen espontáneamente o por su propia voluntad las obligaciones que le han sido impuestas por la norma fiscal, la autoridad fiscal tiene facultades para obtener los recursos económicos necesarios con el uso de sus medios de coerción.

Para concluir, encontramos que a pesar de que la infracción es realizada por el contribuyente y la sanción impuesta por la autoridad fiscal como consecuencia de la primera, ambas derivan de la necesidad que tiene el Estado de obtener o recaudar los

recursos económicos necesarios para cubrir el gasto público y satisfacer el interés social; por lo tanto, por la importancia que tiene contribuir para el gasto público, es de suma trascendencia la eficacia de la pena impuesta como sanción a la infracción de la norma fiscal por la autoridad a quien compete.

Por lo antes expuesto, podemos estimar que la distinción entre infracción y sanción tiene una relación causal, dado que si el gobernado no lleva a cabo la conducta antijurídica, violentando lo dispuesto por la norma tributaria, consecuentemente no podrá intervenir la autoridad sancionando tal conducta, es decir, la infracción es una conducta potestativa del sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria, mientras que la sanción es la respuesta de la autoridad fiscal a esa violación para evitar que el infractor y otros contribuyentes lleven a cabo tal situación.

### **2.1.1 CONCEPTO DE INFRACCIÓN Y SUS CLASIFICACIONES.**

En principio estableceremos que el contribuyente que no cumple con las obligaciones que le impone el Derecho Tributario infringe la norma fiscal, por lo que su conducta antijurídica es considerada tanto en la doctrina como en la legislación como infracción tributaria o fiscal. Dado que su actuar es contrario a lo dispuesto por la norma tributaria que le esta imponiendo su obligación de contribuir.

Por tanto, la palabra infracción deriva del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de la ley o pacto; es decir, la violación de lo dispuesto por la norma jurídica. Así, para el maestro RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO la infracción es “todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley”;<sup>3</sup> mientras que SAINZ DE BUJANDA considera a la infracción como “la conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal patrimonial o formal de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración”,<sup>4</sup> en este mismo sentido el autor SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, define infracción como “toda violación a las normas jurídicas tributarias que

---

<sup>3</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. Pág. 184.

<sup>4</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “ENTORNO A LA NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA” Tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966. Pág. 312.

imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales”;<sup>5</sup> por su parte el doctrinario Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez considera a la infracción como “toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario”;<sup>6</sup> así mismo, la tratadista ÁNGELA RADOVIC SCHOEPEN la define como “todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo, que determinen, por acción u omisión, una trasgresión de las normas jurídicas que importan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la administración financiera, para dar efectividad a los créditos fiscales.”<sup>7</sup> Para la doctrinaria DORICELA MABARAK la infracción fiscal es “todo hecho positivo o negativo, es decir, todo acto u omisión que sancionan las autoridades fiscales.”<sup>8</sup>

Por último, encontramos que en nuestra legislación, concretamente en el Código Fiscal de la Federación, no se aporta una definición de lo que es la infracción, dado que en el artículo 71 sólo se limita a enunciar las conductas que considera como infracciones.<sup>9</sup>

Por lo tanto, inferimos que la infracción es toda modalidad de conducta antijurídica del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es decir, toda acción u omisión realizada por el sujeto pasivo con la cual se incumple la obligación tributaria o un deber formal a cargo del mismo, conducta que ha sido declarada ilegal y sancionada por una ley. En este sentido, es necesario establecer que el sujeto pasivo responsable de la infracción tributaria es considerado en la legislación fiscal mexicana y en específico en el Código Fiscal de la Federación, en su numeral 71 como infractor responsable dado que tal disposición establece en lo conducente 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 a aquella que lo haga fuera de los plazos establecidos.

---

<sup>5</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 939.

<sup>6</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. “*PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO*”. 4ª edición. Limusa editores. México, 2003. Pág. 172.

<sup>7</sup> RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. “*SISTEMA SANCIONATORIO TRIBUTARIO. INFRACCIONES Y DELITOS*”. Editorial Jurídica de Chile. Chile, 1994. Pág. 39.

<sup>8</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit. Pág. 202.

<sup>9</sup> El Código Aduanero de 1952, sí establecía el concepto de infracción en el artículo 553, el cual disponía que “infracción es toda violación a un precepto de éste Código, consiste en hacer todo lo que se prohíbe”.

Es así que de las definiciones establecidas y siguiendo las ideas del doctrinario GABINO EDUARDO CASTREJON GARCÍA, encontramos que se requieren los siguientes elementos para que se de la infracción a la norma jurídica:

1. “Que exista en la ley una obligación fiscal, sea sustantiva, es decir de pagar; o formal, esto es, sin contenido patrimonial, o deber de hacer, de no hacer, o tolerar, tendiente a la exacción del impuesto, es decir, de colaborar con la Administración en su tarea.
2. Se necesita que se dé una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación; trátase de un incumplimiento total o, parcial, e inclusive de un cumplimiento extemporáneo, o realizado de modo diverso.
3. Debe establecerse en la ley que el incumplimiento está tipificado como infracción, esto es, debe estar descrita en la ley esa conducta indebida.
4. En la misma ley debe establecerse la sanción que se impondrá en caso de incumplimiento, consiste en una pena económica o corporal.
5. La competencia para juzgar la infracción y sancionarla tiene que estar asignada por el ordenamiento jurídico a un órgano de la Administración Fiscal.”<sup>10</sup>

Por lo tanto, para que se de la infracción de la norma tributaria debe haber una manifestación de la voluntad o conducta (acto u omisión) del sujeto pasivo o infractor responsable que viole o restrinja lo dispuesto en la norma tributaria, de tal suerte encontramos que esta conducta infractora cuenta o debe reunir ciertas características para que la misma sea considerada como violatoria de lo establecido en la disposición conducente, así encontramos que dichos caracteres en los que coincide gran parte de la doctrina de la materia, son una conducta, típica, antijurídica y culpable; mismos que consisten en:

- Conducta: entendida como una manifestación de la voluntad (acto u omisión) del sujeto pasivo, es decir, cuando el infractor responsable realiza una acción contraria a lo dispuesto en una norma tributaria, procediendo por consiguiente la infracción fiscal. Por tanto, dicha conducta puede consistir en un acto u omisión del infractor.

---

<sup>10</sup> CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo. “DERECHO TRIBUTARIO”. Ed. Cárdenas. México, 2002. Pág. 416.

- Tipicidad: consiste en que de la conducta realizada (que sea un acto u omisión) se encuentre debidamente descrita o encuadre exactamente en el supuesto hipotético previsto en la norma fiscal como infracción a la ley fiscal. Es por tanto que la autoridad sancionadora debe identificar o encuadrar la conducta del contribuyente en el supuesto normativo, siguiendo así el principio *“nullum poena sine lege”*, dado que no se puede sancionar al sujeto pasivo sin que su conducta contrarié el orden normativo.
- Antijuricidad: refiere que la conducta realizada vaya en contra a lo que establecen las disposiciones fiscales o la hipótesis normativa.
- Culpabilidad: implica que ese acto de voluntad puede ser llevado a cabo consiente o inconscientemente, es decir, se puede realizar la conducta antijurídica provocando la infracción a la norma fiscal conociendo las consecuencias que se generan con dicho incumplimiento (con dolo), o por el contrario, sin conocer los alcances de la ley fiscal (con culpa).
- Punibilidad: indica que además de que exista el acto u omisión del sujeto infractor, deberá haber una pena o sanción prevista o estipulada por la ley fiscal correspondiente o sancionadora de la conducta infractora.

Una vez establecido que es y cuales son los caracteres que conforman la infracción tributaria, pasaremos a enunciar algunas de las clasificaciones más significativas de las infracciones y por su puesto la clasificación que nos proporciona el propio Código Fiscal de la Federación en su apartado respectivo.

Comenzaremos por citar las clasificaciones doctrinales de las infracciones fiscales, en primer término tenemos la del autor GABINO EDUARDO CASTREJON GARCÍA establece la siguiente clasificación de las infracciones de acuerdo a los elementos constitutivos de la conducta infractora en:

- “Por la afectación a la norma jurídica vigente. Esto es, tomando en cuenta la manera en que la conducta del sujeto afecte al orden jurídico, pudiéndose clasificar las infracciones en;
  - A) De daño es cuando no se cubre en forma total o parcial una contribución.

- B) Las infracciones de peligro son aquellas en las que no se cumplen obligaciones formales de hacer, no hacer o de tolerar, con la finalidad de sustraerse a la obligación fiscal contraída.
- Por impacto susceptible de ser producido. En este tipo se encuentran las infracciones graves y leves.
  - A) Las graves son aquellas que en la conducta del sujeto afecta de manera considerable al Fisco, por ejemplo el contrabando.
  - B) Las infracciones leves son aquellas que el impacto que producen al Fisco no trae como consecuencia un daño considerable a la Hacienda Pública, por ejemplo, presentar declaraciones en forma extemporánea.
- Por el tipo de conducta realizada. Estas infracciones pueden ser por la realización de una conducta antijurídica o por omisión de actos obligados por la ley.
- Por el lapso de tiempo que transcurre en la comisión de la infracción. Esto es, la infracción puede ser instantánea o continua. La primera es aquella que inicia y termina en el mismo momento en que se comete. La infracción continua es aquella que inicia en un momento determinado y sus consecuencias permanecen a lo largo del tiempo hasta que la autoridad se da cuenta de la infracción mediante sus facultades de comprobación.”<sup>11</sup>

Ahora bien, el doctrinario REFUGIO DE JESÚS FERNÁNDEZ MARTÍNEZ establece la siguiente clasificación de los tipos de infracciones fiscales atendiendo a su sanción correspondiente, al disponer que:

- “Son violaciones a las disposiciones fiscales sin el ánimo de evadir las prestaciones fiscales, no existe dolo o mala fe, sino sólo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales. Por ejemplo, no dar el aviso de cambio de domicilio oportunamente, pero se continúa cumpliendo con las demás obligaciones normalmente. Se les llama también infracciones de omisión o leves y la sanción es de carácter económico, ya sea una cantidad fija o mínima, e impuesta por la autoridad administrativa.
- Infracciones fiscales propiamente dichas o en sentido estricto, son aquellas que traen como consecuencia la evasión

---

<sup>11</sup> CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo. Op. Cit. Pág. 415.

deliberada de los créditos fiscales a través de la conducta que se realiza. Se les llama también infracciones de comisión o graves, y la sanción económica es en función del monto de lo evadido e impuesta por la autoridad administrativa.

- Delitos fiscales. Son violaciones a las disposiciones fiscales que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales, existe dolo o mala fe, o sea la intención deliberada de evadir las prestaciones fiscales, y la sanción es de carácter corporal e impuesta por la autoridad judicial.”<sup>12</sup>

En la clasificación anterior el tratadista maneja a los delitos como infracciones, pero sin duda, la intención del mismo, a nuestro criterio, es establecer que derivado de una conducta antijurídica el gobernado será castigado al infringir una disposición fiscal con una sanción pecuniaria y si su conducta lo amerita se le castigara con una sanción corporal derivado de la infracción a la norma tributaria, en donde encontramos a los delitos fiscales. En este sentido encontramos que en materia tributaria la doctrina establece infracciones fiscales-administrativas e infracciones penales, en donde la clasificación de las primeras será por parte de la autoridad hacendaría y la calificación de las infracciones penales será por parte de la autoridad judicial. Por tal razón es de suma importancia la exploración y descripción de las infracciones fiscales, dado que de éstas se originan las multas fiscales, propósito fundamental de este trabajo de investigación.

En el mismo sentido, el propio autor REFUGIO DE JESÚS aporta la siguiente clasificación doctrinal de las infracciones fiscales:

1. “Tomando en cuenta la manifestación de la voluntad, las infracciones pueden ser:
  - A) Las infracciones de omisión. Son aquellas que originan la violación de la norma fiscal, por dejar de hacer lo que ordena o hacer lo que prohíbe, sin el ánimo de evadir contribuciones, denominadas también contravenciones. Por ejemplo, no dar aviso de cambio de domicilio oportunamente.
  - B) Las infracciones de comisión. Son aquellas que se cometen con pleno conocimiento, o deliberado propósito de evadir el cumplimiento de las prestaciones fiscales,

---

<sup>12</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 332.

se le causa perjuicio al fisco. Ejemplo, declarar ingresos menores a los realmente percibidos.

2. Tomando en cuenta el momento de su cometimiento, las infracciones pueden ser:

A) Infracciones instantáneas. Son aquellas que se realizan o se agotan en el momento en que se cometen. Por ejemplo, no presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta, cuando se tenga obligación de hacerlo.

B) Infracciones continuas. Son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten, hasta que el contribuyente deja de ejecutar los actos violatorios de las disposiciones fiscales, o sea que se realizan día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos. Por ejemplo, no llevar la contabilidad cuando se esté obligado.

C) Infracciones continuadas. Son aquellas que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que su cometimiento es en forma escalonada, espaciada o discontinua, o sea a intervalos; se comete la infracción, se deja de hacerlo, para cometerla posteriormente, o sea con interrupciones de tiempo más o menos prolongadas. Por ejemplo, declarar en un ejercicio fiscal ingresos menores a los realmente percibidos, en otro ejercicio declarar sus ingresos correctamente, para volver a declarar posteriormente en otro ejercicio, ingresos menores a los percibidos y así sucesivamente.

3. Tomando en cuenta las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:

A) Infracciones simples. Son aquellas con un solo acto u omisión en particular, se viola una sola disposición fiscal. Por ejemplo, no efectuar el pago provisional del impuesto al valor agregado.

B) Infracciones complejas. Son aquellas que con un acto u omisión se infringen diversas disposiciones fiscales, y a cada infracción le corresponde una sanción. Por ejemplo no llevar la contabilidad cuando se esta obligado, implica no hacer los asientos dentro de los plazos legales; no conservarla a disposición de las autoridades; omitir ingresos; no presentar sus declaraciones correspondientes en forma correcta.

4. Tomando en cuenta sus consecuencias, las infracciones pueden ser:

- A) Infracciones leves. Son aquellas que no traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Por ejemplo, no dar el aviso de cambio de razón o denominación social oportunamente.
  - B) Infracciones graves. Son las que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Por ejemplo, declarar ingresos menores a los realmente percibidos.
5. Tomando en cuenta la naturaleza de las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:
- A) Infracciones administrativas fiscales. Son las que califica y sanciona la autoridad hacendaría o fiscal, por la violación de disposiciones de carácter fiscal. Por ejemplo, presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta en forma extemporánea o sea fuera del plazo legal establecido por la ley.
  - B) Infracciones administrativas no fiscales. Son las que califica y sanciona cualquier autoridad administrativa que no sea hacendaría o fiscal, por la violación de disposiciones administrativas de naturaleza no fiscal. Por ejemplo, las impuestas por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, por la violación de precios oficiales.
  - C) Infracciones judiciales. Son las que califica y sanciona la autoridad judicial, por ejemplo, no atender un requerimiento de comparecencia hecho por la autoridad judicial.”<sup>13</sup>

Mientras tanto, para la tratadista DORICELA MABARAK la clasificación de las infracciones fiscales se da desde diferentes criterios, entre los que se encuentran:

- 1) “Por la afectación del orden jurídico existente. Estas se clasifican en: A. Por la afectación del orden jurídico existente, se pueden clasificar en infracciones de daño y de peligro, las primeras son las que se presentan cuando no se cubre una contribución en forma total o parcial; las segundas se configuran cuando una persona no cumple con sus deberes formales de hacer, no hacer o tolerar.
- 2) Por el impacto susceptible de ser producido, se pueden clasificar en graves y leves, las primeras son aquéllas en las

---

<sup>13</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 334-335.

que la conducta del sujeto activo afecta de una manera muy importante las características y cuantía de la obligación tributaria, produciendo un perjuicio grave al fisco; las segundas no acarrear consecuencias preocupantes o daños al fisco.

- 3) Por el sujeto emisor de la conducta infractora, pueden ser el sujeto pasivo con responsabilidad directa, el que asume la responsabilidad solidaria o terceros ajenos a la relación jurídico tributaria.
- 4) Por el tipo de conducta externada al momento de cometerse la infracción, se clasifican las infracciones por acción, omisión o de carácter mixto; las primeras son aquéllas en las que el sujeto infractor pone de manifiesto una conducta positiva para la comisión de esa falta; de las segundas, el sujeto activo adopta una actitud de abstención para el cumplimiento de su obligación fiscal; el tercer supuesto, es una combinación de las dos primeras.
- 5) Por el lapso que transcurre en la comisión de la infracción, éstas se agrupan en infracciones instantáneas, continuas o continuadas; las primeras son aquéllas que con una sola conducta ilegal se configura la infracción, como pagar extemporáneamente un tributo; de las segundas existe la concatenación de diversas conductas que propician la infracción.
- 6) Por la presencia o ausencia de una conducta mediata por el infractor. Desde este punto de vista las infracciones fiscales pueden clasificarse en intencionales y no intencionales. Las primeras son aquéllas en las que la persona actúa con premeditación y dolo para cometer esa falta; de las segundas puede haber culpabilidad por negligencia, descuido o error.”<sup>14</sup>

Por último enunciaremos la clasificación doctrinal de las infracciones fiscales de acuerdo a nuestro Código Fiscal Federal, clasificación en la que coinciden los tratadistas Hugo Carrasco Iriarte, Víctor Hugo González Martínez y sobre todo Refugio de Jesús Fernández Martínez al establecer como clasificación la siguiente:

- Relacionadas con el registro federal de contribuyentes (art 79 CFF).

---

<sup>14</sup> Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit. Págs. 203-206.

- Vinculadas con la obligación de pagar las contribuciones, así como de presentar declaraciones, solicitudes, avisos e informaciones o expedir constancias (art 81 CFF).
- Asociadas con la obligación de llevar contabilidad (art 83 CFF), siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de cooperación.
- Relacionadas con las instituciones de crédito (art 84-A CFF).
- Instituciones de crédito. Respecto de obligaciones fiscales que tengan por cumplir las instituciones de crédito ( artículo 84-B CFF).
- Referentes a los usuarios de los servicios y los cuentahabientes de las instituciones de crédito (art 84-C CFF).
- Vinculadas con el factoraje financiero (art 84-E CFF).
- Relacionadas con las casas de bolsa (art 84-G CFF).
- Infracciones asociadas con el ejercicio de las facultades de comprobación (art 85 CFF).
- Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes, a los envases que contengan bebidas alcohólicas y precintos (art 86-A CFF).
- Relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal (art 86-C CFF).
- Vinculadas con los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados (art 86-E CFF).
- Infracciones en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones (art 87 CFF).
- Relacionadas con responsabilidades de terceros (art 89 CFF).
- Vinculadas con los dictámenes fiscales (art 91-A CFF).
- Infracciones por errores aritméticos, las cuales se sancionan con un 20% de lo omitido, y se paga junto con los accesorios dentro de los quince días hábiles siguientes a partir de la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva (artículo 78 CFF).
- Infracciones que originan la omisión total o parcial de contribuciones. (artículo 76 CFF).
- Pérdidas fiscales. Por declarar pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, regulada en el mismo artículo 76, que carece de una técnica legislativa al tratar simultáneamente dos hipótesis diferentes, la del caso anterior y éste último.
- Infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones,

solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias (artículo 82 CFF).

- Garantía insuficiente. Por solicitar autorización de pago en plazos con garantía insuficiente (artículo 86-D CFF).
- Infracciones por no llevar control físico de inventarios (artículo 86-E CFF).
- Otras, artículo 91.
- Infracciones por omisión en cálculos inflacionarios, es decir, por realizar indebidamente el cálculo del ajuste anual por inflación.
- Relacionadas con el cantador público, cuando no observe alguna omisión de contribuciones en su dictamen (artículo 91-B CFF).
- Relacionadas con devoluciones, acreditamientos o compensaciones, cuando se realice cualquiera de estos actos de modo improcedente (artículo 76 CFF).
- Infracciones por caso fortuito o causa de fuerza mayor, cometidas con motivo de acontecimientos que están fuera del dominio de la voluntad del contribuyente, pues no puede preverse o aún previéndose, no se puede evitar, e impiden que el contribuyente no pueda cumplir con la obligación impuesta por la ley, sin embargo, esta conducta no es sancionable por disposición expresa de la ley.

En términos generales, consideramos que la razón de ser de la imposición de infracciones por la autoridad competente a consecuencia de la violación de las normas tributarias por el sujeto pasivo, considerado en la legislación de la materia como infractor responsable, obedece a que si no existiera dicha figura, estaría desprotegido el patrimonio fiscal del Estado, es decir, no habría una protección del crédito fiscal a través del cual el Estado reúne u obtiene los ingresos suficientes para cubrir las necesidades de la sociedad y así poder solventar sus propias funciones; dado que de no existir la figura de infracción como tal en la legislación fiscal, el contribuyente no cumpliría su obligación tributaria o los deberes formales que le impone la propia ley y por consiguiente el Estado se vería imposibilitado para recaudar las prestaciones económicas necesarias para solventar las necesidades sociales.

Por tal circunstancia, y dada la trascendencia de la infracción, consideramos pertinente que en nuestro Código Fiscal de la Federación se dé una descripción o la definición de lo que es infracción como tal, dado que el mismo sólo se limita a establecer

una serie de circunstancias que de llevarse a cabo por el infractor responsable se estaría ante lo que en la doctrina se conoce como infracción fiscal.

Por tal motivo, encontramos que el infractor responsable, de acuerdo a la legislación fiscal, queda sujeto a las siguientes consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento u omisión (conducta jurídica) a la disposición tributaria:

- A pagar el importe de la actualización correspondiente a las actualizaciones omitidas.
- A cubrir los recargos que procedan por el tiempo transcurrido entre la omisión y el pago.
- A liquidar las multas correspondientes.
- Al reembolso de los gastos de ejecución.<sup>15</sup>

De igual forma y a manera de aclaración resaltamos la importancia de la infracción fiscal, puesto que, de no existir la misma no tendría sentido la imposición de tributos y deberes formales a cargo del contribuyente en la legislación de la materia, ya que el gobernado tendrá a su arbitrio cumplir o no con dichas obligaciones y de esta forma el Estado estaría a expensas de que se diera esa recaudación de manera espontánea por parte del obligado.

### **2.1.2 CARACTERES DE LA SANCIÓN**

Es importante establecer que se debe entender por sanción, aspecto sobre el que encontramos diversas posturas en la doctrina, así por su parte el maestro Eduardo García Maynez establece sobre la sanción que esta es “la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”;<sup>16</sup> Margarita Lomelí Cerezo considera a la sanción como un “elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea

---

<sup>15</sup> Incluso el infractor se puede hacer acreedor a una pena corporal que corresponda a su actuar antijurídico, si la conducta u omisión también constituye un delito fiscal, y se ejercita la acción penal correspondiente.

<sup>16</sup> GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. “*INTRODUCCIÓN A LA CIENCIA DEL DERECHO*”. Casa editorial Bosch. Barcelona, 1943. Pág. 578.

coactivo, coercitivo, autárquico”;<sup>17</sup> en este sentido para el tratadista Alejandro Saldaña Magallanes la sanción es “en sentido lato un medio por virtud del cual se reprime la conducta que infringe la ley, imponiendo una pena a título de escarmiento o correctivo... mientras que en sentido estricto es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce, en relación con el obligado”;<sup>18</sup> en el mismo sentido Refugio de Jesús Fernández Martínez considera a la sanción como “la consecuencia inmediata de la violación de la norma jurídica, o sea, es la pena o castigo que la autoridad impone a quienes incumplan con el mandato legal”.<sup>19</sup>

De lo antes establecido inferimos que la sanción es la pena que la autoridad fiscal impone al obligado por incumplimiento de su tributación o de sus deberes formales establecidos en la norma fiscal como consecuencia inmediata a su violación de la ley fiscal; sanción que impone coactivamente la autoridad fiscal por la necesidad de recaudación y cumplimiento de los deberes que faciliten la misma, para que el Fisco obtenga los ingresos necesarios que le permitan cumplir con las necesidades y exigencias que le demanda el pueblo.

Por tanto, encontramos que la característica esencial de la sanción, es la imposición de ésta coactivamente por la autoridad fiscal, a fin de reprimir las violaciones a las leyes fiscales que le impongan obligaciones y deberes al gobernado. Por tales circunstancias para que el Fisco aplique al contribuyente la sanción correspondiente a su actuar antijurídico, deben reunirse las siguientes características:

1. La sanción debe estar establecida en la ley, es decir, que la acción u omisión realizada por el sujeto pasivo o infractor se encuentre establecida en la norma fiscal como ilegal o violatoria de la misma, es decir, debe existir en primer término la norma tributaria que exija la obligación de dar, hacer u omitir.
2. La realización de una conducta (acto u omisión) por parte del contribuyente en el mundo material o tangible, y que la misma sea violatoria de la disposición aplicable, es decir, el

---

<sup>17</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita. “DERECHO FISCAL REPRESIVO”. 3ª edición. Ed. Porrúa. México, 1998. Pág. 11.

<sup>18</sup> SALDAÑA MAGALLANES. Alejandro A. “REQUISITOS ESENCIALES Y MEDIOS DE DEFENSA DE LAS MULTAS ADMINISTRATIVAS Y FISCALES”. Ed ISEF. México, 2003. Pág. 15 y 16.

<sup>19</sup> FERNANDEZ MARTÍNEZ. Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 342.

desplazamiento de una conducta del obligado tributario que encuadre contrariamente a esa obligación de dar, hacer u omitir que establece la disposición fiscal.

3. La autoridad fiscal es la encargada de aplicar la sanción correspondiente, siempre que la misma esté señalada y facultada para ello en un precepto legal exactamente aplicable al caso.
4. La imposición de la sanción fiscal será siempre independiente de la imposición de la sanción penal que imponga la autoridad, cuando la conducta antijurídica del sujeto amerite o quede tipificada dentro del supuesto jurídico que consigna la comisión del delito.

En este último caso, no se violenta la garantía contenida en el numeral 23 de nuestra Carta Magna dado que con la conducta infractora del contribuyente se está infringiendo una norma fiscal y a su vez una penal, por lo tanto, no se está juzgando dos veces por el mismo delito; en razón de que la infracción en materia fiscal tiene una naturaleza diferente a la de un delito.

Por consiguiente, a la conducta infractora del gobernado se le puede aplicar una sanción fiscal y una sanción penal al mismo tiempo, en virtud de que la naturaleza de la sanción penal es distinta a la de la sanción fiscal, por lo tanto, no es loable hablar de dos penas para el mismo delito.

Así, encontramos en la doctrina de la materia algunas clasificaciones de las sanciones fiscales, mismas que se presentan tomando en cuenta diversos aspectos o circunstancias. Por consiguiente tenemos que para la doctrinaria ÁNGELA RADIVIC SCHOEPEN las sanciones pueden clasificarse en:

- I. “Sanciones indemnizatorias o reparatoras.
- II. Sanciones punitivas o represivas.”<sup>20</sup>

De esta manera, tomando en cuenta la autoridad encargada de imponer las sanciones pueden ser:

---

<sup>20</sup> Cfr. SCHOEPEN RADOVIC, Ángela. Op. Cit. Pág. 74.

- “Sanciones administrativas: son las que impone cualquier autoridad administrativa no fiscal, con motivo de la violación a disposiciones administrativas no fiscales, como lo son la que impone la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.
- Sanciones administrativas fiscales: son las que imponen las autoridades fiscales, con motivo de la violación a disposiciones fiscales.
- Sanciones judiciales; son las que impone la autoridad judicial, en el ámbito de su competencia (Poder Judicial de la Federación).”<sup>21</sup>

Por su parte, el maestro Eduardo García Maynez aporta una clasificación de las sanciones jurídicas tomando en cuenta la finalidad que persiguen, por lo que las sanciones se clasifican en:

1. “Cumplimiento Forzoso: que es una sanción que tiene como finalidad obtener coactivamente la observancia de una norma infringida.
2. Indemnización: cuya finalidad es obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico incumplido.
3. Castigo: que por lo general su finalidad inmediata es aflictiva, no persigue el cumplimiento del deber jurídico incumplido ni la obtención de prestaciones equivalentes.”<sup>22</sup>

Sin embargo, el propio maestro dispone que de la clasificación anterior de las sanciones, la imposición de estas puede obligar al contribuyente a uno o varios deberes jurídicos; configurándose por lo tanto las formas complejas o mixtas de las sanciones, pero en ningún momento implica que la imposición de estos deberes u obligaciones signifique la acumulación de sanciones.

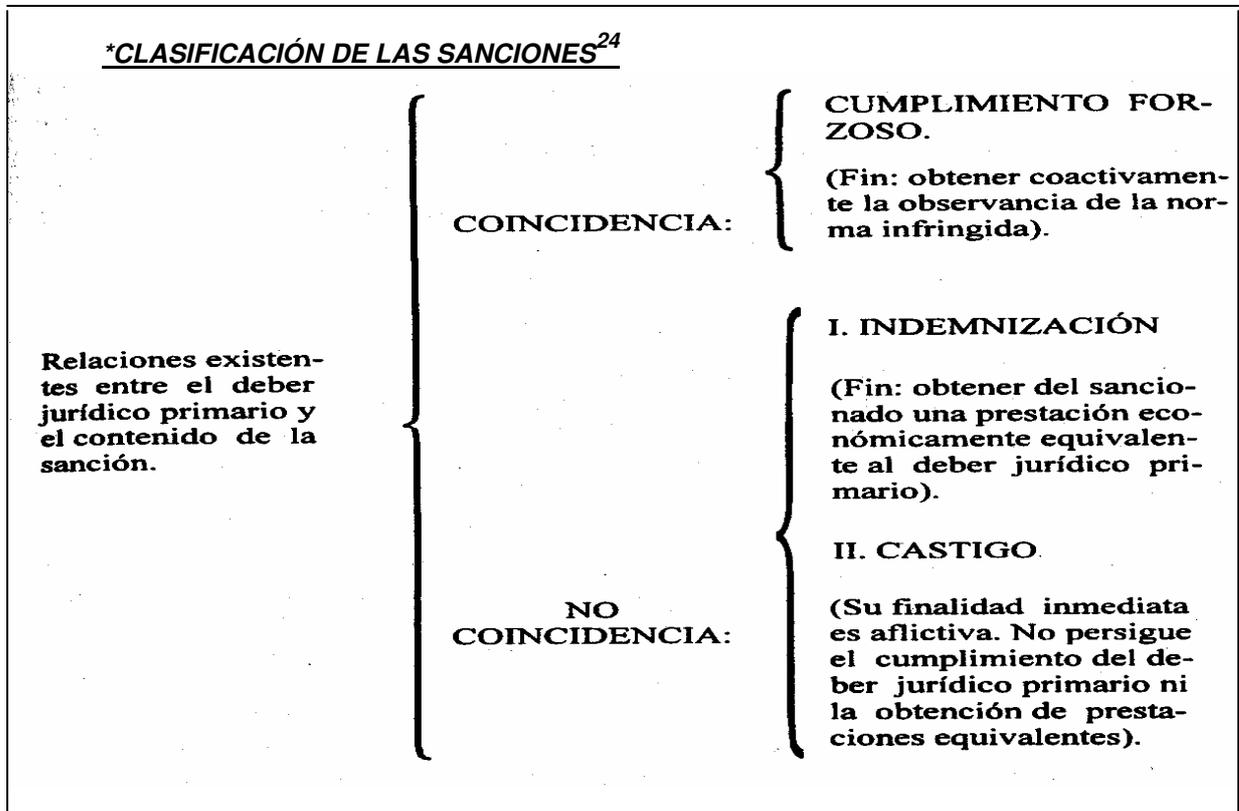
En tal tesitura, la sanción puede ser:

- “Cumplimiento más indemnización.
- Cumplimiento más castigo.
- Indemnización más castigo.
- Cumplimiento más indemnización más castigo.”<sup>23</sup>

<sup>21</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 342.

<sup>22</sup> GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. “INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO”. Ed. Porrúa. México, 1971. Pág. 298.

En el mismo sentido el maestro García Maynez, proporciona un cuadro sinóptico a manera de ejemplificar las clasificaciones anteriormente descritas, mismo que presentamos a continuación:



Por otra parte, para la tratadista DORICELA MABARAK las sanciones contenidas con mayor frecuencia en las disposiciones fiscales son:

- 1) Las multas. Consisten en que la autoridad exige del particular infractor la entrega de una suma de dinero adicional a la contribución.
- 2) El decomiso. Sanción que consiste en la declaración de apropiación por parte del Fisco, de los bienes propiedad de una persona en virtud del no cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales.
- 3) La clausura. Ésta sanción consiste en que las autoridades impiden que un particular realice determinadas actividades, total o parcialmente y temporal o definitivamente, mediante la colocación de sellos, marcas o señales que le impidan

<sup>23</sup> GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Op. Cit. Pág. 300 a 303.

<sup>24</sup> GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Op. Cit. Pág. 303.

legalmente desarrollar las actividades que las autoridades que efectuaron la clausura decidieron suspender.

En este orden de ideas encontramos que el tratadista Refugio de Jesús Fernández Martínez, afirma que desde el punto de vista de la naturaleza de las sanciones, estas pueden clasificarse de la siguiente manera:

1. “Principales: son las que existen por sí mismas, estas se dividen en:
  - A) Pecuniarias: son las que tienen un contenido económico o sea afectan al patrimonio del contribuyente, las cuales se subdividen a su vez en:
    1. Multas.
    2. Recargos (algunos autores les niegan el carácter de sanción).
    3. Gastos de ejecución.
    4. Indemnización del 20 por ciento por el impago de cheques.
    5. La confiscación de bienes.
  - B) Privativas de la libertad: son las penas corporales, como la prisión.
2. Accesorias, son las que existen como consecuencia de la infracción principal. Las sanciones accesorias se subdividen a su vez en:
  1. El decomiso de objetos y mercancía.
  2. La inhabilitación para el ejercicio de derechos o el desempeño de funciones.
  3. La suspensión de empleos.
  4. La intervención permanente.
  5. La clausura.”<sup>25</sup>

Ahora bien, en nuestra legislación tributaria se establece una clasificación de las sanciones fiscales, misma que encontramos referida en el Código Fiscal de la Federación en el Título IV, en donde para el tratadista Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez la sanción fiscal se divide:

- 1) “Infracciones. Aspecto que se abordo en el apartado anterior, y que con el objeto de evitar repeticiones se remite al lector al apartado de referencia.

---

<sup>25</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 342.

2) Delitos. Mismos que en el Código de referencia se clasifican en:

A. Nominados. En donde encontramos sólo dos tipos, y estos son el contrabando y la defraudación fiscal.

B. Innominados. Que se tipifican en la siguientes conductas:

- I. Omitir el cumplimiento de la obligación, por más de un año, de inscripción propia o ajena en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. No rendir al citado registro los informes requeridos, o hacerlo asentando falsedades.
- III. Utilizar intencionalmente más de una clave que otorgue el citado registro.
- IV. Desocupar dolosamente el local donde tenga su domicilio fiscal.
- V. Registrar operaciones contables en dos o más libros, o sistemas, con diferente contenido.
- VI. Ocultar, alterar o destruir los libros o sistemas contables, o la documentación que soporte los datos en ellos contenidos.
- VII. Determinar pérdidas con falsedad.
- VIII. Omitir por más de tres meses la declaración informativa de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- IX. Divulgar o hacer mal uso de información confidencial.
- X. Disponer el depositario o interventor designado por la autoridad, para sí o para otro, del bien depositado, de sus productas, o de las garantías que se hubieren constituido.
- XI. Alterar o destruir en forma dolosa aparatos, sellos o marcas oficiales de control con fines fiscales, así como de máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o tener ilegalmente en su poder marbetes o precintos.
- XII. Imprimir, o reproducir comprobantes impresos, sin autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

XIII. Apoderarse destruir o deteriorar, en forma dolosa, mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado.”<sup>26</sup>

Consecuentemente, de todo lo antes establecido, inferimos que todo infractor de la norma tributaria es acreedor a la sanción que a su conducta le asigne o establezca la ley como consecuencia directa e inmediata de su acto u omisión; dado que la finalidad de la imposición de sanciones fiscales al responsable infractor, además de evitar conductas de los contribuyentes tendientes a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es de carácter preventivo y a su vez represivo e intimidatorio; ya que el Fisco busca con la imposición de las sanciones intimidar al contribuyente y obligarlo a cumplir correctamente con sus obligaciones y deberes. Razón por la cual el doctrinario Refugio Fernández estima que las sanciones persiguen los siguientes objetivos:

- “Sancionar directamente al contribuyente que incumple con sus obligaciones fiscales.
- Sirve como un instrumento de poder de coacción o coerción que la ley le otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Tiende a disciplinar al infractor.”<sup>27</sup>

Es importante resaltar que no siempre la comisión de una infracción viene aparejada de una sanción, ya que existen excluyentes de responsabilidad, los cuales traen como consecuencia que no se imponga pena alguna, aspecto que maneja el tratadista García Domínguez, pero considerando a tales excluyentes como excusas absolutorias y operan aún y cuando existan los elementos que integran la conducta infractora como que exista el acto u omisión del contribuyente, la tipicidad, la antijuricidad y punibilidad de la misma. Es así como la esencia de las excusas absolutorias o causas de impunidad se dan por razones de utilidad social y por motivos relativos a la conducta del sujeto, por lo que se constituye como un perdón de la ley.

Dichas excusas absolutorias las encontramos establecidas en el artículo 73 primer párrafo del Código de la materia, mismo que establece como causas excluyentes de responsabilidad y por ende la no imposición de multa en los siguientes dos supuestos: cuando

---

<sup>26</sup> Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. “*PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO*”. 4ª edición. LIMUSA Noriega Editores. México, 2003. Págs. 180-183.

<sup>27</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 343.

se de el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales, siempre y cuando la omisión no haya sido descubierta por la autoridad fiscal; y, cuando la infracción sea producto del caso fortuito o causa de fuerza mayor.

Ahora bien, en el mismo Código Fiscal de la Federación encontramos que la sanción impuesta al contribuyente puede ser aún mayor cuando su acto u omisión que infringe la disposición fiscal encuadra en las causas agravantes de responsabilidad, es decir, cuando el gobernado realiza la conducta infractora con intención dolosa o con el ánimo de causar un daño patrimonial al Fisco, dañando de esta manera, además, la buena fe de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones y deberes formales.

Es así como el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación establece que se presentaran las causas agravantes de hechos infractores por:

- Por reincidencia del infractor, en este caso es reincidente no únicamente por cometer la misma infracción varias veces, sino que el mismo infractor cometa en forma continua infracciones fiscales de cualquier especie.
- Uso de documentos falsos o expedidos a favor de terceros.
- Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- Destrucción total o parcial de la contabilidad.

A nuestro juicio, consideramos importante que las sanciones sean impuestas en la misma proporción de la violación a la norma fiscal y si el contribuyente reincide en violaciones a las disposiciones fiscales, es necesario que con las agravantes establecidas en la ley su sanción sea mayor o de manera considerable.

Finalmente, a nuestro criterio, la imposición de sanciones por el Fisco al contribuyente constituye una amenaza hacia este último para disuadirlo de que cometa la infracción a la ley fiscal intimidándolo; y que de aplicarse la sanción como pena sea con el objeto de reprimir dicha conducta antijurídica, y cuyas finalidades o propósitos de la imposición de las mismas es preponderantemente económicas, impidiéndole al particular con esta medida que realice

determinadas actividades que le pueden significar algún beneficio económico.

### **2.1.3 CONSTITUCIONALIDAD DE LAS SANCIONES**

En la legislación mexicana la inobservancia de de cualquier deber u obligación de los particulares hacia la administración pública constituye un acto ilícito, causando una responsabilidad del trasgresor de la norma por su incumplimiento hacia el titular del interés tutelado por la misma; por tanto, cuando el contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales su responsabilidad se traduce en el cumplimiento forzoso de la obligación, independientemente de la reparación de daños y perjuicios, o la imposición de la pena a la que haya lugar, es decir, su consecuencia lógica será la sanción que se le imponga por su inobservancia de la disposición fiscal.

Sin embargo, para que la sanción sea impuesta al contribuyente infractor de la norma fiscal, esta debe ser impuesta constitucionalmente, dicho de otro modo, para que un gobernado cumpla con una sanción, ésta debe ser constitucional, es decir, que la autoridad que la imponga debe estar facultada constitucionalmente para hacerlo.

En tal tesitura, existe en la doctrina, entre los diferentes tratadistas una cierta imprecisión relacionada con la facultad constitucional de la autoridad fiscal para la imposición de sanciones derivado de lo dispuesto en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que el mismo no es muy claro al respecto, disposición que en lo conducente establece:

*“Art. 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 ésta por el arresto*

*correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.*

*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...”*

Es así, como surge el problema respecto a la constitucionalidad de las sanciones fiscales, en razón de que el precepto 21 de nuestra Carta Magna es el fundamento para la aplicación de sanciones a quienes cometan infracciones a la ley, ya sea que por su comisión u omisión contravengan las disposiciones contenidas en la misma. Problemática suscitada en algunos tratadistas dada la interpretación que se funda únicamente en el texto literal del precepto en cita, es decir, dando una interpretación literal, como ejemplo de esta postura encontramos al tratadista Servando J. Garza quien consideraba clara la postura del artículo 21 al negar a la autoridad administrativa la facultad de imponer las penas, dado que sólo les permitía la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos de policía y buen gobierno.<sup>28</sup> Por lo que los postulados del doctrinario Alejandro Saldaña Magallanes son:

- “Las penas son únicas y exclusivas de la autoridad Judicial, por lo que se entiende que se dejan fuera a las autoridades pertenecientes al poder ejecutivo y legislativo (actividades administrativas y fiscales).
- En cuanto a la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones que consisten en multa o arresto por infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno; nuestro máximo ordenamiento no se refiere a todas las autoridades administrativas, sino sólo a aquellas referentes a reglamentos de policía y buen gobierno, en tal situación las demás autoridades administrativas distintas de aquéllas, tienen además de tales medios coactivos los demás que las Leyes respectivas señalen.”<sup>29</sup>

Sin embargo, en nuestra opinión, la correcta interpretación del artículo 21 de la Constitución debe ser de una manera amplia para estar en posibilidad de fijar la facultad de las autoridades fiscales para imponer sanciones a los gobernados por contravenir las disposiciones fiscales.

---

<sup>28</sup> Cfr. LOMELÍ CERREZO, Margarita. Op. Cit. Pág. 32

<sup>29</sup> SALDAÑA MAGALLANES. Alejandro A. Op. Cit. Pág. 36.

Lo anterior en razón de que como lo dispone el tratadista Jesús Quintana Valtierra el artículo 21 necesariamente debe interpretarse en concordancia con otros preceptos establecidos en la Carta Magna<sup>30</sup>, entre las que se encuentra la fracción I del artículo 89, mismo que confiere al presidente de la República Mexicana la facultad de promulgar y ejecutar las leyes que expida el congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, es decir, dentro de ésta facultad está la de emplear las medidas coactivas necesarias para tal fin, o sea, la facultad que para ejecutar las leyes concede a la autoridad administrativa cumpliendo las medidas coactivas necesarias para tal fin.

Mientras tanto, para la doctrinaria Margarita Lomelí Cerezo al hablar de constitucionalidad de la potestad sancionadora de la Administración, no se contraviene lo dispuesto en el numeral 21 de la Constitución al imponer sanciones a las personas físicas y morales que infrinjan disposiciones legales, que sean distintos de los que contienen los reglamentos gubernativos y de policía, toda vez que la autoridad no hace más que aplicar una ley expedida por el Congreso de la Unión quien ha establecido el castigo para los infractores, resultando que es perfectamente constitucional la facultad sancionadora de la Administración.<sup>31</sup>

En el mismo sentido el tratadista A. Alejandro Magallanes establece que se debe interpretar el precepto constitucional en sentido amplio y no sólo en su sentido literal<sup>32</sup>, dado que las sanciones que le competen conocer a la autoridad administrativa relacionadas con infracciones a reglamentos de policía y buen gobierno, además del arresto y multa podrán ser las demás que las leyes señalen, puesto que las sanciones establecidas en el texto constitucional son expuestas en forma enunciativa más no limitativa. Por lo tanto, para este autor al interpretar el precepto 21 de nuestra Carta Magna en forma amplia, no existirá problema alguno en cuanto la facultad de la autoridad administrativa (por ende fiscal) para la imposición de sanciones.

Es por tanto, que la constitucional de la potestad sancionadora es un atributo indispensable para la realización de los fines propios de la Administración Pública, puesto que esta facultad es concedida

---

<sup>30</sup> Cfr. QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Op. Cit. Pág. 399.

<sup>31</sup> Cfr. LOMELÍ CEREZO, Margarita. Op. Cit. Págs. 25-43.

<sup>32</sup> Cfr. SALDAÑA MAGALLANES. Alejandro A. Op. Cit. Págs. 32-37.

a ésta a través de un ordenamiento legal, para castigar las transgresiones a las normas que no constituyan delitos. Dicho de otro modo, la función administrativa siempre persigue un fin de interés público, así, al ejercer la potestad sancionadora, debe perseguir como función de interés público el que no se infrinjan las disposiciones legales, o sea, la observancia del derecho y la conservación del orden jurídico.

Cabe apuntar, y solo como aclaración, que el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito estableció, por medio de una tesis aislada, que el artículo 21 de la Carta Magna no se refiere a la materia fiscal, al disponer lo siguiente:

***“MULTAS FISCALES. SON DISTINTAS A LAS SEÑALADAS EN EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL. La facultad de imponer multas, consagradas en el Código Fiscal de la Federación, no es violatoria del artículo 21 constitucional, pues del texto de este precepto se aprecia que se refiere a aquellas que impone la autoridad administrativa por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, distintas a las que, como sanciones, hace referencia el código mencionado por infringir las leyes fiscales encuentran su razón de ser en el incumplimiento a la obligación señalada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución. De lo anterior, se concluye que las multas fiscales se imponen por infracciones a las leyes de tal naturaleza y, las establecidas en el artículo 21 constitucional, se imponen por violación a los reglamentos gubernativos y de policía; lo que evidencia que, tratándose de multas ajenas a esos reglamentos, el constituyente permanente dejó al legislador ordinario la facultad de regularlas.***

*Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.  
Amparo directo 225/92. Miguel Ángel Buendía Venegas. 4 de noviembre de 1992 Unanimidad de votos. Ponente: José Galván*

*Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lascars.*

***Octava Época***

***Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito***

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
Tomo: IX, Marzo de 1993.  
Página: 317”*

Sin olvidar que el criterio anterior sólo es una tesis aislada, dado lo cual no tiene fuerza obligatoria. Por tanto y tal como lo maneja el autor VICTOR HUGO GONZÁLEZ MARTÍNEZ, derivada de la tesis transcrita, al no estar establecidas las multas fiscales en esa norma constitucional, se dejó al legislador la facultad para regularlas mediante leyes especiales.<sup>33</sup>

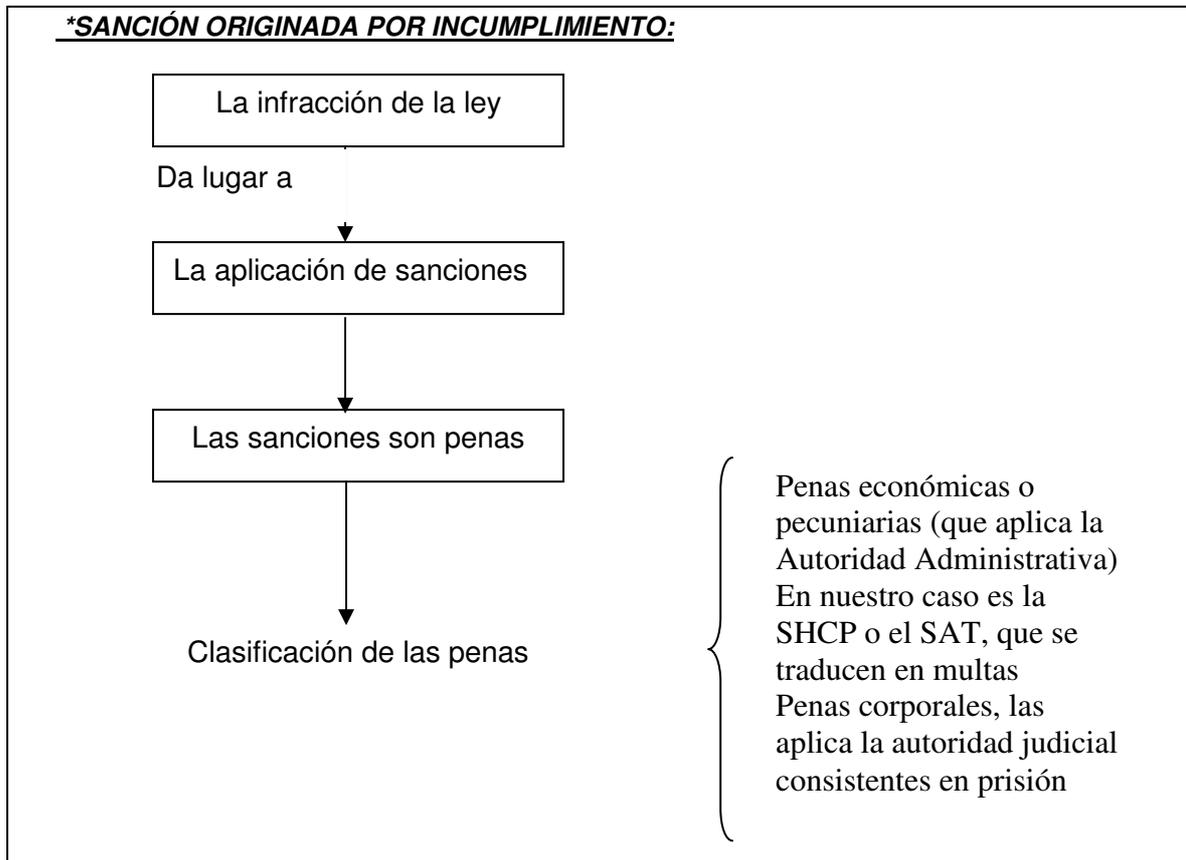
A nuestro juicio, la interpretación del artículo 21 de la Constitución debe ser en forma amplia y no darle el sentido literal del texto, y en concordancia con lo dispuesto en la fracción I del artículo 89 de la propia disposición, puesto que la constitucionalidad de las sanciones no puede estar limitada a infracciones a reglamentos de policía y buen gobierno, es decir, a un ámbito municipal. Esto es así, debido a que en nuestra opinión existe una laguna jurídica en este precepto constitucional, ya que si se le diera el sentido literal resultaría que la autoridad fiscal estaría imposibilitada constitucionalmente para la imposición de sanciones por infracción de las disposiciones tributarias, lo que traería como consecuencia jurídica que no existiera la posibilidad de reprimir estas conductas antijurídicas de los gobernados. Por tal motivo, consideramos que sí existe la constitucionalidad de las sanciones fiscales impuestas por la propia autoridad fiscal, aunque el precepto 21 de la Constitución no las encuadre literalmente, ya que como hemos referido en este precepto existe una laguna jurídica, por lo cual la autoridad esta facultada para sancionar a el infractor de una disposición fiscal porque con esta infracción, como lo refiere la doctrinaria MARGARITA LOMELÍ CERESO, se afecta el interés público aunque no se produzca un daño concreto para el Estado<sup>34</sup>, en razón de que la norma que se vulnera es de orden público y su trasgresión afecta el orden jurídico tributario administrativo, el cual existe por necesidades e intereses públicos fundamentales para el funcionamiento del Estado, como sería el que la Administración cuente con los recursos económicos necesarios e indispensables para atender los gastos públicos.

---

<sup>33</sup> Cfr. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo. Op. Cit. Págs. 55-57.

<sup>34</sup> Cfr. LOMELÍ CERESO, Margarita. Op. Cit. Pág. 192.

Consecuentemente, al ser constitucional el actuar de la autoridad fiscal al imponer sanciones por violaciones a las normas tributarias que imponen obligaciones fiscales y deberes formales al gobernado, el proceder de la autoridad podría ser representado con el esquema que nos presenta el tratadista Jorge Méndez Galeana, mismo que presentamos a continuación:



Por tanto, dado que la obligación contributiva es de Derecho Público y por consiguiente es obligatoria para todos los gobernados, se establece que el contribuyente al infringir una disposición fiscal trae como consecuencia inmediata que se vulneren o violen las normas contributivas que las establecen y por consiguiente el responsable del incumplimiento se hará acreedor a la imposición de la sanción correspondiente a su actuar por infracción a la norma fiscal; dando paso con esto a que la autoridad ejerza su potestad sancionadora haciendo uso de sus facultades de comprobación para obligar a el contribuyente a cumplir con sus obligaciones de contribuir al gasto público, y así, el Estado obtenga los recursos necesarios para seguir funcionando.

## 2.2 DEFINICIONES DE LAS MULTAS

En la doctrina, el significado de multa como tal no ha sido muy variado a través del tiempo, dado que desde lejanos tiempos como en la actualidad la multa tiene una finalidad principal de clasificar o reprimir la conducta prohibida o ilícita del gobernado, conceptualizándose a esta como una pena o sanción pecuniaria.

Por consiguiente las multas siempre van paralelas a los actos del gobernado como medio coercitivo de la autoridad hacendaría para no quebrantar el orden público, asegurando con esta medida la eficacia y regularidad de los fines y servicios del propio Estado.

Ahora bien, para el tratadista ALEJANDRO SALDAÑA la multa “consiste en el pago de una cantidad de dinero”<sup>35</sup>; por su parte el doctrinario REFUGIO DE JESÚS FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, establece que las multas son “sanciones pecuniarias impuestas por la autoridad por violación a las disposiciones fiscales, tenga o no consecuencia la evasión de créditos fiscales”<sup>36</sup>.

Mientras tanto, el diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas define a la multa como “la pena pecuniaria consistente en el pago de al Estado de una cantidad de dinero”<sup>37</sup>, mientras que a la multa fiscal la define como “la pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal”<sup>38</sup>.

Por su parte, el doctrinario MIGUEL ÁNGEL GARCÍA DOMINGUEZ considera que la pena de multa fiscal consiste en “la obligación de pagar una suma de dinero. Esta pena tiene la finalidad de herir en su patrimonio al autor de una infracción fiscal; como consecuencia, la multa fiscal es personal. La multa disminuye el patrimonio del infractor con el fin de castigarlo por haber cometido una infracción al incumplir una obligación fiscal. Por otra parte, ha de incrementar el patrimonio del Estado en la misma medida que reduce el del infractor.”<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> SALDAÑA MAGALLANES. Alejandro A. Op. Cit. Pág. 29.

<sup>36</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ. Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 243.

<sup>37</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. “*DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO*”. TOMO II, I-O. 2ª edición. Ed. Porrúa. México, 1998. UNAM. Págs. 2162 y 2163.

<sup>38</sup> IDEM

<sup>39</sup> GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. “*DERECHO FISCAL PENAL*”. Ed. Porrúa. México 1994. Pág. 369.

En este contexto el investigador ÁNGEL EFRAIN PEDROZA NAVARRO establece que “al hablar de la multa debemos recordar que estamos en presencia de uno de los tipos de sanción o pena que se actualiza como consecuencia jurídica de la realización de una conducta antijurídica, y por la cual se puede establecer una multa o/y privación de la libertad. Asimismo, existe el supuesto de la sustitución de la pena corporal por multa, y ésta a su vez con una connotación diferente a la multa directa como sanción”<sup>40</sup>.

De tal suerte, encontramos en la doctrina, para algunos tratadistas, la multa es una sanción que tiene como único fin ser reparatoria del daño sufrido por el Fisco, y para otros autores, es una medida de represión de la violación cometida y de amenaza e intimidación para los demás sujetos de la misma obligación, es decir, que pretendan realizar la misma conducta infractora.

Por consiguiente, a nuestro juicio, la multa es una pena o sanción pecuniaria impuesta por la autoridad fiscal (hacendaría) a el infractor de una disposición fiscal para reparar o indemnizar el Fisco por el daño que le causa está conducta antijurídica, así como una medida represiva e intimidatorio para el infractor responsable, evitando con esto la reincidencia del infractor y la posible omisión por parte de otros contribuyentes.

En este orden de ideas encontramos que la naturaleza jurídica de las multas se observa en el artículo 2º, último párrafo del Código Fiscal de la Federación al indicar en lo conducente:

*“Art. 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

*...*

*Los recargos, sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones a que se refiere en el séptimo párrafo del artículo 21 de éste Código, son accesorias de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas...”*

---

<sup>40</sup> PEDROZA NAVARRO, Ángel Efraín. *“INFO IUS”*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México, 1995-2005 IIJ-UNAM.

Es así, que la multa consiste en el pago de una cantidad de dinero, sin olvidarse de que, en nuestra legislación fiscal, dentro de las infracciones administrativas-fiscales, la multa es la más frecuente; razón por la cual, al ser considerados como que participan de la naturaleza de las contribuciones, éstas representan una fuente considerable de ingresos a el Estado además de las contribuciones para que cumpla con sus fines y satisfaga las necesidades de la sociedad. Considerándolas como ingresos distintos de las contribuciones pero que participen de su naturaleza como accesorios de estos.

Es importante recordar, como se ha manejado en otros puntos, que la multa puede ir aparejada de otra sanción de carácter represivo, sin olvidarse de que por una infracción el gobernado puede ser sujeto de una sanción penal (infracción penal) calificada por la autoridad judicial.

Consecuentemente, la multa tiene como objetivo que el Estado mantenga el orden público a través de un castigo o pena en mayor o menor grado, además de una finalidad intimidatoria, evitando la reincidencia de los particulares, sin dejarlos en insolvencia económica.

En la doctrina jurídica de la materia, la imposición de las multas fiscales, deben sujetarse a las siguientes reglas generales:

- Que exista una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta.
- Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria.
- Que la propia ley señale que la comisión de esa conducta antijurídica constituye infracción fiscal.
- Que la multa este prevista legalmente.
- 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 accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.
- Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que imponga.

- El monto de las multas establecidas en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley.
- 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 hasta que el mismo se efectúe.
- Dentro de los límites fijados por el Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de infracciones a las leyes fiscales, deberán fundar y motivar su resolución, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 y 22 de la Constitución Federal, debiendo contener la resolución respectiva los siguientes requisitos:
  - ◆ Que la imposición de la multa esté debidamente fundada significa que exprese con precisión el artículo de la ley aplicable al caso.
  - ◆ Que se encuentre motivada, significa que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
  - ◆ Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa; que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.
  - ◆ Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo o cierto monto intermedio entre los dos.

Consecuentemente, a nuestro juicio, la finalidad esencial de la imposición de la multa por la autoridad hacendaría al infractor responsable es preventiva, intimidatorio y retributiva, dado que de no existir esta medida a favor de la autoridad los contribuyentes estarían incitados a incumplir con sus obligaciones fiscales.

Por consiguiente encontramos que la imposición de penas esta plenamente justificada para que se de el cumplimiento de la norma fiscal asegurando así la observancia de las obligaciones fiscales; siempre y cuando la imposición de la multa sea con estricto apego a las disposiciones tributarias y que estas no sean inconstitucionales y ruinosas al contribuyente.

## **2.3 LA MULTA COMO SANCIÓN O COMO INFRACCIÓN.**

Ahora bien, una vez establecida la diferencia esencial entre infracción fiscal y sanción fiscal, encontramos sin lugar a dudas que la multa debe ser y es considerada por toda la doctrina como sanción en el ámbito fiscal mexicano, en razón de que, como hemos estipulado, la sanción es la consecuencia lógica e inmediata aplicable a el gobernado que infringe una norma jurídica en general, tal como lo dispone el maestro Eduardo García Maynez al considerar a la sanción como “la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”;<sup>41</sup> supuesto en el que se ubican tratadistas como Alejandro Saldaña Magallanes al considerarla como “...la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce, en relación con el obligado”;<sup>42</sup> o el mismo Refugio de Jesús Fernández Martínez al establecer que es “la consecuencia inmediata de la violación de la norma jurídica, o sea, es la pena o castigo que la autoridad impone a quienes incumplan con el mandato legal”.<sup>43</sup> Por lo tanto, en el ámbito fiscal, la sanción es la pena o castigo impuesto al contribuyente que incumple una disposición fiscal que le impone deberes u obligaciones fiscales.

En consecuencia encontramos que los fundamentos para considerar a la multa como sanción y no como infracción son los siguientes:

- La diferencia metodológica que hay entre una y otra. Debido a que para que se de la sanción es fundamental que el gobernado realice o lleve a cabo una conducta

---

<sup>41</sup> GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Op. Cit. Pág. 578.

<sup>42</sup> SALDAÑA MAGALLANES. Alejandro A.. Op. Cit. Pág. 15 y 16.

<sup>43</sup> FERNANDEZ MARTÍNEZ. Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 342.

antijurídica que encuadre en el supuesto normativo de la disposición fiscal, infringiendo así la norma tributaria; y por consiguiente se pueda aplicar la sanción correspondiente. Siguiendo de esta manera la ley de la causa-efecto, ya que si no hay una infracción no debe haber sanción.

- La multa es un castigo o pena para el gobernado, por lo tanto, lógicamente debe ser una sanción; en razón de que la finalidad primordial de la imposición de sanciones por la autoridad, desde hace tiempo, es la de castigar o reprimir la conducta prohibida o ilícita para el orden jurídico.
- No obstante que en nuestra legislación, específicamente en el Código Fiscal de la Federación, se maneja a las multas dentro del Capítulo de Infracciones, también es claro que el mismo establece que las sanciones se dividen en infracciones y delitos, manejando dentro de estas a la multa fiscal buscando finalmente que el contribuyente cumpla con las obligaciones fiscales incumplidas y se aseguren así los servicios del Estado.

Consecuentemente, de todo lo antes establecido, inferimos que todo infractor de la norma tributaria es acreedor a la sanción que a su conducta le asigne o establezca la ley como consecuencia directa e inmediata de su acto u omisión; dado que la finalidad de la imposición de sanciones fiscales al responsable infractor, además de evitar conductas de los contribuyentes tendientes a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es de carácter preventivo y a su vez represivo e intimidatorio, ya que el Fisco busca con la imposición de las sanciones intimidar al contribuyente y obligarlo a cumplir correctamente con sus obligaciones y deberes, evitando la reincidencia. Sirve de sustento a lo establecido el criterio jurisprudencial emitido por el Tribunal Colegiado de Circuito, contenido en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en el Tomo III, de Abril de 1996, Tesis IV, 8ª época en su página 418; que en lo conducente establece:

**“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 intimidatorio, 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, ya 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.

Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito.

Amparo directo 629/9.5: Fraccionadora Industrial del Norte, S.A. de C.V. 10 de enero de 1996 Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Cerdán Lira. Secretario: Alberto Alejandro Herrera Lugo.

Amparo directo 856/9.5: Combustibles de Oriente, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 199.5: Unanimidad de votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar: Secretario: Ángel Torres Zamarrón.

Amparo directo 691/9.5: Francisco J. Hinojosa Gutiérrez 14 de noviembre de 199.5: Unanimidad de

votos. Ponente: Juan Miguel García Salazar:  
Secretario: Ángel Torres Zamarrón.  
Semanao Judicial de la Federación su Gaceta,  
Novena Época, Tomo II-Julio, Pleno, tesis 9/9.5;  
página 5.”<sup>44</sup>

Ahora bien, en razón de que la obligación contributiva por ser de Derecho Público es obligatoria para todos los mexicanos que tengan o cuenten con la capacidad económica suficiente para contribuir al gasto público en la manera proporcional o equitativa que dispongan las leyes respectivas; se establece que el contribuyente al incumplir con su obligación contributiva trae como consecuencia inmediata que se vulneren o violen las disposiciones fiscales que las establecen y por consiguiente, el responsable del incumplimiento se hará acreedor a la imposición de la sanción correspondiente a su actuar por infracción a la norma fiscal; dando paso con esto a que la autoridad ejerza su potestad sancionadora haciendo uso de sus facultades de comprobación para obligar a el contribuyente a cumplir con sus obligaciones de contribuir al gasto público, y así, el Estado obtenga los recursos necesarios para seguir funcionando, ya que la multa tiene por objetivo fundamental que le Estado mantenga el orden Público a través de un castigo en menor o mayor grado, dependiendo del tipo de conducta infractora del particular, además de una finalidad intimidatoria, evitando con esta medida la reincidencia de los contribuyentes, pero sin olvidar que no se debe dejar a el particular, con la imposición de la medida correctiva, en insolvencia económica, puesto que en este caso la medida sería inconstitucional.

De lo antes establecido, inferimos que la sanción es la pena que la autoridad fiscal impone al obligado por incumplimiento de su tributación o de sus deberes formales establecidos en la norma fiscal como consecuencia inmediata a su violación de la ley fiscal; sanción que impone coactivamente la autoridad fiscal por la necesidad de recaudación y cumplimiento de los deberes que faciliten la misma, para que el Fisco obtenga los ingresos necesarios que le permitan cumplir con las necesidades y exigencias que le demanda el pueblo. Por lo tanto, encontramos que la multa es por regla una sanción en la legislación mexicana y

---

<sup>44</sup> Novena Época. Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Abril de 1996. Tesis: IV.3ro.8 A. Página: 418.

cuya característica esencial de ésta es su imposición coactivamente por la autoridad fiscal a fin de reprimir las violaciones a las leyes fiscales que le impongan obligaciones y deberes al gobernado, evitando por ende la reincidencia de esta conducta antijurídica y de la misma manera sirva como una medida intimidatoria hacia el contribuyente.

Consecuentemente, además de evitar conductas de los contribuyentes tendientes a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la multa, como sanción pecuniaria, es de carácter preventivo y a su vez represivo e intimidatorio, ya que el Fisco busca con la imposición de esta medida obligar al contribuyente a cumplir correctamente con sus obligaciones y deberes, evitando la reincidencia.

## **2.4. CLASIFICACIÓN DE LAS MULTAS**

Una vez delimitado el sentido de la multa, inferimos que esta maneja desde dos aspectos, por una parte desde una perspectiva reparatoria para el Fisco y en segundo lugar como una medida intimidatoria para evitar la reincidencia del actuar antijurídico del contribuyente.

Así pues, para que la autoridad fiscal este en posibilidad de imponer una multa, estas deben observar los principios contenidos en los artículos 16 y 22 constitucionales, es decir:

- Que la imposición de la multa esté debidamente fundada y motivada.
- Que la multa determinada no sea excesiva.

Situación que apoya el siguiente criterio jurisprudencial emitido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mismo que expresa lo siguiente:

***“MULTAS, REQUISITOS  
CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR.*”**

*Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos; a juicio de esta Sala Superior se debe concluir que son los siguientes: I. Que la imposición de la multa este debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal al caso. II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de las multas, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III. Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, así como la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV. Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicables al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.*

*Apéndice de Jurisprudencia del año de 1987, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Págs. 33-34.*"<sup>45</sup>

Ahora bien respecto a la clasificación de las multas encontramos en la doctrina de la materia diversas categorizaciones de estas sanciones administrativas impuestas por la autoridad fiscal, que van desde diversos puntos de vista o agrupadas respecto a diferentes modalidades de estas.

Iniciaremos con la clasificación del doctrinario Víctor Hugo González Martínez, quién considera a las multas de acuerdo con las modalidades establecidas en el Código Fiscal de la Federación, es decir, a criterio de este tratadista las multas se clasifican en cuanto a la manera en que determinan el monto económico a cubrir en:

---

<sup>45</sup> CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo. Op. Cit. Pág. 427.

- Multas según 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.
- 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 mínima y una cantidad máxima de dinero. Aplicables a la mayoría de las infracciones, las tenemos en los artículos 80, 82, 84, 84-B, 84-F; 84-H, 86, 86-B.
- 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 (así como la establecida en el artículo 86-D, por presentar garantía insuficiente de crédito fiscal derogado el 28 de junio de 2006).
- Multa establecida en un porcentaje único del impuesto omitido. Aparece en el artículo 76, segundo y tercer párrafo, 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 del 20% en el caso del 2º párrafo y del 30% en el caso del tercer párrafo de las contribuciones omitidas (antes era de 40% conforme a lo establecido en la fracción I), si se cubre antes de la liquidación del SAT.
- Multas entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido. El artículo 76 primer párrafo (antes fracción II establecía porcentaje del 50 al 100%), establece una multa del 75% al 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. Por esta razón se derogó dicha multa y sólo es aplicable al caso en que el contribuyente haya amortizado la pérdida irreal.
- Multas en el caso de personas físicas que no acumulen ingresos con partes relacionadas. La multa será menor a un 50% de las establecidas en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo 76 del CFF (antes las fracciones I y II), y por disminución de pérdidas, en cuyo caso la multa será de 15 a 20%.
- 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 calculan sobre el monto de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, y van de 20% a 25%, artículo 78. Sin embargo, si se pagan dentro de los 15 días siguientes a su notificación, tienen una reducción de 50%.
- Multas por inflación. Son aquellas que van de 0.25% a 1.00% del monto de las deudas no registradas para efectos de calcular el ajuste anual por inflación.<sup>46</sup>

Es de trascendencia precisar, tal como lo establece el autor citado, que la multa contenida entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido fue declarada inconstitucional por la Corte, dado que al calcularse sobre la contribución actualizada, incluía en el cálculo un elemento inflacionario ajeno a la pena. Quedando de esa forma la multa del 50% al 100%, con lo que se observó que se reduce de manera loable y debemos reconocer el esfuerzo del legislador. Sin embargo, debió reducirse la multa máxima pues al dejarla en 100% sigue latente la posibilidad de que se sancione al contribuyente con dicho monto máximo (inconstitucionalidad que se abordara mas adelante).

---

<sup>46</sup> Cfr. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo. Op. Cit. Pág. 60-63.

Para el doctrinario Miguel Ángel García Domínguez, en el Código Fiscal de la Federación las multas se establecen de siete formas distintas:

1. “En una cantidad de dinero fija.
2. En una cantidad de dinero mínima y otra máxima.
3. En un porcentaje único del impuesto omitido.
4. Entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido.
5. En un porcentaje de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente existió.
6. En cierto número de veces del ingreso que obtuvo el contribuyente.
7. La mayor que resulte entre una cantidad fija y un porcentaje de las contribuciones declaradas.”<sup>47</sup>

En el mismo sentido el tratadista Refugio de Jesús Fernández Martínez considera que en la legislación fiscal existen dos clases de multas:

- A. “Multas fijas, o sea de cantidad determinada.
- B. Multas variables, o sea, que oscilan entre un mínimo y un máximo, según la gravedad de la infracción.”<sup>48</sup>

Mientras que para el doctrinario Miguel Ángel García Domínguez, las multas en cuanto a su cuantía se pueden fijar por cinco sistemas enlistados a continuación:

1. “El sistema de igualdad (al daño o provecho buscado o causado).
2. El sistema global o tradicional.
3. El sistema de días-multa basado en la percepción diaria (sistema escandinavo o sistema de Thyren).
4. El sistema de multa duradera (sistema de Baumann).
5. El sistema de días-multa basado en el salario mínimo legal.”<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> Cfr. GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. Op. Cit. Pág. 402-405.

<sup>48</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. Cit. Pág. 343.

<sup>49</sup> Cfr. GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. Op. Cit. Pág. 398-401.

El sistema de igualdad consiste básicamente en imponer una sanción pecuniaria igual o en proporción al daño ocasionado con el hecho ilícito o el provecho obtenido por el infractor.

Por su parte, el sistema global es aquél en el que la multa se fija en una cantidad concreta de dinero, en un cierto número de unidades monetarias o suma global, que pretende conjugar la gravedad del ilícito y la situación económica del infractor. La ley señala los topes mínimos y máximos al arbitrio del juzgador y éste tiene en cuenta no solo las circunstancias agravantes y atenuantes, sino también la condición económica del contribuyente.

Mientras tanto, el sistema escandinavo o sistema de Thyren consiste en señalar la cuantía de la multa no en una cantidad de unidades monetarias, sino en un número determinado de días ingreso que el contribuyente perciba por su trabajo o por sus rentas, o por la suma de ambos en su caso. Sin embargo, en este sistema la multa debe estar en proporción a la capacidad económica del sujeto para soportar la multa; partiendo de que para que la multa sea justa y equitativa debe ser de igual severidad para todos.

El sistema de Baumann denominado también de multa temporal o escalonada, versa en que el condenado debe pagar, diario, semanal o mensualmente una cantidad de dinero, dejándole únicamente lo que necesite para vivir traduciéndose en un castigo en la capacidad de consumo del infractor.

Por último, el sistema de días multa basado en el salario mínimo legal la medida para la aplicación de la pena de multa no es la unidad monetaria sino el salario mínimo legal, el que supuestamente estará más o menos actualizado de acuerdo con las variaciones del costo de vida; la imposición de este sistema era para impedir la desvalorización de la multa originado por el proceso infraccionario, sin embargo, los salarios mínimos suelen quedarse muy atrás del implemento del costo de vida por lo que no constituyen una solución verdadera al problema que se pretende resolver. Siendo injusto este sistema dado que las unidades de cuantificación serán constantes, es decir, determinadas por el salario mínimo legal que se aplicará a sujetos de distinta capacidad económica.

Cabe hacer la aclaración, a manera de referencia, que en los preceptos 21 y 22 de la Carta Magna, se establecen algunas prohibiciones que limitan las facultades del Estado en la materia de imposición de multas fiscales. Tales limitaciones son tanto para el Poder Legislativo, en el momento de establecer la pena de multa en forma abstracta en la ley, así como para el Poder Ejecutivo al momento de imponer la multa concreta en cada caso al aplicar la ley.

Preceptos que en lo conducente establecen:

*“Art. 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 ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.*

*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.*

*....”*

*“Art. 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.*

*.....”<sup>50</sup>*

---

<sup>50</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

El artículo 21 constitucional, prohíbe al legislador establecer multas fiscales mayores al importe del jornal o sueldo de un día a los jornaleros, obreros y trabajadores, o del equivalente de un día de ingreso a los trabajadores no asalariados; como consecuencia de esta prohibición, la mayoría de las normas que establecen multas fiscales son inconstitucionales ya que rebasan los límites de referencia.

Por su parte, el precepto 22 de la Constitución, prohíbe la multa excesiva dado que la imposición de esta deja al contribuyente sin lo indispensable para vivir, sin embargo, también es injusta para sujetos poseedores de gran fortuna por la falta de proporcionalidad entre la multa y la contravención (inconstitucionalidad que se manejará más adelante). En el mismo sentido, dicho precepto también prohíbe que el legislador establezca y que la autoridad fiscal imponga, pena de multa trascendental, es decir, que es la que habría de infligirse a un sujeto distinto de aquél a quien es atribuible la conducta tipificada como infracción y ajeno a dicha conducta, situación con la cual se estaría perjudicando o castigando a un inocente.

De las clasificaciones anteriores inferimos que hay una correspondencia en cuanto a la forma de categorizar las multas por parte de los tratadistas referidos, sin embargo, consideramos relevantes para este estudio, la multa entre un mínimo y un máximo, la multa fija y la multa excesiva, circunstancias sobre las cuales versan los mayores problemas de inconstitucionalidad de este tipo de penas en nuestra legislación fiscal.

### **2.4.1 MULTA FIJA**

Como ha quedado establecido, la característica esencial de la pena es que se impone a título de retribución, es decir, la autoridad la impone para aumentar sus ingresos en la cantidad que dejó de percibirlos por la conducta antijurídica del infractor; sin olvidar su efecto intimidatorio.

Ahora bien, en el medio tributario, se dice que las multas fijas son aquellas que imponen una sanción única al infractor de la norma tributaria, o en otras palabras, determinan un porcentaje fijo

para la imposición de la multa o cierta cantidad determinada. En este sentido encontramos que las multas fiscales fijas, son inconstitucionales como lo establece el tratadista Miguel Ángel García Domínguez al considerar que “la multa fija, en cualquiera de sus hipótesis, excluye toda posibilidad de graduación que atienda a las características del caso concreto, lo que la hace intrínsecamente injusta, unas veces porque la multa sea muy pequeña y otras veces porque sea excesiva.”<sup>51</sup>

Lo anterior es lógico, dado que al momento de establecer un porcentaje fijo para la imposición de una multa se da la injusticia fiscal puesto que no se toman en cuenta aspectos trascendentales en la imposición y que la autoridad debe valorar para imponer la sanción; elementos que a nuestro criterio son:

- 1.- La gravedad de la infracción
- 2.- La capacidad económica del infractor

Aunque en este análisis que realiza la autoridad también estarían otros factores como la reincidencia del infractor fiscal o algunas otras consideraciones. Por consiguiente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió la inconstitucionalidad de las multas fijas a finales del siglo pasado ya que existían muchas sanciones que consistían en el establecimiento de un porcentaje único o una cantidad determinada. Sin embargo, el propio legislador cambio ésta situación en la materia fiscal al establecer en la imposición de la misma porcentajes mínimos y máximos.

En este sentido y apoyando la inconstitucionalidad de la imposición de multas fijas, el Pleno de la SCJN emitió jurisprudencia sobre las multas fijas, estableciendo que una multa que se aplica por igual a todos de manera invariable e inflexible (en una cantidad determinada o en un porcentaje fijo), propicia excesos en la autoridad sancionadora y tratamiento desproporcionado a los contribuyentes; jurisprudencia que en lo conducente establece:

***“MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.*** Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas

---

<sup>51</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. Op. Cit. Pág. 118

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.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó; con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

### **Novena Época.**

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Julio de 1995

Tesis: P./J.10/95.

Página: 19”

Aunado a lo anterior, diversos tribunales siguieron la interpretación del Pleno, estableciendo criterios jurisprudenciales

que apoyaban el sentido en el que resolvió el Pleno de la SCJN, instituyendo la inconstitucionalidad de la multa fija, mencionándose solo algunos criterios como:

1998 **"MULTA FIJA. EL ARTICULO 82, FRACCION 1, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE LA ESTABLECE, RESULTA INCONSTITUCIONAL DE ACUERDO CON LA JURISPRUDENCIA TEMATICA "**, tesis 2a.XXX/98 de la 2a. Sala, 9a. Época, SJFG, Tomo VII, marzo de 1998, pág. 416.

1999 **.'MULTAS. EL ARTICULO 76, UL TIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, VIOLA LOS ARTICULOS 22 y 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION (APLICACION DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 10/95)'**: tesis CXXXV/99 de la 2a. Sala, SJFG, noviembre de 1999, pág. 484. (Aquí se declaró la inconstitucionalidad de la multa fija del 30% por declarar pérdida fiscal en exceso).

2001. **"MULTAS FISCALES. EL ARTICULO 77, FRACCION 1, INCISO C), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE PREVE SU AMPLIACION, VIOLA LOS ARTICULOS 22 y 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION (APLICACION ANALOGICA DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 10/95)'**: 3er. TC de 140. Circuito, 9a. Época, SJFG, Tomo XIII, enero de 2001, pág. 1749. (Aquí se declara la inconstitucionalidad del artículo 77, fracción 1, inciso c) del CFF, que establece el aumento en un 50% fijo de la multa impuesta en términos del artículo 76; por analogía se aplica la jurisprudencia 10/95).

2002. **"MULTAS FISCALES. EL ARTICULO 129, FRACCION IV DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES, ES VIOLA TORIO DE LOS PRINCIPIOS**

**TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDOS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL” . 3er. TCMA del 1er. Circuito, 9a. Época, SJFG, Tomo XV abril de 2002, pág. 1295. (En este precedente se declaró inconstitucional el artículo 129 fracción IV de la LAD vigente en 1993, que establecía multa de medio tanto del valor comercial de las mercancías).**

**2003. "MULTAS FISCALES. EL ARTICULO 77, FRACCION 1, INCISO C), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL NO FIJAR LOS MARGENES MINIMO Y MAXIMO EN SU DETERMINACION, VIOLA EL ARTICULO 22 DE LA CONSTITUCION FEDERAL (LEGISLACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2000)": jurisprudencia 1a./J. 51/2003 de la 1 a. Sala, 9a. Época, SJFG, Tomo XVIII, septiembre de 2003, pág. 186. (Se declara la inconstitucionalidad del artículo 77, fracción 1, inciso c) del CFF, que establece el aumento en un 50% fijo de la multa impuesta en términos del artículo 76).**

Bajo esta tesitura, se estableció en los anteriores criterios y algunos mas emitidos por nuestros tribunales, que todas las normas que imponían en cierta manera una multa fija para el contribuyente infractor de la disposición fiscal eran contrarias a el ordenamiento constitucional dado que estas normas fiscales deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta aspectos trascendentales como la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, así como, todas aquellas circunstancias que permitan a la autoridad fiscal individualizar la sanción que impondrá al contribuyente infractor, adecuando de esta manera su actuar a lo establecido en nuestra Carta Magna y en especial a lo dispuesto por los artículos 22 y 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Por consiguiente, al establecerse multas fijas en nuestra legislación fiscal se contrariaba el ordenamiento constitucional en perjuicio del gobernado, en razón de que al aplicarse estas

sanciones a todos los contribuyentes infractores por igual no habría proporcionalidad en la imposición de las sanciones por parte de la autoridad, dejándose de lado la capacidad contributiva del infractor y la gravedad de la propia conducta antijurídica. Consecuentemente la solución de nuestros tribunales fue el establecimiento de sanciones entre un mínimo y un máximo, facultando a la autoridad sancionadora para individualizar la sanción al caso concreto, reformándose por consiguiente todas aquellas disposiciones que contenían la la figura de la norma fija.

Sin embargo, aún hoy en el Código Fiscal de la Federación encontramos una sanción con estas características, es decir, una multa fija, tal como lo dispone el tratadista Horacio Urestí Robledo, dado que siguiendo la ideas del doctrinario, en relación con este tema, concuerdo con la postura del mismo, en razón de que en el artículo 70 fracción I del Código de la Materia se establece un 40% fijo<sup>52</sup>, precepto que en lo conducente establece:

*"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. "*

De la transcripción anterior, a nuestro razonar, resalta la inconstitucionalidad de ésta multa, puesto que la sanción de referencia se aplica a todos los contribuyentes que se encuentren en el caso concreto y que su conducta se adecue a la hipótesis normativa; en el sentido de que se aplica este porcentaje fijo a todos los gobernados que paguen las contribuciones omitidas antes de que se notifique la resolución en la que se de a conocer la contribución que se omitió, por parte de la autoridad, no

---

<sup>52</sup> Cfr. URESTI ROBLEDOS, Horacio. "LAS SANCIONES FISCALES FEDERALES. INCONSTITUCIONALIDAD" TAX Editoriales. México, 2005. Págs. 85 a 93.

permitiendo que la autoridad fiscal individualice plenamente la sanción al caso concreto.

No obstante que la imposición de esta sanción es benéfica para el contribuyente infractor, por representar un porcentaje inferior al establecido en el artículo de referencia, la imposición de ésta sanción pecuniaria no permitiría la individualización o fijar el monto de la pena, dado que resultaría siempre del 40% sin importar que fueran \$1,000,000 o \$15,000 la omisión de la contribución.

Situación que se podría solventar, si el legislador diera un giro a la redacción de nuestras normas tributarias, estableciendo, respecto al tema en cuestión, que el precepto normativo utilizara la preposición "hasta" en lugar de su actual redacción; tal como lo pronunció la Segunda Sala de la SCJN, al establecer lo siguiente:

***“MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE EMPLEAN LA PREPOSICIÓN "HASTA", NO 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. Por lo tanto, el hecho de que un precepto emplee la preposición "hasta" no implica que contemple una multa fija, en virtud de que precisó un término de cantidad que no puede exceder el juzgador al aplicar la multa y si bien es cierto que no se hace referencia a la cantidad mínima, también lo es que en forma implícita, pero clara, sí está determinada, puesto que, el mínimo a imponer resulta una unidad monetaria y el máximo hasta donde el artículo autorice, por lo que sí se establece un sistema flexible para la imposición de las multas, cuenta habida que contempla un mínimo y un máximo para que la autoridad haga uso

de su arbitrio judicial en la individualización de la fijación de su monto.

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

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Octubre de 1999

Tesis: 2a. CXXV/99

Página: 586”

En tal sentido, encontramos que la multa fija es contraria al ordenamiento de la materia, puesto que no se encuentra en concordancia con los numerales 22 y 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, ya que al establecer una multa en una cantidad determinada o en un porcentaje fijo se dejaría a un lado la proporcionalidad y equidad establecidas para la contribución de los mexicanos, y más aún, no obligaría a la autoridad a imponer la sanción estableciendo la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, y en general, todo aquello que permita fijar o individualizar el monto de la multa al caso concreto.

#### **2.4.2 MULTA EXCESIVA**

La imposición en nuestra materia de lo que es considerado como multa excesiva, la encontramos enmarcada a rango constitucional en el artículo 22, mismo que dispone lo siguiente:

*“Art. 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.*

..... „<sup>53</sup>

Sin embargo, la norma no aclara qué debe entenderse como “excesiva”, dándonos a entender que están prohibidas este tipo de multas dado que son exorbitantes, buscándose asegurar la integridad en todo ser humano, sin olvidar, que esta prohibición respecto a la multa, abarca tanto al legislador en el momento de establecer la multa en la ley, como al órgano encargado de juzgar el ilícito al momento de imponer la pena.

Es así que la jurisprudencia ha establecido que se debe entender por multa excesiva al establecer los siguientes criterios:

**"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."

---

<sup>53</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

Novena Época  
Instancia: Pleno de la SCJN  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su  
Gaceta  
Tomo: Julio de 1995  
Jurisprudencia: 9/95  
Página: 5.”

En tal sentido, encontramos que una multa es excesiva para el infractor del ordenamiento fiscal cuando la misma no toma en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente y la gravedad de la propia infracción, resultando por consiguiente ruinosa para el gobernado quien se encontraría imposibilitado para cumplir con esta sanción pecuniaria. Consecuentemente, nuestros tribunales establecieron la inconstitucionalidad de las multas excesivas, en este sentido el Tercer Tribunal Colegiado emitió tesis al respecto bajo los términos siguientes:

**“MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.** De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son

las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

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

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

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

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

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

Novena Época

Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: 111, Febrero de 1996

Tesis: VI.30. J/4

Página: 322”

Aunado a lo anterior, el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito emitió la tesis IV.3º.8.A apoyando la inconstitucionalidad de la multa excesiva al establecer lo siguiente:

**“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 este 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 intimidatorio, 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, ya 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.

Novena Época

Tomo II-Julio, Pleno, tesis 9/95: página s:

Novena Época

Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Abril de 1996

Tesis: IV.3ro.8 A

Por consiguiente encontramos que de las transcripciones anteriores, será excesiva toda aquella sanción pecuniaria que rebase el límite de lo ordinario y lo razonable, es decir, que el monto de ésta imposición sea desproporcionado a la gravedad del ilícito fiscal. Situación que se refleja en la doctrina de la materia, caso concreto es el del tratadista Miguel Ángel García Domínguez al establecer que multa excesiva es “aquella que es extralimita, que se propasa, que va más allá de lo lícito y razonable.”<sup>54</sup>

En este sentido encontramos que de lo dispuesto en la doctrina y lo estipulado en los criterios jurisprudenciales transcritos, para la imposición de una multa fiscal deberán valorarse algunos supuestos, para que la imposición pecuniaria no sea excesiva o se identifique cuando se está en presencia de una multa excesiva. Supuestos que a nuestra consideración son los siguientes:

- 1.- La gravedad del ilícito. Dado que con la valoración de la gravedad de la conducta antijurídica del infractor, se puedan observar las consecuencias que se producen con el ilícito, las condiciones en las que se cometió y el monto de la contribución omitida.
- 2.- El monto del negocio
- 3.- La capacidad económica del contribuyente incumplido

Es importante observar que en la imposición de la multa la intención de la autoridad administrativa es intimidar al infractor y evitar su reincidencia, pero nunca debe ser la de terminar con el patrimonio del contribuyente, ni que la pena impuesta sea ruinosa o trascendental, es decir, que la pena afecte sólo al autor de la conducta antijurídica y no a los familiares del castigado y que la misma le cause la imposibilidad de satisfacer sus necesidades primordiales.

En ésta tesitura la imposición de la multa fiscal debe estar en proporción al mal de la infracción y en de acuerdo a la capacidad que tenga el mismo para solventar la imposición de las mismas.

---

<sup>54</sup> GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. Op. Cit. Pág. 407

Dado que consideramos que la mayoría de las veces la autoridad fiscal, al imponer las sanciones, sólo toma en cuenta el primer punto relativo a la gravedad de la infracción para el establecimiento de la sanción pecuniaria, dejando a un lado un aspecto trascendental como es el de la capacidad contributiva. Punto que incluso está contemplado a nivel constitucional en el artículo 31 fracción IV, puesto que el gobernado debe aportar de acuerdo a su capacidad contributiva.

Respecto a este punto, existe jurisprudencia emitida por el Pleno de la SCJN, misma que establece:

**“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S. C. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/19 99, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 109/99

Página: 22”

Es así, que para evitar lo excesivo de las multas, la autoridad debe valorar la gravedad de la infracción, el monto del negocio y sobre todo las condiciones económicas del infractor, que en nuestro sistema actual de imposición de multas resuelve o pretende resolver aplicando una sanción entre un mínimo y un máximo.

Por consiguiente, la imposición de la multa fiscal debe ser de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 22 constitucional en relación a la fracción IV del artículo 31 del mismo ordenamiento; para que de esta forma la imposición de multas sea plenamente constitucional y no contrarié el ordenamiento jurídico aplicable. Sin embargo, aun hoy, en nuestro sistema actual de imposición de multas, consideramos que algunas de las causas por las cuales se puede originar el establecimiento de multas excesivas son:

- 1.- El desconocimiento de los principios teóricos rectores de las multas fiscales.
- 2.- La mala técnica legislativa respecto a la materia.
- 3.- Una exagerada prevención e intimidación.

Consecuentemente, a pesar de que se ha declarado la inconstitucionalidad de las multas excesivas por nuestros Tribunales, el establecimiento de las multas entre un mínimo y un máximo puede ser en ocasiones excesivo para el contribuyente infractor debido a la imposición caprichosa de la autoridad fiscal de la sanción pecuniaria, no individualizándola al caso concreto, por lo que puede considerarse en algunos casos como una pena excesiva para el gobernado por no considerar todas aquellas

circunstancias que permitan la individualización plena de la sanción fiscal, como sería la gravedad de la infracción y la capacidad económica del infractor, es decir, de acuerdo a lo establecido en la Constitución y en especial a lo dispuesto por los preceptos 22 y 31, fracción IV del ordenamiento de referencia.

### **2.4.3 MULTA NO ACCESORIA**

El establecimiento de este tipo de multa obedece a el criterio del tratadista Víctor Hugo González Martínez referente a que si de conformidad a lo establecido por el artículo 3º del código Fiscal de la Federación, las sanciones son accesorios de las contribuciones y por lo tanto de conformidad al numeral 2º del mismo ordenamiento, participan de la naturaleza de estas; existe en nuestros criterios jurisprudenciales uno emitido por el Decimosexto Tribunal Colegiado sobre las multas establecidas en el artículo 76 del Código de referencia, indicando que éstas sanciones pecuniarias no pueden ser consideradas como accesorios de las contribuciones, criterio que establece lo siguiente:

***“MULTAS FISCALES. ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, FRACCIONES I, II Y III, NO PUEDEN SER CONSIDERADAS COMO ACCESORIOS.*** Resulta cierto que conforme al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, **las multas tienen el carácter de accesorios de la contribución; sin embargo, una exégesis correcta del artículo 76 del ordenamiento legal invocado, lleva a determinar que las multas que en distintos porcentajes sobre las contribuciones omitidas establecen las fracciones I, II Y III, del referido precepto, no pueden ser consideradas como accesorios que el particular deba cubrir al momento de enterar la contribución omitida, junto con los otros accesorios que conforme a la misma ley se generen, toda vez que el legislador estableció la aplicación de esas multas en forma independiente a los otros accesorios que genere la contribución, al señalar expresamente en las fracciones I y II del numeral citado, que las multas se cuantificarán en un 50% o 100% de las contribuciones omitidas, cuando el obligado las cubra junto con sus accesorios, antes o**

después de que se cierre el acta final de visita o de que se le notifique el oficio de observaciones, respectivamente, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió, y el mismo artículo, en ninguna forma obliga a que se cubran al momento de enterar la contribución omitida y sus accesorios, las multas a que se refieren las fracciones del multicitado precepto.

Octava Época

Instancia: Tribunal Colegiado del Decimosexto Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IV, segunda parte-2, julio a diciembre de 1989

Tesis: XVI J/5

Página: 634”

Sin embargo, coincidimos con el criterio del tratadista en cuestión, dado que esta jurisprudencia no es muy clara, y de tomarla en cuenta se estaría contraviniendo la naturaleza propia de la multa como sanción fiscal pecuniaria, discutida en apartados anteriores, en razón de que con éste criterio se perjudicaría más al contribuyente ya que como lo referimos en el punto de multas fijas, la impuesta en la fracción I del numeral 76 del Código Fiscal, esta estableciendo un porcentaje fijo para la imposición de la misma dejando a la autoridad en imposibilidad de tomar en cuenta la gravedad de la infracción y sobre todo la capacidad contributiva del gobernado.

En la misma tesitura, con esta jurisprudencia se obliga al contribuyente a desembolsar mas dinero en el pago de sus contribuciones omitidas, en razón de que, al pagar esta multa en los términos establecidos en el criterio de referencia, en cualquiera de sus supuestos se estaría pagando la multa en el porcentaje establecido por la contribución que el contribuyente estima omitió más sus respectivos recargos y actualizaciones; y si resultare que conforme al propio artículo en comento “...si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I de este artículo, aplicarán el por ciento que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones”; en otras palabras, a nuestro criterio, el

contribuyente estará pagando al Fisco otra cantidad que la propia autoridad estima todavía no consideró el gobernado infractor, en un porcentaje mayor a el que el contribuyente había calculado su multa más su respectiva actualización.

Así, encontramos que, la imposición de una multa fiscal por la omisión de contribuciones resulta excesiva, ya que el Fisco por concepto de ésta sanción pecuniaria establece un monto exorbitante para el contribuyente que infringió la norma, dado que de conformidad con lo establecido en el artículo 17-A y 21 del Código de la materia, además de la contribución omitida y su respectiva multa, el gobernado está obligado a cubrir la actualización de éstas obligaciones; es decir, el contribuyente tiene que pagar las contribuciones omitidas y su respectiva sanción en la fecha establecida, de lo contrario su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que se efectúe. Y si observamos que en la imposición de las multas fiscales a pesar de que se establecen montos mínimos y máximos, si estos no toman en cuenta la capacidad contributiva del gobernado o la gravedad de la infracción será desproporcional al infractor y en consecuencia se estaría tratando en la misma situación a ricos y pobres. Con lo anterior se observa la importancia de establecer plenamente la individualización de la pena a cada caso concreto para que el contribuyente omiso esté en posibilidad de corregir su falta así como cubrir la sanción impuesta por su actuar antijurídico.

Situación que dejaría al contribuyente económicamente en un estado de insolvencia, dado que como se estableció en el apartado respectivo de multas excesivas, esta multa pagada sería ruinosa para algunos contribuyentes cuya capacidad contributiva no sea suficiente para solventar dicha imposición; o más aún, orillando al contribuyente con este tipo de sanciones a incumplir cada vez más con la obligación que tiene de contribuir al gasto público, precisamente porque su contribución desproporcional e inequitativa, derivada sobre todo por los altos porcentajes de multas establecidos en nuestra actual Sistema de Imposición de multas fiscales.

Consecuentemente, el seguir esta tesis emitida por el Decimosexto Tribunal Colegiado considerando a la multa no accesoria, se contravendría evidentemente la naturaleza de la propia sanción pecuniaria, dado que el aceptar que la multa no debe ser considerada como un accesorio de las contribuciones se

negaría la propia naturaleza de las multas en relación con lo estipulado por los numerales 3º y 2º del Código de la materia, considerando que las sanciones son accesorios de las contribuciones y por lo tanto participan de la naturaleza de estas; por consiguiente estimamos que este criterio debe ser superado dado que contraviene la naturaleza jurídica de las multas fiscales.

#### **2.4.4 MULTA ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO**

Una vez delimitado que la multa fija es la establecida en un porcentaje o en una cantidad determinada y que por esta circunstancia es inconstitucional, la respuesta de nuestras autoridades a esta situación, siguiendo los distintos criterios de la jurisprudencia mexicana, fue fijar en la ley tributaria montos mínimos y máximos a la multa, circunstancia que en nuestro Código Fiscal de la Federación actual es la forma en que una multa debe estar estipulada para que las multas no sean fijas.

En este sentido, el pleno de la SCJN estableció que las multas determinadas e impuestas por una autoridad en un porcentaje entre un mínimo y un máximo no son inconstitucionales porque facultan a la autoridad para determinar su monto, situación que observamos en la tesis emitida en los siguientes términos:

***“MULTAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN EN PORCENTAJES DETERMINADOS ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, NO SON INCONSTITUCIONALES.***

Esta Suprema Corte ha establecido, en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/95, que las leyes que prevén multas fijas resultan inconstitucionales por cuanto al aplicarse a todos por igual de manera invariable e inflexible, propician excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares; sin embargo, no pueden considerarse fijas las multas establecidas por el legislador en porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, porque con base en ese parámetro, la autoridad se encuentra facultada para individualizar las sanciones de conformidad con la gravedad de la infracción, la capacidad económica del

infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor.

Amparo en revisión 436/97. Industrial Durango, S.A. de C. V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Juan N. Silva Meza y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humbello Muñoz Grajales.

Amparo en revisión 1931/96. Vehículos, Motos y Accesorios de Durango, S.A. de C. V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Juan N. Silva Meza y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E Alvarado Puente.

Amparo directo en revisión 1302/97. Distribuidora Monte Largo de Iguala, S.A. de C. V. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo directo en revisión 2101/97. María Eugenia Concepción Nieto. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carezo Rivas.

Amparo en revisión 701/96. Regina Hernández Vizcaíno. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Enrique Zayas Roldán.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 102/99

Página: 31”

Por tal circunstancia el Pleno, como se observa en la transcripción anterior, determinó que este tipo de multas no son inconstitucionales bajo el argumento de que “con base en ese parámetro, la autoridad se encuentra facultada para individualizar

las sanciones...”, estableciendo la obligación a cargo de la autoridad fiscal de individualizar la sanción correspondiente al gobernado infractor de la normatividad tributaria.

En tal circunstancia, el establecimiento de las multas entre un mínimo y un máximo son determinables de dos maneras, como acertadamente maneja el tratadista Víctor Hugo González Martínez, de la siguiente manera:

- “Aplicando un porcentaje mínimo y hasta un máximo sobre el importe de la omisión, o
- En una cantidad de dinero que va de una mínima hasta una máxima, dependiendo del tipo de infracción.”<sup>55</sup>

Sin embargo, es de suma trascendencia resaltar, que varios tribunales siguieron esta tendencia de calificar, de manera casi automática, como constitucionales, aquellas disposiciones jurídicas que establecían multas entre un mínimo y un máximo; no obstante los diversos criterios que establecían que una ley no es inconstitucional cuando contiene multas entre porcentajes mínimos y máximos, algunos de nuestros tribunales establecieron que cuando se de este supuesto, la misma ley será inconstitucional si carece de reglas que permitan individualizar la sanción al caso concreto.

Lo anterior, en razón de que para que una autoridad pueda individualizar una sanción, ésta debe observar ciertos requisitos, como puntualiza el tratadista Horacio Uresti Robledo al establecer:

1. Que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor (capacidad contributiva).
2. Que la propia ley contenga reglas para que las autoridades estén en posibilidad de fijar el monto o cuantía de la multa, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la reincidencia del infractor y todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo. Op. Cit. Pág. 146.

<sup>56</sup> Cfr. URESTI ROBLEDO, Horacio. Op. Cit. Pág. 93 a 98

Consecuentemente, se ha estipulado en diversos criterios jurisprudenciales que las leyes que establezcan multas deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras se encuentren en la posibilidad de fijar el monto o cuantía de éstas, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, y todas aquellas circunstancias que permitan individualizar la sanción pecuniaria aplicable al costo concreto.

Aunado a lo anterior, existen diversos criterios jurisprudenciales que sustentan la obligación de la autoridad fiscal de individualizar plenamente la imposición de una multa fiscal al caso concreto, mencionándose solo algunos criterios como:

***“MULTAS FISCALES. LA COMPRENDIDA EN EL ARTICULO 76 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DEBE ABARCAR TANTO EL ELEMENTO OBJETIVO COMO EL SUBJETIVO PARA NO SER VIOLATORIA DE GARANTIAS INDIVIDUALES. Para que la multa sea motivada, proporcional y justa, y no excesiva en los términos del artículo 22 constitucional, es necesario tomar en cuenta el elemento objetivo que corresponde a la gravedad de la infracción determinada, así como el subjetivo, que se refiere a las circunstancias personales del infractor. Por ende, no basta que la multa que se imponga sea la mínima de entre el mínimo y máximo, que señala la ley para establecer de manera absoluta que por ese solo hecho no puede ser violatoria de garantías, ya que en todo caso ese monto variable en la ley, sólo guarda relación con el elemento objetivo, dejando de considerar el subjetivo, lo que puede motivar la injusticia de la sanción, no obstante que la multa impuesta fuere la mínima porque pudiera atentar en contra de lo dispuesto en el artículo 22 constitucional que prohíbe la imposición de multas excesivas porque aun la multa mínima pudiera ser excesiva para un contribuyente atento a su situación particular. Por consiguiente, aun en los casos de imposición de multas mínimas, la autoridad sancionadora debe desplegar el arbitrio que la ley le***

*concede individualizándola, y tomando en cuenta los dos elementos anteriores, para así cumplir con el diverso mandamiento del artículo 16 constitucional fundando y motivando su decisión según el caso particular.*

*Novena Época*

*Instancia: Primer Tribunal colegiado del Octavo Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: Marzo de 1999*

*Tesis:*

*Página: 1422”*

En tal tesitura y en apoyo a la obligación de la autoridad fiscal de individualizar la imposición de la sanción económica, es menester que la autoridad al individualizar fundamente y motive su actuar aun si esta es la misma, tal como lo plantea el siguiente criterio:

**“MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.** *Si bien es cierto que de conformidad con el artículo 16 Constitucional todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica de un particular debe fundarse y motivarse, también lo es que resulta irrelevante y no causa violación de garantías que amerite la concesión del amparo, que la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, imponga al particular la multa mínima prevista en la ley sin señalar pormenorizadamente los elementos que la llevaron a determinar dicho monto, como lo pueden ser, entre otras, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia, ya que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor a la mínima, pero no cuando se aplica esta última, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una sanción menor. Ello no atenta contra el principio de fundamentación y motivación, pues es claro que la autoridad se encuentra obligada a fundar con todo*

*detalle, en la ley aplicable, el acto de que se trate y, además, a motivar pormenorizadamente las razones que la llevaron a considerar que, efectivamente, el particular incurrió en una infracción; es decir, la obligación de motivar el acto en cuestión se cumple plenamente al expresarse todas las circunstancias del caso y detallar todos los elementos de los cuales desprenda la autoridad que el particular llevó a cabo una conducta contraria a derecho, sin que, además, sea menester señalar las razones concretas que la llevaron a imponer la multa mínima.*

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

*Novena Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: X, Diciembre de 1999*

*Tesis: 2a./J. 127/99*

*Página: 219”*

Aunado a lo anterior, la Primer Sala de la SCJN emitió la tesis 1a./J. 51/2003 apoyando la individualización de la multa fiscal al contribuyente omiso, criterio que en lo conducente establece lo siguiente:

***"MULTAS FISCALES. EL ARTICULO 77, FRACCION I, INCISO C), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL NO FIJAR LOS MARGENES MINIMO y MAXIMO EN SU DETERMINACION, VIOLA EL ARTICULO 22 DE LA CONSTITUCION FEDERAL (LEGISLACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2000). Al establecer el citado precepto legal que las multas se aumentarán en una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o***

*recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere el artículo 75, fracción III, del mencionado código, viola el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues omite proporcionar la base que permita a la autoridad hacendaria determinar el monto individualizado de la multa que debe aplicarse al infractor, en atención a la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor o cualquier otro elemento del cual pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho sancionado. Esto es, el indicado artículo 77, fracción I, inciso c), prevé una multa excesiva, pues al no comprender un margen mínimo y uno máximo, la sanción económica respectiva no podrá determinarse por la autoridad en relación con la gravedad de la infracción, o por virtud de la concurrencia, en cada caso, de circunstancias atenuantes tales como el cumplimiento de las obligaciones fiscales en forma espontánea fuera de los plazos señalados en la ley, o que se haya incurrido en infracción por causa de fuerza mayor o caso fortuito, o agravantes como la omisión en el entero de las contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes, que influyan en la disminución o elevación de la multa, de manera que al no existir la fijación de dichos márgenes en la determinación de las multas a imponer, la autoridad no se encuentra en posibilidad real y jurídica de apreciar la conducta (infractor primario o reincidente), la gravedad de la infracción y la capacidad económica del infractor, para determinar de manera fundada y motivada la sanción individualizada.*

*Novena Época*

*Instancia: Primera Sala de la SCJN*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: septiembre de 2003*

*Tesis: 1a./J. 51/2003*

*Página: 186”*

En tal sentido, encontramos que la imposición de una multa por violación a las disposiciones fiscales debe ser individualizada por la autoridad impositora tomando en cuenta circunstancias

trascendentales como la capacidad contributiva del contribuyente y la gravedad de la propia infracción. Ahora bien, a pesar de que la imposición de una multa sea en el porcentaje mínimo que marca la ley, ésta debe cumplir con la obligación constitucional de estar plenamente fundada y motivada para que el actuar de la autoridad este apegada a derecho. En apoyo a este punto, encontramos la tesis emitida por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito emitida en los siguientes términos:

***“MULTAS FISCALES. AUN SIENDO LA MINIMA, NO ES ABSOLUTA NI IRRESTRICTA LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA IMPONERLAS. Sostener el criterio de que cuando se aplique el porcentaje mínimo de una multa, no deban especificarse las razones de su proporcionalidad y justicia, especialmente en el caso de que el monto sea de un 70%, sería tanto como pretender encubrir y justificar la aparente constitucionalidad de una multa de una magnitud significativa, para cuya imposición no se atiende al elemento subjetivo del actor, corriendo el riesgo de ser excesiva y desproporcional a las circunstancias del particular en el caso concreto, pues el hecho de que el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, no reproduzca los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación que exige el artículo 16, no significa que la autoridad no debe observar ese mandato constitucional y solamente atender a la ley secundaria, porque ante todo y por encima de cualquier ley se encuentra el principio de supremacía constitucional previsto en el artículo 133 de nuestra Carta Magna, lo que implica que la autoridad sancionadora por imperativo jerárquico debe, al imponer una multa, tomar en consideración tanto el elemento objetivo como el subjetivo del infractor, pues basta la existencia de esos mandatos para que la obligación subsista para cualquier autoridad, y así salvaguardar las garantías individuales previstas en los artículos 16 y 22, párrafos primeros, de nuestra Carta Fundamental.***

*Novena Época*

*Instancia: Primer Tribunal colegiado del Octavo Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: Marzo de 1999  
Tesis:  
Página: 1421”*

En conclusión, a nuestro juicio, no basta con que la ley establezca un mínimo y un máximo para salvar la inconstitucionalidad de una multa fija, sino que, además debe establecer normas jurídicas que permitan y obliguen a la autoridad a individualizar la sanción pecuniaria al caso concreto apegándose de esta manera a la garantía constitucional y por consiguiente la misma no sea excesiva.

En este sentido, la autoridad fiscal debe imponer al infractor de la normatividad tributaria la pena adecuada a su conducta antijurídica; es decir, que las autoridades impositoras estén facultadas, por la propia ley, para que se encuentren en la posibilidad de fijar el monto o cuantía de éstas, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, y todas aquellas circunstancias que permitan individualizar la sanción pecuniaria aplicable al caso concreto. Obteniéndose de esta manera una multa motivada, proporcional y justa, y no excesiva en los términos del artículo 22 constitucional, en razón de que se toman en cuenta el elemento objetivo que corresponde a la gravedad de la infracción determinada, así como el subjetivo, que se refiere a las circunstancias personales del infractor y adecuándose en este sentido al caso concreto.

## **2.5 LAS MULTAS A LA LUZ DEL CÓDIGO FISCAL**

No obstante que el Código Fiscal de la Federación ha sido objeto de múltiples reformas para que el sistema de multas implantado en el mismo se encuentre apegado a las garantías constitucionales, actualmente encontramos disposiciones, respecto al tema en estudio, que a nuestro criterio y de la propia doctrina de la materia son absolutamente inconstitucionales.

Situación que consideramos existente en nuestro Código Fiscal, en razón de que el mismo no atiende a conceptos

fundamentales en materia de imposición de sanciones pecuniarias como lo es la multa fiscal, tales como:

- Que no sean excesivas
- Que no sean fijas
- Que sean proporcionales y equitativas
- Que sean conforme a la capacidad contributiva del infractor
- Que se establezcan reglas y normas para la individualización de la sanción

Criterios que se han abordado en puntos anteriores que nuestra jurisprudencia marca para que la autoridad tome en cuenta en el momento de la imposición de multas fiscales, tal como lo establece el criterio jurisprudencial emitido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, misma que expresa lo siguiente:

**“MULTAS, REQUISITOS  
CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR.**

*Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos; a juicio de esta Sala Superior se debe concluir que son los siguientes: I. Que la imposición de la multa este debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal al caso. II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de las multas, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III. Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, así como la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV. Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un*

*máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicables al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.*

*Apéndice de Jurisprudencia del año de 1987, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Págs. 33-34.”<sup>57</sup>*

Situaciones que se observan con gran regularidad en los litigios ante la autoridad. Como ejemplo encontramos lo establecido en el artículo 76, párrafos 2º y 3º del Código Fiscal de la Federación, que establece un porcentaje fijo del 20% y 30% respectivamente, no obstante que se trata de una disminución de la multa para los contribuyentes que se ubiquen en la hipótesis normativa de este precepto fiscal, la misma a nuestro criterio resulta inconstitucional (como lo abordamos en el punto respectivo a las multas fijas), lo anterior en razón de que la sanción de referencia se aplica a todos los contribuyentes que infrinjan dicha disposición adecuándose consecuentemente a la hipótesis normativa; en el sentido de que se aplica este porcentaje fijo a todos los gobernados que paguen las contribuciones omitidas antes de que se notifique la resolución en la que se de a conocer la contribución que se omitió, por parte de la autoridad, no permitiendo que la autoridad fiscal individualice plenamente la sanción al caso concreto.

No obstante que la imposición de esta sanción es benéfica para el contribuyente infractor, por representar un porcentaje inferior al establecido en el artículo de referencia, la determinación de esta sanción pecuniaria no permitiría la individualización o fijar el monto de la pena, dado que resultaría siempre del 20% o 30% (según sea el caso) sin importar que fueran \$1, 000,000 o \$15,000 la omisión de la contribución.

Situación que se podría solventar, si el legislador diera un giro a la redacción de nuestras normas tributarias, estableciendo, respecto al tema en cuestión, que el precepto normativo utilizara la preposición “hasta” en lugar de su actual redacción.

En este sentido las multas dispuestas en el Código Fiscal de la Federación son establecidas entre un porcentaje mínimo y un

---

<sup>57</sup> CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo. Op. Cit. Pág. 427.

máximo o entre una cantidad mínima o máxima, es decir, en esta categoría es en donde encuadran la mayoría de las multas enunciadas en el Código de la materia.

Así, de acuerdo al estudio que hace el tratadista Víctor Hugo González Martínez de las multas que impone el Código Fiscal de la Federación vigente, podemos establecer que nuestro actual sistema de multas enmarca las siguientes:

- Multa establecida en un porcentaje único del impuesto omitido. Aparece en el artículo 76, segundo y tercer párrafo, 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 del 20% en el caso del 2º párrafo y del 30% en el caso del tercer párrafo de las contribuciones omitidas (antes era de 40% conforme a lo establecido en la fracción I), si se cubre antes de la liquidación del SAT.
- Multas entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido. El artículo 76 primer párrafo (antes fracción II establecía porcentaje del 50 al 100%), establece una multa del 75% al 100% de las contribuciones omitidas cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de las facultades de comprobación.
- Multas entre una cantidad mínima y una cantidad máxima de dinero. Aplicables a la mayoría de las infracciones, las tenemos en los artículos 80, 82, 84, 84-B, 84-F; 84-H, 86, 86-B.
- Multas según 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.
- 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 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 (así como la establecida en el artículo 86-D, por presentar garantía insuficiente de crédito fiscal derogado el 28 de junio de 2006).

- 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.
- 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.
- Multas por error aritmético. Se calculan sobre el monto de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, y van de 20% a 25%, artículo 78. Sin embargo, si se pagan dentro de los 15 días siguientes a su notificación, tienen una reducción de 50%.<sup>58</sup>

Consecuentemente, en las multas establecidas en nuestro Código Fiscal, a pesar de sus múltiples reformas, encontramos vicios de inconstitucionalidad en algunas disposiciones, como ejemplo claro tenemos el porcentaje establecido en el artículo 17 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en un 20% en su primer párrafo y de un 30% en su segundo párrafo, que a pesar de ser una disminución en la multa establecida por omisión de contribuciones en el numeral 76 del Código Fiscal de la Federación consideramos que esta es una multa fija como se maneja en el punto respectivo de las multas fijas por no atender o encontrarse acorde a nuestra normatividad y no atender a lo dispuesto por nuestra jurisprudencia.

## **2.6 RAZONAMIENTOS LÓGICO-JURÍDICOS DE LA IMPOSICIÓN DE MULTAS**

---

<sup>58</sup> Cfr. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo. Op. Cit. Pág. 60-63.

La imposición de multas como pena pecuniaria impuesta al contribuyente obedece indudablemente a que ésta es una medida con que cuenta la autoridad para obligar al contribuyente a que no se abstenga de cumplir con sus obligaciones contributivas así como de sus deberes formales, además de servir como medida intimidatorio para otros gobernados que quieren “sustraerse” del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Aunado a lo anterior, la razón de la imposición jurídica de ésta sanción al infractor de una disposición contributiva es que el gobernado que viola una ley fiscal se coloca dentro de una hipótesis normativa establecida en la propia norma para la tipificación de la conducta antijurídica.

En este sentido, para que persista el orden jurídico en nuestra sociedad, y sobre todo, en materia de contribuciones para que el Estado esté en posibilidad de cumplir con los fines para los que fue creado y solventar las necesidades de la sociedad debe imponer multas como sanciones pecuniarias por violación a disposiciones fiscales para evitar con esto prácticas de los contribuyentes tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Sin duda que toda violación o infracción a una norma jurídica trae como consecuencia inmediata una sanción para mantener el orden en una sociedad y la igualdad de circunstancias entre los gobernados, lo anterior en razón de que debe haber:

- Una adecuación y correspondencia entre el suceso o acto a conductas del contribuyente y la hipótesis legal.
- Preservar las garantías constitucionales de cada uno de los gobernados.

Por consiguiente, las multas van paralelas a los actos del gobernado como medio coercitivo de la autoridad hacendaría para no quebrantar el orden público, asegurando con esta medida la eficacia y regularidad de los fines y servicios del propio Estado.

En la doctrina jurídica de la materia, la imposición de las multas fiscales, deben sujetarse a las reglas generales estipuladas en la normatividad tributaria, entre las que encontramos las siguientes:

- Que exista una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta.
- Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria.
- Que la propia ley señale que la comisión de esa conducta antijurídica constituye infracción fiscal.
- Que la multa esté prevista legalmente.
- 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 accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.
- Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que imponga.
- El monto de las multas establecidas en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley.
- 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 hasta que el mismo se efectúe.
- Dentro de los límites fijados por el Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de infracciones a las leyes fiscales, deberán fundar y motivar su resolución, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 y 22 de la Constitución Federal, debiendo contener la resolución respectiva los siguientes requisitos:
  - ◆ Que la imposición de la multa esté debidamente fundada significa que exprese con precisión el artículo de la ley aplicable al caso.
  - ◆ Que se encuentre motivada, significa que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
  - ◆ Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto

u omisión que haya motivado la imposición de la multa; que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.

- ◆ Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo o cierto monto intermedio entre los dos.

Finalmente, a nuestro juicio, el razonamiento lógico jurídico de la imposición de la multa por la autoridad hacendaría al infractor responsable responde a la necesidad de evitar el incumplimiento de la norma fiscal, asegurando así la observancia de las obligaciones fiscales; siempre y cuando la imposición de la multa sea con estricto apego a las disposiciones tributarias además de que estas no sean inconstitucionales y ruinosas al contribuyente, dado que de no existir esta medida a favor de la autoridad los contribuyentes estarían incitados a incumplir con sus obligaciones fiscales.

# **CAPITULO 3: LA MULTA ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

3.1.- Conceptos de constitucionalidad e inconstitucionalidad de las multas. 3.1.1.- Pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 3.1.2.- Inconstitucionalidad de la multa mínima. 3.1.3.- Análisis de los criterios emitidos por los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa y el TFJFA. 3.2.- La aplicación de los diferentes criterios jurisprudenciales de Multas Fiscales. 3.3.- Propuesta para la individualización de la multa fiscal.

# **CAPÍTULO 3: LA MULTA ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

## **3.1 CONCEPTOS DE CONSTITUCIONALIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS**

Un problema frecuente, en la imposición de multas fiscales, por la autoridad hacendaría gira en torno ha si estas son constitucionalmente impuestas, en razón de que, en respuesta a este problema, nuestros Tribunales se han visto en la necesidad de reformar diversas disposiciones de nuestro Código Fiscal de la Federación, debido a la perdida de innumerables asuntos en los Tribunales por el reclamo de los contribuyentes respecto este tema. No obstante las diversas resoluciones judiciales respecto a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la imposición de una multa, por la infracción a una norma tributaria y las numerosas reformas de las que ha sido objeto el sistema de multas que impone el código de la materia, todavía tenemos multas inconstitucionales.

Sin embargo, a pesar de que existen multas inconstitucionales impuestas a los contribuyentes, éstos se ven imposibilitados para hacer valer dicha inconstitucionalidad ante las autoridades competentes, aunque la multa resulte mayor a su capacidad contributiva y contraria a nuestra normatividad, en razón de que, por lo regular, los gobernados que alcanzan la justicia son aquellos contribuyentes que tienen la suficiente capacidad financiera para sufragar los altos costos económicos necesarios para tener una adecuada defensa fiscal.

En este orden de ideas expondremos los conceptos de constitucionalidad e inconstitucionalidad, iniciaremos considerando que "de la Constitución se deriva la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes ordinarias. No existiendo en México tribunales específicamente constitucionales, ni figuras como el Ombudsman, o el 'Defensor del pueblo', etc., por lo que necesariamente conoce sobre la constitucionalidad o

inconstitucionalidad de las leyes la suprema Corte de Justicia de la Nación por juicio directo de amparo. Es preciso distinguir los términos constitucionalidad, inconstitucionalidad y anticonstitucionalidad. Del primero, deberá entenderse ante todo el precepto al que se le hace referencia, mientras que la anticonstitucionalidad ha de estar referida a un precepto concreto y determinado. Así, las leyes ordinarias u orgánicas no pueden, desde el punto de vista formal, ser anticonstitucionales. Es más, ni siquiera inconstitucionales; es decir, no pueden ser contrarias ni a precepto ni a la voluntad del legislador (pueblo). No han de contradecir a los lineamientos concretos, específicos y, en su caso, al significado del contenido constitucional.”<sup>1</sup>

Por su parte, el tratadista RAFAEL DE PINA VARA considera que la constitucionalidad “es la característica de un acto o norma que responde al sentido político-jurídico de una Constitución”;<sup>2</sup> mientras que es inconstitucional “el acto o norma cuyo contenido está en contradicción con la Constitución Política del Estado”.<sup>3</sup>

Así mismo, Rafael de Pina, establece que la norma o acto contrarios a algún precepto o principio contenidos en la Constitución Política del Estado es anticonstitucional, por consiguiente, encontramos que la constitucionalidad de una norma existirá cuando la misma esté conforme a lo prescrito por nuestra Carta Magna; además, el propio tratadista determina que la inconstitucionalidad o anticonstitucionalidad se usan como sinónimos cuando una norma es contraria o no está conforme a lo que dispone nuestro máximo ordenamiento jurídico.<sup>4</sup>

Consecuentemente, observamos que se habla de constitucionalidad cuando se actúa o se procede conforme a lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por ende nos encontraremos ante la inconstitucionalidad cuando el acto contrarié el ordenamiento constitucional; circunstancia que observamos a menudo en el Sistema Jurídico Mexicano y por supuesto en la legislación Fiscal, en donde, a nuestra consideración, es donde mas fallan nuestros legisladores al momento de llevar a cabo

---

<sup>1</sup> CD Diccionario Jurídico 2000. Desarrollo Jurídico Copyright 2000.

<sup>2</sup> DE PINA VARA, Rafael. “DICCIONARIO DE DERECHO”. 16a. ed. Ed Porrúa. México, 1989. pág. 177.

<sup>3</sup> IBIDEM Pág. 300.

<sup>4</sup> CFR. DE PINA VARA, Rafael. Op. Cit. Pág. 83.

el procedimiento legislativo para la imposición de impuestos o contribuciones a cargo del contribuyente.

En tal tesitura la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado la inconstitucionalidad de varias normas fiscales porque contradicen lo dispuesto en nuestra Constitución.

Ahora bien, referente a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las multas fiscales podemos establecer que estas serán constitucionales cuando no contraríen lo dispuesto en nuestro máximo ordenamiento, dado que para que la autoridad fiscal este en posibilidad de imponer una multa, estas deben observar los principios contenidos en los artículos 16, 22 y 31 fracción IV constitucionales, es decir:

- Que la imposición de la multa esté debidamente fundada y motivada.
- Que la multa determinada no sea excesiva.
- Que la multa sea proporcional a la capacidad contributiva del gobernado.

Situación que apoya el siguiente criterio jurisprudencial, emitido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mismo que expresa lo siguiente:

***“MULTA. MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE FIJA SU MONTO, DENTRO DE LOS PARÁMETROS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.*** La circunstancia de que el legislador hubiere establecido una cantidad mínima y otra máxima para imponer una multa que sanciona una infracción de carácter fiscal, genera por sí sola la facultad para que la autoridad administrativa, acorde con los parámetros establecidos por el Código Fiscal de la Federación, y tomando en cuenta la capacidad económica y conducta del infractor, así como la gravedad o reincidencia en la infracción, fije el monto de la que se hubiere hecho

*merecedor. Ahora bien, aun cuando el legislador no haya precisado en el mismo texto del precepto legal en comento los criterios o bases conforme a los cuales la autoridad administrativa debe imponer la sanción, ello no exime a ésta de que cuando imponga una multa que exceda de la cantidad mínima, dé cabal cumplimiento al artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de fundar y motivar su resolución conforme a las bases generales contenidas en dicho numeral, dentro de las que se encuentran, entre otras, la naturaleza de la infracción, la reincidencia del infractor y la extensión del daño causado al fisco, sin que pueda soslayarse la capacidad económica del infractor, elementos necesarios para razonar el arbitrio en la imposición del monto de la multa.*

*Revisión fiscal 49/2000. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 26 de abril de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez. Secretario: Marco Tulio Morales Cavazos.*

*Novena Época.*

*Instancia: Segundo Tribunal Colegiado 4º Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XI, Junio de 2000*

*Tesis: IV.2o.A.T.53 A*

*Página: 584”*

Por consiguiente, encontramos que la autoridad hacendaría debe seguir los requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal en respuesta a las garantías constitucionales establecidas en los numerales 14 y 16 de la Carta Magna para que su actuar se encuentre apegado a la Constitución, al respecto el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece:

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

*l. Constar por escrito.*

- II. Señalar la autoridad que lo emite.*
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.*
- Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”<sup>5</sup>*

Lo anterior es lógico, en razón de que la 2a. Sala de la SCJN sostuvo que todo acto administrativo debe estar fundado y motivado, y que se entiende por lo primero, que se exprese con precisión el precepto aplicable al caso, y por lo segundo que deben señalarse las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para su emisión. La tesis se dictó en los siguientes términos:

***“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. LA INADECUADA O INDEBIDA EXPRESIÓN DE ESTA GARANTÍA CONFIGURA UNA VIOLACIÓN FORMAL A LA LEY APLICADA.*** *La exigencia que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en el sentido de que las autoridades funden y motiven sus actos queda satisfecha desde el punto de vista formal cuando se expresan las normas legales aplicables, así como los razonamientos tendientes a adecuar el caso concreto a esa hipótesis normativa. Ahora bien, tratándose de la debida motivación basta que la autoridad exprese los razonamientos sustanciales al respecto sin que pueda*

---

<sup>5</sup> Código Fiscal de la Federación, vigente.

*exigirse que se abunde más allá de lo estrictamente necesario para que se comprenda el razonamiento expresado. En este sentido, sólo podrá estimarse que se transgrede la garantía de motivación cuando dichos razonamientos sean tan imprecisos que no proporcionen elementos al gobernado para defender sus derechos, o bien, impugnar aquéllos. En consecuencia, si se satisfacen los requisitos esenciales de fundamentación y motivación de manera tal que el gobernado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad y quede plenamente capacitado para desvirtuarlos, pero se aplica indebidamente la ley, propiamente no se está en el caso de la violación a la garantía a que se refiere el artículo 16 citado, sino en presencia de una violación formal a la ley aplicada por la indebida o inadecuada expresión de esa fundamentación y motivación.*

*Revisión fiscal 95/2003. Administrador Local Jurídico de Mérida. 30 de octubre de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Luisa García Romero. Secretaria: Leticia Evelyn Córdova Ceballos.*

*Revisión fiscal 99/2003. Administrador Local Jurídico de Mérida, en representación de las autoridades demandadas, del Secretario de Hacienda y Crédito Público, y del Jefe del Servicio de Administración Tributaria. 30 de octubre de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Jesús Hernández Moreno. Secretario: Jorge Salazar Cadena.*

*Novena Época.*

*Instancia: Segundo Tribunal Colegiado 14º Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XIX, Febrero de 2004*

*Tesis: XIV.2o.45 K*

*Página: 1061”*

En el mismo sentido encontramos que una multa es inconstitucional cuando en la misma se establece un porcentaje fijo

para la imposición de la sanción pecuniaria, dando como consecuencia una injusticia fiscal, puesto que no se toman en cuenta aspectos trascendentales en la imposición y que la autoridad debe valorar para imponer la sanción; elementos que a nuestro criterio son:

- 1.- La gravedad de la infracción
- 2.- La capacidad económica del infractor

Aunque en este análisis que realiza la autoridad también estarían otros factores como la reincidencia del infractor fiscal y todas aquellas circunstancias que permitan al fisco individualizar la sanción económica. Por consiguiente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió la inconstitucionalidad de las multas fijas a finales del siglo pasado, ya que existían muchas sanciones que consistían en el establecimiento de un porcentaje único o una cantidad determinada. Sin embargo, el propio legislador cambió ésta situación en la materia fiscal al establecer, en la imposición de la misma, porcentajes mínimos y máximos.

En este sentido y apoyando la inconstitucionalidad de la imposición de multas fijas, el Pleno de la SCJN emitió tesis sobre las multas fijas, estableciendo que una multa que se aplica por igual a todos de manera invariable e inflexible (en una cantidad determinada o en un porcentaje fijo), propicia excesos en la autoridad sancionadora y tratamiento desproporcionado a los contribuyentes; tesis que en lo conducente establece:

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

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

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó; con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Julio de 1995

Tesis: P./J.10/95.

Página: 19”

Bajo esta tesitura, se estableció en los anteriores criterios emitidos por nuestros tribunales, que todas las normas que imponían en cierta manera una multa fija para el contribuyente infractor de la disposición fiscal eran contrarias a el ordenamiento constitucional dado que estas normas fiscales deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta aspectos trascendentales como la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva, así como, todas aquellas circunstancias que permitan a la autoridad fiscal individualizar la sanción que impondrá al contribuyente infractor, adecuando de esta manera su actuar a lo establecido en nuestra Carta Magna y en

especial a lo dispuesto por los artículos 22 y 31, fracción IV del propio ordenamiento en comento.

Situación que consideramos existente en nuestro Código Fiscal, en razón de que el mismo, no atiende a conceptos fundamentales en materia de imposición de sanciones pecuniarias como lo es la multa fiscal, tales como:

- Que no sean excesivas
- Que no sean fijas
- Que sean proporcionales y equitativas
- Que sean conforme a la capacidad contributiva del infractor
- Que se establezcan reglas y normas para la individualización de la sanción

En apoyo a lo anterior el 1er Tribunal Colegiado del 8º Circuito emitió la tesis siguiente:

***“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.*

*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*

*Novena Época*

*Instancia: Primer Tribunal Colegiado del 8º Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: IX, Marzo de 1999*

*Tesis: VIII.1o.24 A*

*Página: 1422”*

En este orden de ideas, las razones principales por las que resulta posible que sobrevenga la situación de inconstitucionalidad de una disposición fiscal, en este caso, de una norma que imponga una sanción tributaria, son las siguientes:

- La falta de proporcionalidad y equidad.
- Ilegitimidad del órgano de gobierno que actuó.
- Ausencia de fundamentación y motivación.
- Falta de legalidad de sus actos con respecto a la Constitución misma.
- Tratamiento desigual ante la ley.
- Aplicar retroactivamente las leyes en perjuicio del gobernado.<sup>6</sup>

Situaciones derivadas de nuestro orden constitucional, específicamente de lo dispuesto en los preceptos 8, 14, 16 y 34, fracción IV de nuestra Carta Magna, preceptos que representan los

---

<sup>6</sup> CFR. DIEP DIEP, Daniel. “DEFENSA FISCAL. TRATADO TEORICO PRACTICO”. Ed . PAC. México, 1999. Págs. 27 a 35.

aspectos prioritarios del principio de legalidad, es decir, el que todos seamos iguales ante la ley (generalidad), el que todos soportemos las cargas tributarias en atención a nuestras condiciones (proporcionalidad y equidad) y el que todos nos sujetemos a la preceptiva legal, comenzando por las autoridades mismas que deban aplicarlas. Se trata, por ende, de un principio de universalidad al que debe subordinarse toda ley, todo sujeto y toda autoridad.

Consecuentemente, a pesar de que en el actual sistema de multas implantado en nuestro Código Fiscal de la Federación, se ha tratado de subsanar, con reformas provocadas por las resoluciones jurisprudenciales emitidas por nuestros tribunales, aún encontramos problemas de inconstitucionalidad en el actuar de la autoridad fiscal al momento de determinar una sanción a el infractor de la disposición fiscal, en razón de que, al momento de que se inician las facultades de comprobación de la autoridad hacendaría, ésta, en ocasiones, impone sanciones arbitrariamente a los contribuyentes que en la mayoría de los casos son contrarias a derecho, debido a que la autoridad no individualiza la multa a el caso concreto, es decir, en la imposición de la sanción pecuniaria, la autoridad no hace uso de las facultades que se le han conferido para individualizar la sanción a el infractor de la normatividad tributaria, atendiendo todas las circunstancias que constriñen a el actuar antijurídico del gobernado, dejándose de lado todos los esfuerzos que se han realizado desde finales del siglo pasado para que el actuar de la autoridad fiscal, esté plenamente apegado a derecho y sobre todo congruente con las disposiciones constitucionales aplicables a la materia.

### **3.2 PRONUNCIAMIENTOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**

Ahora bien, como ha quedado establecido la SCJN es nuestro máximo órgano jurisdiccional, y es el único que conoce acerca de la inconstitucionalidad o de la interpretación de una norma constitucional, en razón de que es ésta la encargada de resolver cuáles leyes son contrarias a la Constitución o inconstitucionales, y del mismo modo

interpretar jurídicamente si una norma es constitucional o contraria a nuestro máximo ordenamiento jurídico.

Lo anterior es así, dado que nuestra Carta Magna respecto al tema en cuestión, indica, en su artículo 107, fracción IX lo siguiente:

*“Artículo 107.- todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas de orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes:*

...

*IX. Las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito no admiten recurso alguno, a menos que decidan sobre la inconstitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución cuya resolución, a juicio de la Suprema Corte de Justicia y conforme a acuerdos generales, entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia. Sólo en esta hipótesis procederá la revisión ante la Suprema Corte de Justicia, limitándose la materia del recurso exclusivamente a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales.”<sup>7</sup>*

Por consiguiente de la lectura de este precepto constitucional la SCJN decidirá, conforme a sus facultades atribuidas por el ordenamiento en cuestión, sobre la inconstitucionalidad de una norma jurídica, así como, realizar la interpretación de algunas disposiciones constitucionales para entender el sentido de la misma y, por ende, cómo debe aplicarse. En el entendido de que la inconstitucionalidad puede ser alusiva a leyes federales o locales, tratados internacionales, e incluso reglamentos expedidos por el Presidente, de acuerdo a las facultades reglamentarias del ejecutivo Federal, con base en la fracción I del artículo 89 constitucional.

En relación con el precepto transcrito, el artículo 84 de la Ley de Amparo, indica:

---

<sup>7</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

*“Artículo 84.- Es competente la Suprema Corte de Justicia para conocer del recurso de revisión, en los casos siguientes:*

*I. ...*

*II. Contra las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, siempre que se esté en el caso de la fracción V del artículo 83.*

*... ”<sup>8</sup>*

A su vez, la fracción V del artículo 83, de la ley en comento, establece:

*“Artículo 83.- Procede el recurso de revisión:*

*...*

*V. Contra las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando decidan sobre la constitucionalidad de leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los estados, o cuando establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución.*

*La materia del recurso se limitará, exclusivamente, a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras.”<sup>9</sup>*

Por consiguiente, la SCJN, necesariamente conoce sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes, y es en razón de esta situación, que en uso de su facultad constitucional, ésta ha resuelto la inconstitucionalidad de algunas multas fiscales; asimismo, ha realizado interpretaciones de algunos preceptos que son la base para resolver sobre la inconstitucionalidad de las mismas.

---

<sup>8</sup> Ley de Amparo, vigente.

<sup>9</sup> Ley de Amparo, vigente.

Situación que han observado nuestro Congreso al paso de cada legislatura al retomar las resoluciones de inconstitucionalidad que ha pronunciado la SCJN para reformar o derogar los artículos del Código de la materia que se ven afectados por la decisión en comento.

Sin embargo, como es conocido la declaratoria de inconstitucionalidad beneficia únicamente a los quejosos que solicitaron el amparo, ya que con fundamento en la Fórmula Otero las resoluciones dictadas en materia de amparo son exclusivas de amparar sólo a quien pidió la protección de la justicia federal; por tanto, la resolución emitida por la SCJN no es una declaración general aplicable a todos los gobernados.

Consecuentemente, los contribuyentes que deseen acogerse a esa declaratoria, tienen que acudir al juicio de garantías para hacer valer esa inconstitucionalidad, en el entendido de que dicha resolución, no obliga al Ejecutivo para dejar de aplicar la norma y tampoco al Legislativo para reformarla; sin embargo, el legislador, para efectos de evitar juicios innecesarios reformó o derogó algunos artículos del CFF, corrigiendo tal inconstitucionalidad.

En este sentido, a nuestro juicio, en el sistema de multas del CFF, observamos que los conceptos que invocan con regularidad en los litigios, porque son la columna vertebral de los gravámenes, en materia de multas fiscales por los contribuyentes ante los tribunales de la materia, y que no atiende a cuatro conceptos fundamentales: que no sean excesivas, que no sean fijas, que sean proporcionales y equitativas, y conforme a la capacidad contributiva; en razón de que sobre éstos descansan una parte fundamental de los litigios que se ventilan en los tribunales, lo anterior lo podemos identificar además en las jurisprudencias transcritas sobre las multas referidas en este trabajo. Asimismo, tenemos que hay que tomar también en consideración que estos conceptos, base de la imposición de una sanción económica por parte de la autoridad fiscal, deben ser valorados en su conjunto, con la intención de obtener un resultado satisfactorio al diseñar o rediseñar el sistema de multas tributarias.

### **3.1.2 INCONSTITUCIONALIDAD DE LA MULTA MÍNIMA**

No obstante las recientes reformas al CFF, motivadas en la mayoría de los casos por las tesis aisladas y jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial Federal, podemos decir que aún encontramos disposiciones absolutamente inconstitucionales, como la establecida en la fracción I del artículo 76 del Código de la materia, dictadas tomando en cuenta, únicamente, el impacto económico en la hacienda pública, de tal suerte que al declararse inconstitucional una multa, el Estado deja de percibir esos ingresos y se ve obligado a reformar las leyes que imponían la multa que ha sido objeto de innumerables controversias en los tribunales de la materia.

Consecuentemente, la respuesta de nuestras autoridades a esta situación, siguiendo los distintos criterios de la jurisprudencia mexicana, fue fijar en la ley tributaria montos mínimos y máximos a la multa, circunstancia que en nuestro Código Fiscal de la Federación actual es la forma en que una multa debe estar estipulada para que las multas no sean fijas y por consiguiente inconstitucionales.

En este sentido, el pleno de la SCJN estableció que las multas determinadas e impuestas por una autoridad en un porcentaje entre un mínimo y un máximo, no son inconstitucionales porque facultan a la autoridad para determinar su monto, situación que observamos en la jurisprudencia emitida en los siguientes términos:

***“MULTAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN EN PORCENTAJES DETERMINADOS ENTRE UN MINIMO Y UN MXIMO, NO SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido, en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/95, que las leyes que prevén multas fijas resultan inconstitucionales por cuanto al aplicarse a todos por igual de manera invariable e inflexible, propician excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares; sin embargo, no pueden considerarse fijas las multas establecidas por el legislador en porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, porque con base en ese parámetro, la autoridad se encuentra facultada para individualizar las sanciones de conformidad con la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o***

*cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor.*

*Amparo en revisión 436/97. Industrial Durango, S.A. de C.V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Juan N. Silva Meza y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.*

*Amparo en revisión 1931/96. Vehículos, Motos y Accesorios de Durango, S.A. de C.V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Juan N. Silva Meza y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E. Alvarado Puente.*

*Amparo directo en revisión 1302/97. Distribuidora Montelargo de Iguala, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.*

*Amparo directo en revisión 2101/97. Maria Eugenia Concepción Nieto. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carengo Rivas.*

*Amparo en revisión 701/96. Regina Hernández Vizcaíno. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Enrique Ilayas Roldán.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 102/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve. Nota: la tesis de jurisprudencia P./J. 10/95, a que se hace mención, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo 11, julio de 1995, página 19.*

*Novena Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: X, Noviembre de 1999*

Por tal circunstancia, el Pleno, como se observa en la trascrición anterior, determinó que este tipo de multas no son inconstitucionales bajo el argumento de que “con base en ese parámetro, la autoridad se encuentra facultada para individualizar las sanciones...”, estableciendo la obligación a cargo de la autoridad fiscal de individualizar la sanción correspondiente al gobernado infractor de la normatividad tributaria.

Sin embargo, es de suma trascendencia resaltar, que varios tribunales siguieron esta tendencia de calificar, de manera casi automática, como constitucionales, aquellas disposiciones jurídicas que establecían multas entre un mínimo y un máximo; pero, cabe hacer la aclaración, que cuando se de éste supuesto, la misma ley será inconstitucional si carece de reglas que permitan individualizar la pena al caso concreto, aun cuando la sanción este establecida entre porcentajes mínimos o máximos.

Es así, que el análisis de la inconstitucionalidad de una multa mínima radicara en que la misma no sea dictada individualizándola al caso concreto, es decir, que la autoridad no la emita fundando y motivando su actuar, así como valorando y tomando en cuenta todas aquellas circunstancias en que se dio la infracción.

Consecuentemente, se ha estipulado en diversos criterios jurisprudenciales que las leyes que establezcan multas deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras se encuentren en la posibilidad de fijar el monto o cuantía de éstas, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, y todas aquellas circunstancias que permitan individualizar la sanción pecuniaria aplicable al costo concreto.

Situación que se observa con frecuencia en la autoridad fiscal al contestar las demandas de los contribuyentes respecto a la imposición de multas fiscales en un porcentaje mínimo, dado que ésta fundamenta su actuar en el siguiente criterio emitido por el Segundo

Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, tesis que en lo conducente establece:

**“MULTA MÍNIMA EN MATERIA FISCAL. SU MOTIVACIÓN LA CONSTITUYE LA VERIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN Y LA ADECUACIÓN DEL PRECEPTO QUE CONTIENE DICHA MULTA.** *No obstante que el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación prevé la obligación de fundar y motivar la imposición de las multas, de las diversas fracciones que la integran se deduce que sólo exige esa motivación adicional, cuando se trata de agravantes de la infracción, que obligan a imponer una multa mayor a la mínima, lo cual no sucede cuando existe un mínimo y un máximo en los parámetros para la imposición de la sanción toda vez que atento al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se considera que en la imposición de la multa mínima prevista en el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la motivación es la verificación de la infracción y la cita numérica legal lo que imperativamente obliga a la autoridad fiscal a que aplique las multas en tal situación, así como la ausencia, por exclusión, del pago espontáneo de contribuciones, caso fortuito o fuerza mayor, que no se invocó ni demostró, a que se refiere el artículo 73 del ordenamiento legal invocado, como causales para la no imposición de multa.*

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

*Revisión fiscal 186/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 28 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.*

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

*Revisión fiscal 137/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15 de Torreón, Coahuila. 2 de julio de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretario: Antonio López Padilla.*

*Revisión fiscal 207/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15 de Torreón, Coahuila. 6 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretario: Antonio López Padilla.*

*Novena Época*

*Instancia: 2º Tribunal Colegiado del 8º Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: IX, Enero de 1999*

*Tesis: VIII.2o. J/21*

*Página: 700”*

De la transcripción anterior, observamos como la autoridad a pesar de tener la obligación de fundamentar y motivar su actuar en la imposición de multas conforme lo dispuesto por el numeral 75 del Código Fiscal de la Federación, solo lo deberá hacer cuando se establezca un porcentaje superior al mínimo,,en razón de que en la imposición de una sanción mínima la motivación de la autoridad es la verificación de la infracción.Aunado a lo anterior, el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Circuito emitió la tesis *XIII.2o. J/4* apoyando la falta de motivación y fundamentación de la multa al establecer lo siguiente:

**“MULTAS ADMINISTRATIVAS MÍNIMAS. SU FALTA DE MOTIVACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DE LAS PREVISTAS EN EL REGLAMENTO DE GAS LICUADO DE PETRÓLEO NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 15 DE LA LEY REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 27 CONSTITUCIONAL EN ESE RAMO.** Conforme al criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 127/99, de rubro: "MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.", visible en la página 219 del Tomo X del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, correspondiente a diciembre de 1999, el hecho de que la autoridad administrativa no exprese los motivos que la llevaron a imponer el monto mínimo por el que puede establecerse una sanción pecuniaria, no constituye una transgresión a la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que tratándose de este tipo de sanciones, la autoridad, ante el contexto normativo tiene plenamente acotado su campo de acción ya que, por una parte, no podrá sobrepasar el máximo legal y, por la otra, si la decisión que adopta sobre la cuantía es la mínima, ya no hay necesidad de plasmarse por escrito las circunstancias que justifiquen ese monto, no obstante que el artículo 15 de la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, prevea la obligación de fundar y motivar la imposición de las multas "tomando en cuenta la importancia de la falta", pues es claro que sólo se exige esa motivación adicional cuando se trata de agravantes de la infracción, las que obligan a imponer una multa mayor a la mínima, lo cual no sucede cuando existe un mínimo y un máximo en los parámetros para su imposición, toda vez que se considera que en la imposición de las multas mínimas previstas en el artículo 99 del Reglamento de Gas Licuado de Petróleo, la motivación es la verificación de

*la infracción y la cita numérica legal, lo que imperativamente obliga a la autoridad a que las aplique en tal situación, ante la ausencia del cumplimiento espontáneo por la infractora de sus obligaciones en la materia. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Revisión fiscal 241/2005. Director de lo Contencioso de la Unidad de Asuntos Jurídicos de la Secretaría de Energía. 24 de agosto de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Silvia Fuentes Macías. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, agosto de 2001, página 242, tesis 2a. CXLVI/2001, de rubro: "MULTA FISCAL MÍNIMA. SI BIEN SU FALTA DE MOTIVACIÓN EN CUANTO AL MONTO DE LA CUANTÍA IMPUESTA NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO, ELLO NO IMPLICA QUE LA AUTORIDAD RESPECTIVA SE ABSTENGA DE VALORAR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE PERMITEN INDIVIDUALIZAR LA SANCIÓN." y Tomo IX, enero de 1999, página 700, tesis VIII.2o. J/21, de rubro: "MULTA MÍNIMA EN MATERIA FISCAL. SU MOTIVACIÓN LA CONSTITUYE LA VERIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN Y LA ADECUACIÓN DEL PRECEPTO QUE CONTIENE DICHA MULTA."*

*Novena Época*

*Instancia: 7º Tribunal Colegiado del 1er Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XXII, Octubre de 2005*

*Tesis: I.7o.A.409 A*

*Página: 2416”*

De las transcripciones anteriores, observamos como la autoridad trata de fundamentar su actuar antijurídico en estos criterios de los Tribunales Colegiados, dado que a nuestra consideración, es necesario, para que el Fisco imponga esta pena pecuniaria al gobernado infractor de la disposición fiscal, la debida fundamentación

y motivación de su actuar, así como tomar en cuenta todas aquellas circunstancias en las que se dio la infracción para individualizarla plenamente al caso concreto, conforme a lo establecido en la normatividad de la materia. Obligación que se le impone conforme a lo establecido en el artículo 75 del CFF. Precepto que dispone lo siguiente:

*“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:  
...”*

Sin olvidar, que para que todo acto de autoridad cumpla con lo estipulado en las garantías de los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con el artículo 38, fracción III del código en comento, estos deben de estar fundados y motivados sin importar que sea una pena mínima o máxima. Aunado a lo anterior, existen diversos criterios jurisprudenciales que sustentan la obligación de la autoridad fiscal, de individualizar plenamente la imposición de una multa fiscal al caso concreto, mencionándose solo algunos criterios como:

***“MULTAS FISCALES. LA COMPRENDIDA EN EL ARTICULO 76 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DEBE ABARCAR TANTO EL ELEMENTO OBJETIVO COMO EL SUBJETIVO PARA NO SER VIOLATORIA DE GARANTIAS INDIVIDUALES.*** Para que la multa sea motivada, proporcional y justa, y no excesiva en los términos del artículo 22 constitucional, es necesario tomar en cuenta el elemento objetivo que corresponde a la gravedad de la infracción determinada, así como el subjetivo, que se refiere a las circunstancias personales del infractor. Por ende, no basta que la multa que se imponga sea la mínima de entre el mínimo y máximo, que señala la ley para establecer de manera absoluta que por ese solo hecho no puede ser violatoria de garantías, ya que en

*todo caso ese monto variable en la ley, sólo guarda relación con el elemento objetivo, dejando de considerar el subjetivo, lo que puede motivar la injusticia de la sanción, no obstante que la multa impuesta fuere la mínima porque pudiera atentar en contra de lo dispuesto en el artículo 22 constitucional que prohíbe la imposición de multas excesivas porque aun la multa mínima pudiera ser excesiva para un contribuyente atento a su situación particular. Por consiguiente, aun en los casos de imposición de multas mínimas, la autoridad sancionadora debe desplegar el arbitrio que la ley le concede individualizándola, y tomando en cuenta los dos elementos anteriores, para así cumplir con el diverso mandamiento del artículo 16 constitucional fundando y motivando su decisión según el caso particular.*

*Novena Época*

*Instancia: Primer Tribunal colegiado del Octavo Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: Marzo de 1999*

*Tesis:*

*Página: 1422”*

En tal tesitura y en apoyo a la obligación de la autoridad fiscal de individualizar la imposición de la sanción económica, es menester que la autoridad, al individualizar fundamente y motive su actuar aun si esta es la misma, tal como lo plantea el siguiente criterio:

**“MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.** *Si bien es cierto que de conformidad con el artículo 16 Constitucional todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica de un particular debe fundarse y motivarse, también lo es que resulta irrelevante y no causa violación de garantías que amerite la concesión del amparo, que la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, imponga al*

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

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

*Novena Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: X, Diciembre de 1999*

*Tesis: 2a./J. 127/99*

*Página: 219”*

Por lo tanto, la Primer Sala de la SCJN emitió la jurisprudencia 1a./J. 51/2003 apoyando la individualización de la multa fiscal al

contribuyente omiso, criterio que en lo conducente establece lo siguiente:

**"MULTAS FISCALES. EL ARTICULO 77, FRACCION I, INCISO C), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL NO FIJAR LOS MARGENES MINIMO y MAXIMO EN SU DETERMINACION, VIOLA EL ARTICULO 22 DE LA CONSTITUCION FEDERAL (LEGISLACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2000).**

*Al establecer el citado precepto legal que las multas se aumentarán en una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere el artículo 75, fracción III, del mencionado código, viola el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues omite proporcionar la base que permita a la autoridad hacendaria determinar el monto individualizado de la multa que debe aplicarse al infractor, en atención a la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor o cualquier otro elemento del cual pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho sancionado. Esto es, el indicado artículo 77, fracción I, inciso c), prevé una multa excesiva, pues al no comprender un margen mínimo y uno máximo, la sanción económica respectiva no podrá determinarse por la autoridad en relación con la gravedad de la infracción, o por virtud de la concurrencia, en cada caso, de circunstancias atenuantes tales como el cumplimiento de las obligaciones fiscales en forma espontánea fuera de los plazos señalados en la ley, o que se haya incurrido en infracción por causa de fuerza mayor o caso fortuito, o agravantes como la omisión en el entero de las contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes, que influyan en la disminución o elevación de la multa, de manera que al no existir la fijación de dichos márgenes en la determinación de las multas a imponer, la autoridad no se encuentra en*

*posibilidad real y jurídica de apreciar la conducta (infractor primario o reincidente), la gravedad de la infracción y la capacidad económica del infractor, para determinar de manera fundada y motivada la sanción individualizada.*

*Novena Época*

*Instancia: Primera Sala de la SCJN*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: septiembre de 2003*

*Tesis: 1a./J. 51/2003*

*Página: 186*

*Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia”*

En tal sentido, encontramos que la imposición de una multa por violación a las disposiciones fiscales, debe ser individualizada por la autoridad impositora, tomando en cuenta circunstancias trascendentales como la capacidad contributiva del contribuyente y la gravedad de la propia infracción. Ahora bien, a pesar de que la imposición de una multa sea en el porcentaje mínimo que marca la ley, ésta debe cumplir con la obligación constitucional de estar plenamente fundada y motivada para que el actuar de la autoridad este apegada a derecho. En apoyo a este punto, encontramos la tesis emitida por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito emitida en los siguientes términos:

***“MULTAS FISCALES. AUN SIENDO LA MINIMA, NO ES ABSOLUTA NI IRRESTRICTA LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA IMPONERLAS. Sostener el criterio de que cuando se aplique el porcentaje mínimo de una multa, no deban especificarse las razones de su proporcionalidad y justicia, especialmente en el caso de que el monto sea de un 70%, sería tanto como pretender encubrir y justificar la aparente constitucionalidad de una multa de una magnitud significativa, para cuya imposición no se atiende al elemento subjetivo del actor, corriendo el riesgo de ser excesiva y desproporcional a las circunstancias del particular en el caso concreto, pues el hecho de que el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, no reproduzca los requisitos***

*constitucionales de fundamentación y motivación que exige el artículo 16, no significa que la autoridad no debe observar ese mandato constitucional y solamente atender a la ley secundaria, porque ante todo y por encima de cualquier ley se encuentra el principio de supremacía constitucional previsto en el artículo 133 de nuestra Carta Magna, lo que implica que la autoridad sancionadora por imperativo jerárquico debe, al imponer una multa, tomar en consideración tanto el elemento objetivo como el subjetivo del infractor, pues basta la existencia de esos mandatos para que la obligación subsista para cualquier autoridad, y así salvaguardar las garantías individuales previstas en los artículos 16 y 22, párrafos primeros, de nuestra Carta Fundamental.*

*Novena Época*

*Instancia: Primer Tribunal colegiado del Octavo Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: Marzo de 1999*

*Página: 1421”*

En conclusión, a nuestro juicio, no basta con que la ley establezca un mínimo y un máximo para salvar la inconstitucionalidad de una multa fija, sino que, además, debe establecer normas jurídicas que permitan y obliguen a la autoridad a individualizar la sanción pecuniaria al caso concreto apegándose de esta manera a la garantía constitucional y por consiguiente que la misma no sea excesiva.

En este sentido, la autoridad fiscal debe imponer al infractor de la normatividad tributaria, la pena adecuada a su conducta antijurídica; es decir, que las autoridades impositoras estén facultadas, por la propia ley, para que se encuentren en la posibilidad de fijar el monto o cuantía de éstas, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, y todas aquellas circunstancias que permitan individualizar la sanción pecuniaria aplicable al caso concreto. Obteniéndose de esta manera, una multa motivada, proporcional y justa, y no excesiva en los términos del artículo 22 constitucional, en razón de que se toman en

cuenta el elemento objetivo que corresponde a la gravedad de la infracción determinada, así como el subjetivo, que se refiere a las circunstancias personales del infractor y adecuándose en este sentido al caso concreto.

### **3.1.3 ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EMITIDOS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y EL TFJFA.**

En cuanto a lo que corresponde a la multa fija, los criterios emitidos por nuestros Tribunales obedecen a la interpretación realizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolviendo la inconstitucionalidad de las multas fijas a finales del siglo pasado, ya que existían muchas sanciones que consistían en el establecimiento de un porcentaje único o una cantidad determinada; reformándose por consiguiente todas aquellas disposiciones que contenían la figura de la norma fija tomando como base en la interpretación hecha por Nuestros Tribunales del Poder Judicial la jurisprudencia emitida por la SCJN.

Situación que como analizamos, se solvento con la imposición de penas en porcentajes mínimos y máximos, o entre una cantidad mínima o máxima; mediante la implementación de la jurisprudencia emitida por el Pleno de la SCJN, en la cual declara inconstitucional las multas fijas, dado que la imposición de la misma propicia excesos en la autoridad sancionadora y tratamiento desproporcionado a los contribuyentes, en razón de que, al aplicarse estas sanciones a todos los gobernados infractores por igual, no habría proporcionalidad en la imposición de las sanciones, dejándose de lado la capacidad contributiva del infractor y la gravedad de la propia conducta antijurídica, tesis que en lo conducente establece:

***“MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la***

*infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.*

*El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó; con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.*

*Novena Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: II, Julio de 1995*

*Tesis: P./J.10/95.*

*Página: 19”*

Bajo esta tesitura, se estableció que todas las normas que imponían, en cierta manera una multa fija para el contribuyente infractor de la disposición fiscal, eran contrarias a el ordenamiento constitucional dado que estas normas fiscales deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la

posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta aspectos trascendentales como la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva, así como, todas aquellas circunstancias que permitan a la autoridad fiscal individualizar la sanción que impondrá al contribuyente infractor, adecuando de esta manera su actuar a lo establecido en nuestra Carta Magna y en especial a lo dispuesto por los artículos 22 y 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Sin embargo, aún hoy en el Código Fiscal de la Federación encontramos una sanción con estas características, es decir, una multa fija, en razón de que en el artículo 76 párrafo 2 del Código de la Materia se establece un 40% fijo, precepto que en lo conducente establece:

*"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 aplicará una multa del 75% al 100% de las contribuciones omitidas.*

*Cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 de este Código, según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de Derechos del contribuyente. "*

De la transcripción anterior, a nuestro razonar, resalta la inconstitucionalidad de ésta multa, puesto que la sanción de referencia se aplica a todos los contribuyentes que se encuentren en el caso concreto y que su conducta se adecue a la hipótesis normativa; en el sentido de que se aplica este porcentaje fijo a todos los gobernados que paguen las contribuciones omitidas antes de que se notifique la resolución en la que se de a conocer la contribución que se omitió, por parte de la autoridad, no permitiendo que la autoridad fiscal individualice plenamente la sanción al caso concreto.

No obstante que la imposición de esta sanción es benéfica para el contribuyente infractor, por representar un porcentaje inferior al

establecido en el artículo de referencia, la imposición de ésta sanción pecuniaria no permitiría la individualización o fijar el monto de la pena, dado que resultaría siempre del 20% sin importar que fueran \$1,000,000 o \$15,000 la omisión de la contribución.

En este sentido, no existiría regla alguna para la autoridad en la imposición de esta clase de multa, salvo la omisión de las contribuciones y que el pago se haga antes de la notificación de la resolución administrativa, situación que a nuestro juicio no exime a la autoridad de individualizar esta pena al contribuyente omiso y fijar porcentajes mínimos y máximos.

Situación que se podría solventar, si el legislador diera un giro a la redacción de nuestras normas tributarias, estableciendo, respecto al tema en cuestión, que el precepto normativo utilizara la preposición “hasta” en lugar de su actual redacción; tal como lo pronunció la Segunda Sala de la SCJN, al establecer lo siguiente:

***“MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE EMPLEAN LA PREPOSICIÓN “HASTA”, NO 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. Por lo tanto, el hecho de que un precepto emplee la preposición “hasta” no implica que contemple una multa fija, en virtud de que precisó un término de cantidad que no puede exceder el juzgador al aplicar la multa y si bien es cierto que no se hace referencia a la cantidad mínima, también lo es que en forma implícita, pero clara, sí está determinada, puesto que, el mínimo a imponer resulta una unidad monetaria y el máximo hasta

donde el artículo autorice, por lo que sí se establece un sistema flexible para la imposición de las multas, cuenta habida que contempla un mínimo y un máximo para que la autoridad haga uso de su arbitrio judicial en la individualización de la fijación de su monto.

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

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Octubre de 1999

Tesis: 2a. CXXV/99

Página: 586”

En tal sentido, encontramos que la multa fija es contraria al ordenamiento de la materia, puesto que no se encuentra en concordancia con los numerales 22 y 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, ya que al establecer una multa en una cantidad determinada o en un porcentaje fijo se dejaría a un lado la proporcionalidad y equidad establecidas para la contribución de los mexicanos, y más aún, no obligaría a la autoridad a imponer la sanción estableciendo la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, y en general, todo aquello que permita fijar o individualizar el monto de la multa al caso concreto.

Ahora bien, respecto a las multas excesivas, encontramos que estas lo serán para el infractor del ordenamiento fiscal cuando la misma no toma en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente y la gravedad de la propia infracción, resultando por consiguiente ruinosa para el gobernado, quien se encontraría imposibilitado para cumplir con esta sanción pecuniaria. Consecuentemente, nuestros tribunales establecieron la inconstitucionalidad de las multas excesivas, en este sentido el la Primer Sala de la SCJN emitió tesis al respecto bajo los términos siguientes:

**“MULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 77, FRACCIÓN I, INCISO C), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO FIJAR LOS MÁRGENES MÍNIMO Y MÁXIMO EN SU DETERMINACIÓN, VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2000).**

*Al establecer el citado precepto legal que las multas se aumentarán en una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere el artículo 75, fracción III, del mencionado código, viola el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues omite proporcionar la base que permita a la autoridad hacendaria determinar el monto individualizado de la multa que debe aplicarse al infractor, en atención a la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor o cualquier otro elemento del cual pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho sancionado. Esto es, el indicado artículo 77, fracción I, inciso c), prevé una multa excesiva, pues al no comprender un margen mínimo y uno máximo, la sanción económica respectiva no podrá determinarse por la autoridad en relación con la gravedad de la infracción, o por virtud de la concurrencia, en cada caso, de circunstancias atenuantes tales como el cumplimiento de las obligaciones fiscales en forma espontánea fuera de los plazos señalados en la ley, o que se haya incurrido en infracción por causa de fuerza mayor o caso fortuito, o agravantes como la omisión en el entero de las contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes, que influyan en la disminución o elevación de la multa, de manera que al no existir la fijación de dichos márgenes en la determinación de las multas a imponer, la autoridad no se encuentra en posibilidad real y jurídica de apreciar la conducta (infractor primario o reincidente), la gravedad de la infracción y la capacidad económica del infractor, para*

*determinar de manera fundada y motivada la sanción individualizada.*

*Amparo directo en revisión 1676/2001. La Carolina y Reforma, S.A. de C.V. 13 de febrero de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena. Amparo directo en revisión 1108/2002. Plus Huatulco, S.A. de C.V. 11 de septiembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Impedido: Juan N. Silva Meza. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Rogelio Alberto Montoya Rodríguez. Amparo directo en revisión 1375/2002. Gyr de México, S.A. de C.V. 30 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Marco Antonio Arredondo Elías. Amparo directo en revisión 196/2002. Bralemex, S.A. de C.V. 21 de mayo de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Marco Antonio Arredondo Elías. Amparo directo en revisión 144/2003. Maquiladora Eléctrico y Electrónico, S.A. de C.V. 21 de mayo de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Ángel Ponce Peña. Tesis de jurisprudencia 51/2003. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de tres de septiembre de dos mil tres.*

*Novena Época*

*Instancia: Primera Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XVIII, Septiembre de 2003*

*Tesis: 1a./J. 51/2003*

*Página: 186”*

Aunado a lo anterior, apoyando la inconstitucionalidad de la multa excesiva la tesis II.A.16 A establece lo siguiente:

**“MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL**

**CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE HASTA EL AÑO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS).** *El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos proscribe la imposición de multas excesivas, entendiéndose por tales, toda sanción que esté en desproporción con la gravedad de la infracción cometida, con el monto del negocio y con la capacidad económica del particular. La única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas y, por tanto, excesivas, que contraríen dicha disposición constitucional, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad de la infracción en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo; de ello se sigue que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente, riñen directamente con la garantía consagrada en la citada norma constitucional. En tal orden de ideas, si el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el año de 1996, en que se apoyó la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la quejosa, autoriza la imposición de una multa fija, equivalente del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta violatorio de la garantía de mérito. TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.*

*Amparo directo 412/97. Antonio Pérez Arellano. 30 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Darío Carlos Contreras Reyes. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez. Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, tesis 871, página 667, de rubro: "MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 76,*

*FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA  
FEDERACIÓN, QUE LAS AUTORIZA.*

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: VII, Febrero de 1998*

*Tesis: II.A.16 A*

*Página: 515”*

Por consiguiente, encontramos que de las transcripciones anteriores, será excesiva toda aquella sanción pecuniaria que rebase el límite de lo ordinario y lo razonable, es decir, que el monto de ésta imposición sea desproporcionado a la gravedad del ilícito fiscal. Sin embargo, no encontramos una definición concreta de nuestros Tribunales, de lo que se puede calificar como excesivo, es decir, de lo que es razonable; en el sentido de que lo que es razonable para el contribuyente, no lo es para la autoridad fiscal o lo que es impuesto con apego a derecho por el Fisco, es ruinoso para el gobernado. Aunado a lo anterior existen varias multas en el CFF, respecto a los montos mínimos y máximos, así como contradicciones como la relativa a la omisión de contribuciones, en razón de que en el Código Fiscal de la Federación se sanciona dicha infracción entre el 75 y el 100 % del impuesto omitido (artículo 76), mientras que en la Ley Aduanera se sanciona con un porcentaje del 130 al 150 % de la contribución omitida (artículo 178 fracción I), situación que a nuestro juicio, debería corregirse, porque no existe motivo trascendental que amerita tal distinción, en el sentido de que, en ambos preceptos se trata de omisión de contribuciones, aunque en diferente materia.

Por consiguiente, para que una pena no se considere ruinoso para el contribuyente infractor y al no existir criterio alguno que explique cuanto es lo excesivo para una multa, será necesario que la autoridad sancionadora individualice la pena económica conforme a las circunstancias en que se dio tal infracción y de acuerdo a las características del infractor; en otras palabras, que al imponerse la sanción se tome en cuenta la gravedad del ilícito, el monto del negocio, las agravantes, las atenuantes, la capacidad contributiva del infractor, y, todas aquellas circunstancias que permitan al Fisco individualizar la sanción correspondiente.

Ahora bien, respecto al análisis de los criterios emitidos por nuestros Tribunales en razón de las multas entre un mínimo y un máximo, el pleno de la SCJN estableció que las multas determinadas e impuestas por una autoridad en un porcentaje entre un mínimo y un máximo no son inconstitucionales porque facultan a la autoridad para determinar su monto, situación que observamos en la tesis emitida en los siguientes términos:

**“MULTAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN EN PORCENTAJES DETERMINADOS ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, NO SON INCONSTITUCIONALES.** Esta Suprema Corte ha establecido, en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/95, que las leyes que prevén multas fijas resultan inconstitucionales por cuanto al aplicarse a todos por igual de manera invariable e inflexible, propician excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares; sin embargo, no pueden considerarse fijas las multas establecidas por el legislador en porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, porque con base en ese parámetro, la autoridad se encuentra facultada para individualizar las sanciones de conformidad con la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor.

Amparo en revisión 436/97. Industrial Durango, S.A. de C. V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Juan N. Silva Meza y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humbello Muñoz Grajales.

Amparo en revisión 1931/96. Vehículos, Motos y Accesorios de Durango, S.A. de C. V. 8 de septiembre de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidentes: Juan N. Silva Meza y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E Alvarado Puente.

Amparo directo en revisión 1302/97. Distribuidora Monte Largo de Iguala, S.A. de C. V. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo directo en revisión 2101/97. María Eugenia Concepción Nieto. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carezo Rivas.

Amparo en revisión 701/96. Regina Hernández Vizcaíno. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Enrique Zayas Roldán.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 102/99

Página: 31”

Por tal circunstancia el Pleno, como se observa en la transcripción anterior, determinó que este tipo de multas no son inconstitucionales bajo el argumento de que “con base en ese parámetro, la autoridad se encuentra facultada para individualizar las sanciones...”, estableciendo la obligación a cargo de la autoridad fiscal de individualizar la sanción correspondiente al gobernado infractor de la normatividad tributaria.

Sin embargo, es de suma trascendencia resaltar, que varios tribunales siguieron esta tendencia de calificar, de manera casi automática, como constitucionales, aquellas disposiciones jurídicas que establecían multas entre un mínimo y un máximo; no obstante los diversos criterios que contemplaban que una ley no es inconstitucional cuando contiene multas entre porcentajes mínimos y máximos, algunos de nuestros tribunales interpretaron que cuando se de este supuesto, la misma ley será inconstitucional si carece de reglas que permitan individualizar la sanción al caso concreto, como sería el tomar en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, y todas aquellas circunstancias que permitan individualizar la sanción pecuniaria aplicable al costo concreto.

En conclusión, a nuestro juicio, no basta con que la ley establezca un mínimo y un máximo para salvar la inconstitucionalidad de una multa fija, sino que, además debe establecer normas jurídicas que permitan y obliguen a la autoridad a individualizar la sanción pecuniaria al caso concreto apegándose de esta manera a la garantía constitucional, además de evitar que sea excesiva.

### **3.2.- LA APLICACIÓN DE LOS DIFERENTES CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE MULTAS FISCALES.**

Como hemos observado en apartados anteriores, existe una gran diversidad de criterios jurisprudenciales en materia de multas fiscales, mismos que obedecen a las diversas interpretaciones de que ha sido objeto el sistema impositivo de multas instaurado en el Código Fiscal de la Federación, y los cambios notados en él han sido pocos, proviniendo, generalmente, de las declaratorias de inconstitucionalidad emitidas por la SCJN.

Las interpretaciones de las que han sido objeto las diversas normas fiscales del Código Fiscal de la Federación, fueron por la evidente inconstitucionalidad que sufrían estas disposiciones, y el Legislativo, al ejecutar estas reformas evitó un gran número de juicios, en razón de que ésta declaración sólo protege al quejoso que solicito la protección de sus garantías; sin embargo, las reformas en comento han sido insuficientes, dado que, aún persisten algunas disposiciones que a nuestro criterio siguen viciadas de inconstitucionalidad como lo es el porcentaje fijo que a nuestra consideración maneja el artículo 76, párrafo 2 del Código en comento y la falta de motivación por parte de la autoridad en porcentajes mínimos, por contrariar el ordenamiento constitucional, tal como ha quedado dilucidado en apartados anteriores.

En este sentido, encontramos que la aplicación de un criterio jurisprudencial, corre a cargo del gobernado y de la autoridad fiscal, de acuerdo a los intereses por los que vele cada parte, es decir, la aplicación del criterio en sus diferentes escritos de las partes será conforme al interés primordial de cada una y en busca de obtener la razón de sus pretensiones concedida en nuestros Tribunales.

Así, por ejemplo, encontramos el problema suscitado en el apartado de la inconstitucionalidad de la multa establecida en un porcentaje mínimo, abordada en el apartado correspondiente al tema, mismo en el que la autoridad apoyaba su actuar en tesis aisladas para sostener la imposición de una multa sin motivarla plenamente, en otras palabras, la autoridad fundamenta que su actuar se encuentra apegado a derecho y apoyándolo con las interpretaciones de que han sido objeto las disposiciones normativas aplicables al caso; circunstancia que vulnera la normatividad constitucional, en razón de que el acto no la emita fundando y motivando su actuar, así como omitiendo circunstancias trascendentales como la capacidad contributiva del contribuyente y la gravedad de la propia infracción, la reincidencia de éste y todas aquellas circunstancias que permitan a la autoridad hacendaría individualizar la pena pecuniaria al caso concreto de infracción de las disposiciones fiscales.

Situación que se observa con frecuencia en la autoridad fiscal al contestar las demandas de los contribuyentes respecto a la imposición de multas fiscales en un porcentaje mínimo, dado que ésta fundamenta su actuar en el siguiente criterio emitido por la Segunda Sala de la SCJN, tesis que en lo conducente establece:

***“MULTA FISCAL MÍNIMA. SI BIEN SU FALTA DE MOTIVACIÓN EN CUANTO AL MONTO DE LA CUANTÍA IMPUESTA NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO, ELLO NO IMPLICA QUE LA AUTORIDAD RESPECTIVA SE ABSTENGA DE VALORAR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE PERMITEN INDIVIDUALIZAR LA SANCIÓN.*** Si bien es cierto que conforme al criterio sostenido por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 127/99, visible en la página 219 del Tomo X del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente a diciembre de 1999, la circunstancia de que la autoridad administrativa no exprese los motivos que la llevaron a imponer el monto mínimo por el que puede establecerse una sanción pecuniaria, no puede

*considerarse como un vicio formal que amerite la concesión del amparo por transgresión a la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que una vez acreditada la existencia de la conducta infractora el monto de aquélla no podrá ser inferior, también lo es que tal criterio no implica que las autoridades administrativas, cuando impongan una sanción pecuniaria por el monto mínimo que la ley prevé, puedan abstenerse de valorar las circunstancias de hecho que permiten individualizar la multa respectiva. Lo anterior es así, porque en caso de que la sanción se imponga por ese monto, tal conclusión deberá tener su origen, necesariamente, en el hecho de que se advierta la inexistencia de agravantes que justifiquen una sanción más elevada. Amparo directo en revisión 406/2001. Promotora Villavera, S.A. de C.V. 15 de junio de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina. Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 127/99 citada, aparece publicada con el rubro: "MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.*

*Novena Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XIV, Agosto de 2001*

*Tesis: 2a. CXLVI/2001*

*Página: 242"*

En refuerzo a lo antes transcrito, el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Circuito emitió la tesis *XIII.2o. J/4* apoyando la falta de motivación y fundamentación de la multa al establecer lo siguiente:

**“MULTAS ADMINISTRATIVAS MÍNIMAS. SU FALTA DE MOTIVACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DE LAS PREVISTAS EN EL REGLAMENTO DE GAS LICUADO DE PETRÓLEO NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 15 DE LA LEY REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 27 CONSTITUCIONAL EN ESE RAMO.** Conforme al criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 127/99, de rubro: "MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.", visible en la página 219 del Tomo X del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, correspondiente a diciembre de 1999, el hecho de que la autoridad administrativa no exprese los motivos que la llevaron a imponer el monto mínimo por el que puede establecerse una sanción pecuniaria, no constituye una transgresión a la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que tratándose de este tipo de sanciones, la autoridad, ante el contexto normativo tiene plenamente acotado su campo de acción ya que, por una parte, no podrá sobrepasar el máximo legal y, por la otra, si la decisión que adopta sobre la cuantía es la mínima, ya no hay necesidad de plasmarse por escrito las circunstancias que justifiquen ese monto, no obstante que el artículo 15 de la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, prevea la obligación de fundar y motivar la imposición de las multas "tomando en cuenta la importancia de la falta", pues es claro que sólo se exige esa motivación adicional cuando se trata de agravantes de la infracción, las que obligan a imponer una multa mayor a la mínima, lo cual no sucede cuando existe un mínimo y un máximo en los parámetros para su imposición, toda vez que se considera que en la imposición de las multas mínimas previstas en el artículo 99 del Reglamento de Gas Licuado de Petróleo, la motivación es la verificación de

*la infracción y la cita numérica legal, lo que imperativamente obliga a la autoridad a que las aplique en tal situación, ante la ausencia del cumplimiento espontáneo por la infractora de sus obligaciones en la materia. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

*Revisión fiscal 241/2005. Director de lo Contencioso de la Unidad de Asuntos Jurídicos de la Secretaría de Energía. 24 de agosto de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Silvia Fuentes Macías. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, agosto de 2001, página 242, tesis 2a. CXLVI/2001, de rubro: "MULTA FISCAL MÍNIMA. SI BIEN SU FALTA DE MOTIVACIÓN EN CUANTO AL MONTO DE LA CUANTÍA IMPUESTA NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO, ELLO NO IMPLICA QUE LA AUTORIDAD RESPECTIVA SE ABSTENGA DE VALORAR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE PERMITEN INDIVIDUALIZAR LA SANCIÓN." y Tomo IX, enero de 1999, página 700, tesis VIII.2o. J/21, de rubro: "MULTA MÍNIMA EN MATERIA FISCAL. SU MOTIVACIÓN LA CONSTITUYE LA VERIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN Y LA ADECUACIÓN DEL PRECEPTO QUE CONTIENE DICHA MULTA."*

*Novena Época*

*Instancia: 7º Tribunal Colegiado del 1er Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XXII, Octubre de 2005*

*Tesis: I.7o.A.409 A*

*Página: 2416”*

De las transcripciones anteriores, observamos como la autoridad trata de fundamentar su actuar antijurídico en estos criterios de lo Tribunales Colegiados, dado que a nuestra consideración, es necesario, para que el Fisco imponga esta pena pecuniaria al gobernado infractor de la disposición fiscal, la debida fundamentación

y motivación de su actuar, así como tomar en cuenta todas aquellas circunstancias en las que se dio la infracción para individualizarla plenamente al caso concreto conforme al ordenamiento jurídico aplicable.

Obligación que se le impone conforme a lo establecido en el artículo 75 del CFF, máxime que para que todo acto de autoridad cumpla con lo estipulado en las garantías de los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con el artículo 38, fracción III del Código en comento, éstos deben de estar fundados y motivados, sin importar que sea una pena mínima o máxima. Además de existir diversas interpretaciones de los Tribunales del Poder Judicial que sustentan la obligación de la autoridad fiscal de individualizar plenamente la imposición de una multa fiscal al caso concreto, como el emitido por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, tesis que se dicto con el siguiente rubro: ***“MULTAS FISCALES. AUN SIENDO LA MINIMA, NO ES ABSOLUTA NI IRRESTRICTA LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA IMPONERLAS.”***, tesis aislada del Primer Tribunal colegiado del Octavo Circuito, 9ª época, SJFG, Marzo de 1999, pág. 1421; con el fin de evitar repeticiones remitimos al lector al apartado de inconstitucionalidad de multas mínimas para observar este criterio.

Por tal circunstancia, sostener el criterio de que cuando se aplique el porcentaje mínimo de una multa, no deba especificarse las razones de su proporcionalidad y justicia, especialmente en el caso de que el monto sea de un 75%, sería tanto como pretender encubrir y justificar la aparente constitucionalidad de una multa de una magnitud significativa, para el contribuyente, corriendo el riesgo de ser ruinosa y excesiva para el gobernado.

En este sentido, respecto al problema de la aplicación de los criterios emitidos por los Tribunales de la Federación, en relación a la problemática en cuestión, el contribuyente puede fundamentar su actuar en las tesis emitidas bajo los siguientes términos:

***“MULTA. MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE FIJA SU MONTO, DENTRO DE LOS PARÁMETROS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. La circunstancia de que el legislador hubiere establecido una cantidad mínima y***

*otra máxima para imponer una multa que sanciona una infracción de carácter fiscal, genera por sí sola la facultad para que la autoridad administrativa, acorde con los parámetros establecidos por el Código Fiscal de la Federación, y tomando en cuenta la capacidad económica y conducta del infractor, así como la gravedad o reincidencia en la infracción, fije el monto de la que se hubiere hecho merecedor. Ahora bien, aun cuando el legislador no haya precisado en el mismo texto del precepto legal en comento los criterios o bases conforme a los cuales la autoridad administrativa debe imponer la sanción, ello no exime a ésta de que cuando imponga una multa que exceda de la cantidad mínima, dé cabal cumplimiento al artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de fundar y motivar su resolución conforme a las bases generales contenidas en dicho numeral, dentro de las que se encuentran, entre otras, la naturaleza de la infracción, la reincidencia del infractor y la extensión del daño causado al fisco, sin que pueda soslayarse la capacidad económica del infractor, elementos necesarios para razonar el arbitrio en la imposición del monto de la multa.*

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO.**

*Revisión fiscal 49/2000. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 26 de abril de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez. Secretario: Marco Tulio Morales Cavazos.*

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: XI, Junio de 2000*

*Tesis: IV.2o.A.T.53 A*

*Página: 584”*

En refuerzo a lo antes transcrito, el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito emitió la tesis VIII.1o.24 A apoyando la falta de motivación de la multa al establecer lo siguiente:

**“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.*

*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.*

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: IX, Marzo de 1999*

*Tesis: VIII.1o.24 A*

*Página: 1422”*

De la redacción anterior, observamos como la aplicación de un criterio jurisprudencial, en cuanto a la imposición de una multa fiscal por infracción a las disposiciones de la materia, va encaminado a los intereses de la parte que lo presenta y no conforme a lo que estriba nuestra Carta Magna y las legislaciones derivadas de ésta.

Aunado a lo anterior, encontramos el principio de la retroactividad de la ley en beneficio del contribuyente, tomando como base lo establecido en el artículo 14 de Nuestra Carta Magna, con apoyo en la siguiente tesis:

***“MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado***

*por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna. Contradicción de tesis 26/97. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 23 de enero de 1998. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.*

*Tesis de jurisprudencia 8/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintitrés de enero de mil novecientos noventa y ocho, por mayoría de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Genaro David Góngora Pimentel y presidente Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular.*

*Novena Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo: VII, Marzo de 1998*

*Tesis: 2a./J. 8/98*

*Página: 333”*

En el mismo sentido, el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Circuito emitió la tesis XIII.2o. J/4 apoyando la retroactividad de la ley para las multas fiscales, al establecer lo siguiente:

**“MULTA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SI DICHO PRECEPTO SE MODIFICA Y CON ELLO RESULTA MÁS BENÉFICA PARA EL PARTICULAR, DEBE ESTARSE A LA MÁS RECIENTE, AUN CUANDO LOS HECHOS HAYAN OCURRIDO DURANTE LA VIGENCIA DEL ANTERIOR TEXTO LEGAL. Si se**

*aplica una multa, como puede ser la prevista en el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004, que regula un monto para la imposición de la multa por la omisión en el pago de contribuciones, que va del 50% al 100% de las omitidas y que el mismo dispositivo vigente en 2000, que prevé el porcentaje impuesto entre un 70% y un 100% de las contribuciones omitidas era el que le resultaba aplicable en virtud de que la conducta sancionada se desplegó en ese ejercicio fiscal, ello le beneficia, habida cuenta que cuando una infracción administrativa cometida durante la vigencia de una norma produce consecuencias que se concretan cuando la norma que la regula fue modificada con disposiciones que benefician al particular, estableciéndose para la misma infracción una sanción menor que la que preveía la ley anterior, resulta aplicable el principio de que hay que estar a lo que resulte más benéfico para el particular, porque la aplicación retroactiva de una ley sólo se considera contraria al artículo 14 de la Constitución Federal, si causa un perjuicio al particular, aun en el supuesto de que pudiera privarse a la quejosa de la oportunidad de impugnar la inconstitucionalidad del referido precepto, pues si se hubiese impugnado y declarado que en efecto resultaba inconstitucional, no le hubiera eximido de la obligación de cubrir la multa impuesta en razón de que la concesión del amparo, sólo sería para el efecto de que la autoridad exactora le impusiera las multas considerando el valor de la contribución omitida sin actualizar, es decir, sobre la base del valor histórico que tenía la contribución en la fecha en que se cometió la infracción.*

*Amparo directo 145/2005. Estela Pulido Camacho. 3 de junio de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Rivera Corella. Secretaria: Martha Dalila Morales Cruz.*

*Novena Época*

*Instancia: 2º Tribunal Colegiado del 10º Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: VIII, Octubre de 1998  
Tesis: XVII.2o.PA ”*

Finalmente, a nuestro juicio, la retroactividad de la ley, sí aplica en materia de multas, como acertadamente lo plasman las tesis transcritas, en el entendido de que como se da el caso en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación vigente, que regula un monto para la imposición de la multa por la omisión en el pago de contribuciones, que va del 75% al 100% de las omitidas y que el mismo dispositivo vigente en 2000, que prevé el porcentaje impuesto entre un 70% y un 100% de las contribuciones omitidas era el que le resultaba aplicable en virtud de que la conducta sancionada se desplegó en ese ejercicio fiscal, resulta aplicable el principio de que hay que estar a lo que resulte más benéfico para el particular, porque la aplicación retroactiva de una ley sólo se considera contraria al artículo 14 de la Constitución Federal, si causa un perjuicio al particular

### **3.3.- PROPUESTA PARA LA INDIVIDUALIZACIÓN DE LA MULTA FISCAL**

Una vez establecida la naturaleza, el fin y la razón de la imposición de una pena económica a aquel contribuyente que, derivado de su conducta antijurídica, encuadre en la hipótesis normativa, cometiendo, por ende, una infracción a la normatividad fiscal, haciéndose por tal circunstancia acreedor a la multa fiscal, procederemos a establecer algunos criterios que a nuestra consideración resultarían de suma trascendencia para la imposición de una pena pecuniaria por parte de la autoridad fiscal a aquel gobernado que infrinja la normatividad de la materia.

Una vez observados a lo largo de este trabajo, los principales problemas de inconstitucionalidad de las multas fiscales, en el entendido de que la solución de las autoridades a los diversos criterios emitidos por los tribunales de nuestro Poder Judicial, ha sido establecer todas las multas del Código Fiscal en porcentajes de un mínimo a un máximo, para salvar, con ésta situación, la inconstitucionalidad con la que contaban algunos preceptos,

dotándosele a la autoridad de las facultades necesarias para individualizar el establecimiento de la sanción económica a aquellos infractores de la normatividad de la materia, es decir, otorgándole a la autoridad la posibilidad de instaurar una sanción fiscal al gobernado, tomando en cuenta todas aquellas circunstancias conforme a las cuales se dio el actuar antijurídico, como sería la gravedad de la infracción, la reincidencia del infractor, los agravantes y atenuantes que se podrían llegar a conceder al contribuyente e imponiéndola conforme a la capacidad contributiva del contribuyente, es decir, que la autoridad funde y motive la causa del procedimiento.

Sin embargo, al parecer, la autoridad ha hecho caso omiso de los diversos criterios emitidos por nuestros tribunales, en el sentido de que, en la práctica diaria, la autoridad acostumbra imponer en todos los casos, ya sea el porcentaje mínimo o el máximo establecido en el ordenamiento jurídico, tomando en consideración las atenuantes o agravantes que pudieran existir en el caso concreto, estableciendo que la imposición de la multa es en atención al daño que se le causa al Estado, y en particular al gasto público, por dejar de percibir esos ingresos que el contribuyente omite, o por infracciones tendientes al mejor registro del propio contribuyente o de sus obligaciones fiscales.

Sin embargo, nunca fija una sanción en un porcentaje intermedio al que le establece el precepto que imponga tal pena, es decir, no establece un porcentaje intermedio de 76 a 99 % (como sería el caso de lo establecido en el artículo 76 del CFF), para no razonar el motivo que tuvo al establecerlo, es decir, el Fisco, impone en sus resoluciones el porcentaje mínimo o el mayor establecido en la norma tributaria, razonando que la imposición de la sanción, obedece a que el Fisco se ve afectado por la omisión del contribuyente, impidiéndole con esto cumplir con las obligaciones que le encomendó la ciudadanía y sus propias atribuciones; y por consiguiente, se hace acreedor a la sanción establecida en el precepto en el cual encuadre el actuar del gobernado, pero en tal circunstancia, parece que la autoridad no individualiza la pena al caso concreto, dado que si realizara un verdadero análisis de la infracción que se cometió y de las circunstancias en que se encuentra el infractor, estaríamos seguros que la imposición de una multa no sería en el porcentaje mínimo ni en el máximo permitido por la disposición fiscal, si no en un porcentaje

establecido entre un 75 a un 99 % de la omisión de contribuciones como es el caso del precepto 76 del Código en comento.

De éste modo, el contribuyente está condenado a sufrir el extremo mínimo o máximo del ordenamiento tributario, lo cual hace inútil las diversas interpretaciones que respecto del tema ha hecho el poder judicial así como de las reformas que ha realizado nuestro Congreso para estar acorde al ordenamiento constitucional y a éstas interpretaciones de la norma jurídica y por consiguiente, que no se cumpla con el sistema impositivo de multas de nuestro Código, que es el de reprimir estas conductas antijurídicas y no el de recaudar más recursos económicos para el estado.

Incluso cuando la autoridad impone el porcentaje mínimo establecido en el ordenamiento fiscal, es decir, el 55 %, regularmente no motiva la imposición de la sanción económica, debido a que el Fisco no usa su potestad para razonar la sanción a imponer, y por ende, establecer cualquiera de los porcentajes que le autoriza la ley; ya sea al 75, 78, 80, 85, y así hasta el 100 %. Lo anterior, en el entendido de que no es lo mismo para la capacidad económica del contribuyente, que el SAT le imponga una multa de 80 %, en lugar del 100 % por la omisión de una contribución, dado que, la imposición de la sanción económica en un porcentaje alto para el gobernado podría ser ruinoso si no se le toman en cuenta, las circunstancias conforme a la cual se dio el actuar antijurídico.

Situación que se podría solventar, si el legislador diera un giro a la redacción de nuestras normas tributarias, estableciendo, respecto al tema en cuestión, que el precepto normativo utilizara la preposición “hasta” en lugar de su actual redacción; tal como lo pronunció la Segunda Sala de la SCJN, al establecer lo siguiente:

***“MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE EMPLEAN LA PREPOSICIÓN “HASTA”, NO 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. Por lo tanto, el hecho de que un precepto emplee la preposición "hasta" no implica que contemple una multa fija, en virtud de que precisó un término de cantidad que no puede exceder el juzgador al aplicar la multa y si bien es cierto que no se hace referencia a la cantidad mínima, también lo es que en forma implícita, pero clara, sí está determinada, puesto que, el mínimo a imponer resulta una unidad monetaria y el máximo hasta donde el artículo autorice, por lo que sí se establece un sistema flexible para la imposición de las multas, cuenta habida que contempla un mínimo y un máximo para que la autoridad haga uso de su arbitrio judicial en la individualización de la fijación de su monto.

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

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Octubre de 1999

Tesis: 2a. CXXV/99

Página: 586”

En el entendido de que, si se estableciera esta preposición en todos los preceptos del código de la materia, se estaría facultando y a la vez obligando a la autoridad a imponer la multa fiscal considerando 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 no entendiéndose por ende que la multa impuesta en estos términos sería fija, sino todo lo contrario dado que dejaría abierta la posibilidad a establecer una sanción económica en un porcentaje que iría desde el 1 % hasta el 100 % de la contribución emitida en el caso de lo estipulado en el precepto 76 del Código de la materia.

Ahora bien, respecto que si los porcentajes establecidos en las disposiciones fiscales son excesivos aún siendo los mínimos, esta discrepancia se resolvería, a nuestro juicio, si la autoridad estableciera la preposición antes referida en el texto legal del ordenamiento fiscal, en razón de que la autoridad tendría la obligación de fundamentar y motivar plenamente la imposición de la sanción pecuniaria por infracción a la ley tributaria, dado que con esta situación se individualizaría la pena al caso concreto, puesto que en la normatividad de la materia y en la interpretación de nuestros tribunales no encontramos una explicación exacta de lo que debe considerarse excesivo para un contribuyente.

Por último, proponemos para una adecuada aplicación de los criterios jurisprudenciales emitidos por nuestros tribunales respecto a las multas fiscales, que se realice una unificación de criterios respecto a las interpretaciones realizadas por el Poder Judicial sobre algún ordenamiento en el que exista controversia, no solo entre el contribuyente y la autoridad, sino, en ocasiones, entre las propias autoridades. Como lo es en el caso que analizamos en el punto referente a la inconstitucionalidad de la multa mínima, sobre si la autoridad está obligada o no a la motivación de la imposición de ésta, como lo establecen en sus diversos criterios el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo y Décimo Circuito, es decir, al establecer los motivos y razones por los cuales impone la multa, situación con la cual no concuerda el Primer Tribunal Colegiado de Circuito (remitiendo al lector a éste punto en obvio de repeticiones), dado que si se realizara una evaluación periódica de los criterios emitidos por los diversos tribunales, se evitarían estas contradicciones de tesis, evitando por ende, un gasto innecesario para el Poder Judicial al establecer que

criterio prevalece sobre el otro, y una incertidumbre para la autoridad y el gobernado, en saber a que criterio atenerse en su respectiva defensa fiscal.

De esta manera, encontramos que, el sistema impositivo de multas del Código Fiscal de la Federación, a pesar de las múltiples reformas de las que ha sido sujeto para encontrarse acorde a la normatividad constitucional y a los criterios emitidos por los tribunales de la materia, encontramos que el mismo presenta múltiples deficiencias debido a la falta de atención de las autoridades fiscales al imponer una multa sin analizar detalladamente las circunstancias en que se dio la infracción, en otras palabras, sin fundamentar y motivar debidamente su actuar, y de acuerdo a la proporcionalidad y equidad que nuestra Carta Magna, ya que de no establecerse dicha obligación a la autoridad, ésta no tomaría en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, y en general, todo aquello que permita fijar o individualizar el monto de la multa al caso concreto.

## **CONCLUSIONES**

1. El actual sistema de multas implantado en el Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, a pesar de las múltiples reformas de que ha sido objeto desde finales del siglo pasado.
2. Nuestro sistema de multas fiscales, para solventar sus inconstitucionalidades, cambio de multas fijas y excesivas a el criterio de un mínimo y un máximo de una cantidad o un porcentaje, adecuando de esta manera el sistema de imposición de multas a la interpretación hecha por nuestros Tribunales.
3. La distinción entre obligación tributaria y lo que propiamente es la obligación fiscal del contribuyente, radica en que la primera, va a consistir en el deber del contribuyente de dar al Estado una prestación pecuniaria, mientras que la segunda, son todos aquellos deberes formales del gobernado impuestos por las leyes de la materia para que el Fisco reciba el producto de la obligación tributaria.
4. El incumplimiento de la obligación tributaria es de suma trascendencia, dado que éste dará origen a una infracción de acuerdo al incumplimiento del gobernado, es decir, si su falta fue con atenuantes o agravantes, o si por el contrario, fue por causas ajenas a él como el caso fortuito o fuerza mayor.
5. Se faculta a la autoridad a sancionar al contribuyente que realiza esta conducta antijurídica para evitar una repetición de la misma y dar ejemplo a los demás ciudadanos de que la autoridad fiscal hará uso de su facultad sancionadora para obligar a contribuir al gasto público de acuerdo a su

capacidad económica, de la manera equitativa y proporcional que marque la propia norma impositiva.

6. La imposición de la multa como sanción a la infracción de las normas fiscales, es con el fin de evitar conductas de los contribuyentes tendientes a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, evitando además la reincidencia.

7. La multa, como sanción pecuniaria, es de carácter preventivo y a su vez represivo e intimidatorio, ya que el Fisco busca con la imposición de esta medida obligar al contribuyente a cumplir correctamente con sus obligaciones y deberes.

8. La imposición de las multas fiscales entre un mínimo y un máximo es uno de los criterios mas importantes en el sistema actual de multas del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que, a través de éste, se solventaron problemas de inconstitucionalidad, tales como la imposición de multas fijas y excesivas.

9. Las actuales reformas en materia de imposición de multas fiscales, en general, han sido meramente adecuatorias a las interpretaciones jurisprudenciales de nuestros Tribunales, dejando a un lado los fines de las sanciones pecuniarias, preocupándose solamente por la recaudación.

10. El establecimiento de la sanción del artículo 76, párrafo 2 del Código de la Materia, en un 20%, es una multa fija, dado que de la sanción de referencia se aplica ése porcentaje único a todos los gobernados que paguen las contribuciones omitidas antes de que se notifique la resolución en la que se de a conocer la contribución que se omitió, por parte de la autoridad, no permitiendo que la autoridad fiscal individualice plenamente la sanción al caso concreto, aún cuando se trate de un beneficio para el contribuyente, dado que resultaría siempre del 20% sin importar que fueran \$1,000,000 o \$15,000 la omisión de la contribución.

11. El porcentaje establecido en el artículo 17 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente en un 20% en su

primer párrafo y de un 30% en su segundo párrafo, a pesar de ser una disminución en la multa establecida por omisión de contribuciones en el numeral 76 del Código Fiscal de la Federación, consideramos que esta es fija, en razón de que no se encuentra acorde a nuestra normatividad ni a lo que se establece en nuestra jurisprudencia de un mínimo y un máximo, por tanto, resulta inconstitucional.

12. Una multa será excesiva, si se establece en un porcentaje o cantidad fija, que no permita la individualización de la misma al caso concreto, es decir, si la autoridad no razonó todas las circunstancias en las que se dio la omisión del contribuyente para aplicar la sanción pecuniaria.

13. La multa entre un mínimo y un máximo, es inconstitucional, si la norma fiscal no establece reglas para su individualización, dado que, como lo establecen las interpretaciones que hacen nuestros tribunales la autoridad al imponer una sanción debe de observar la gravedad de ésta, la reincidencia del infractor, la capacidad contributiva de éste y todas aquellas circunstancias en que se dé el actuar antijurídico del contribuyente.

14. Tanto la legislación fiscal, como la jurisprudencia emitida por los tribunales del Poder Judicial, no han establecido una regla para precisar cuales son los límites de lo ordinario y lo razonable en un monto mínimo o máximo de una multa para que ésta no encuadre lo que sería una multa excesiva para el contribuyente y por consiguiente ruinosa.

15. Al imponer la autoridad fiscal el monto mínimo en una sanción al gobernado, esta obligada a razonar plenamente la imposición de la misma, debiendo fundarla y motivarla conforme a derecho, tomando en cuenta todas aquellas circunstancias en las cuales se dio la infracción fiscal.

16. La inconstitucionalidad de las multas fiscales establecidas en el Código Fiscal, se dan básicamente porque no se atiende a conceptos fundamentales en la materia como son evitar que sean excesivas, que no contengan porcentajes fijos, que exista proporcionalidad y equidad, es decir, que atiendan a la capacidad contributiva

del infractor y que se establezcan reglas y normas para la individualización de la sanción.

17. Para una adecuada aplicación de los criterios jurisprudenciales, en materia de multas fiscales, es necesario que se atienda a las interpretaciones realizadas por el Poder Judicial, como es el caso referente a la inconstitucionalidad de la multa mínima, en donde la SCJN ya resolvió (P./J. 102/99), que la autoridad debe fundar y motivar plenamente su actuar no importando que sea el porcentaje mínimo de la multa el que deba imponer.

18. El problema de la ilegalidad e incluso inconstitucionalidad en el actual sistema de multas del CFF, reside esencialmente, en que la autoridad impositora insiste en emitir resoluciones aplicando sanciones económicas fundando su actuar en criterios emitidos por los Tribunales Colegiados de Circuito, mismos que han sido superados por interpretaciones de la SCJN, quien ha emitido jurisprudencia, por medio de la cual impone la obligación a la autoridad hacendaría de fundar y motivar debidamente su actuar, tomando en cuenta todas aquellas circunstancias en las que se dio la omisión del contribuyente para aplicar la sanción pecuniaria.

19. Es necesario cambiar la redacción de las multas entre un mínimo y un máximo, para que el legislador establezca dentro de la hipótesis normativa la preposición “hasta”, con lo cual, además de facultar a la autoridad impositora para individualizar plenamente la sanción económica, se obligaría a el Fisco a razonar el porcentaje a aplicar al contribuyente infractor, tomando como base todas las circunstancias en que se dio la infracción fiscal, y por consiguiente, se evitaría que la pena fuera ruinoso para el contribuyente puesto que esta iría desde el mínimo establecido hasta la máxima cantidad estipulada, señalándose en la propia ley que parámetros seguir para su incremento en dichos rasgos.

## BIBLIOGRAFÍA

1. BELISARIO VILLEGAS, Héctor. “CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”. 8ª edición. Editorial ASTREA. Argentina, Buenos Aires, 2002.
2. DE LA GARZA, Sergio Francisco. “DERECHO FINANCIERO MEXICANO”. Ed. Porrúa. México, 1985.
3. DE LA GARZA, Sergio Francisco. “DERECHO FINANCIERO”. 18ª edición. Ed. Porrúa. México, 2000.
4. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. “PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO”. 4ª edición. Ed. LIMUSA. México, 2003.
5. DIEP DIEP, Daniel. “DEFENSA FISCAL. TRATADO TEORICO PRACTICO”. Ed . PAC. México, 1999.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo. “DERECHO FISCAL I”. IURE Editores. México, 2001.
7. CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. “DERECHO TRIBUTARIO”. Ed. Cárdenas. México, 2002.
8. CAZORTA PRIETO, Luis María. “DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL” 2ª edición. Editorial Aranzandi. Navarra, España, 2002.
9. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. “DERECHO FISCAL”. Ed. Mc Graw-Hill. México, 1998.
10. FLORES ZAVALA, Ernesto. “ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS : LOS IMPUESTOS.” 34ª edición. Ed. Porrúa. México, 2004.

11. GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. "DERECHO FISCAL PENAL". Ed. Porrúa. México 1994.
12. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. "INTRODUCCIÓN A LA CIENCIA DEL DERECHO". Casa editorial Bosch. Barcelona, 1943.
13. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO". Ed. Porrúa. México, 1971.
14. GONZALEZ MARTINEZ, Víctor Hugo. "LAS MULTAS FISCALES Y SU IMPUGNACIÓN". 2ª edición. Ed. GASCA. México, 2004.
15. GUILIANI FONROUGE, Carlos M. "DERECHO FINANCIERO" Vol. 1. 5ª edición. Ed. Depalma. Argentina, 1993.
16. JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO". 3ª edición. Ed. ECASA. México, 1993.
17. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO". Ed. Thonson. México, 2002.
18. LOMELÍ CEREZO, Margarita. "DERECHO FISCAL REPRESIVO". Ed. Porrúa. México, 1979.
19. LOMELÍ CEREZO, Margarita. "DERECHO FISCAL REPRESIVO". 3ª edición. Ed. Porrúa. México, 1998.
20. LOZANO SERRANO, Juan Martín Queralt Carmelo. "CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO". Ed. TECNOS. España, 1990.
21. MABARAK CERECEDO, Doricela. "DERECHO FINANCIERO PÚBLICO". Segunda edición. Ed. Mc Graw-Hill. México, 2000.
22. MARGAINT MANAUTOU, Emilio. "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO". Ed. Porrúa. México, 1997.

23. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO". Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1981.
24. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO". Ed. Porrúa. México, 1997.
25. MÉNDEZ GALEANA, Jorge. "INTRODUCCIÓN AL DERECHO FINANCIERO". Ed. Trillas. México, 2003.
26. QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YAÑEZ, Jorge. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO". 4º edición. Ed. Trillas. México, 1999.
27. RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. "SISTEMA SANCIONATORIO TRIBUTARIO. INFRACCIONES Y DELITOS". Editorial Jurídica de Chile. Chile, 1994.
28. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. "ELEMENTOS BÁSICOS DEL DERECHO FISCAL". 2ª edición. Ed. Universidad de Guadalajara. México, 2001.
29. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "DERECHO FISCAL". 2ª edición. Editorial HARLA. México, 1986.
30. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "ENTORNO A LA NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA" Tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
31. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "LECCIONES DE DERECHO FINANCIERO". 10ª edición. Ed. TEXTOS T. España, 1994.
32. SALDAÑA MAGALLANES. Alejandro A. "REQUISITOS ESENCIALES Y MEDIOS DE DEFENSA DE LAS MULTAS ADMINISTRATIVAS Y FISCALES". Ed ISEF. México, 2003.

33. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. "DERECHO FISCAL MEXICANO". 3ª edición. Ed. Porrúa. México, 2003.
34. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. "DERECHO TRIBUTARIO". 2º edición. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1999.
35. URESTI ROBLEDO, Horacio. "LAS SANCIONES FISCALES FEDERALES. INCONSTITUCIONALIDAD" TAX Editoriales. México, 2005.

### DICCIONARIOS

1. DE PINA VARA, Rafael. "DICCIONARIO DE DERECHO". 16a. ed. Ed Porrúa. México, 1989.
2. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. "DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO". TOMO I, A-H. 2ª edición. Ed. Porrúa. México, 1998. UNAM.
3. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. "DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO". TOMO II, I-O. 2ª edición. Ed. Porrúa. México, 1998. UNAM.

### LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.
2. Código Fiscal de la Federación 2005.
3. Código Fiscal de la Federación 2006.
4. Ley de Amparo, vigente
5. Ley Aduanera 2006.
6. Ley federal de Derechos del Contribuyente 2006.

## FUENTES ELECTRÓNICAS

1. CD Diccionario Jurídico 2000.
2. Desarrollo Jurídico Copyright 2000.
3. PEDROZA NAVARRO, Ángel Efraín. "INFO IUS". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México, 1995-2005 IJ-UNAM.