

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA  
UNIDAD ACADÉMICA FACULTAD DE DERECHO  
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO**



**ESTUDIO INTEGRAL DE LAS MULTAS FISCALES.**

**TESIS**

**COMO REQUISITO PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN  
CIENCIAS DEL DERECHO.**

**PRESENTA**

**VÍCTOR ALFONSO GARCÍA FÉLIX**

**DR. GONZALO ARMIENTA HERNÁNDEZ**

**DIRECTOR DE TESIS**

**CULIACAN ROSALES, SINALOA**

**MARZO 2015**

# INDICE

## AGRADECIMIENTOS

## INTRODUCCIÓN

### CAPÍTULO I. ANTECEDENTES GENERALES

<b>1.1 Evolución de las leyes fiscales</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2 Antecedentes históricos de los impuestos</b>	
<b>1.2.1 En la antigüedad</b> .....	<b>11</b>
<b>1.2.2 En la edad media</b> .....	<b>17</b>
<b>1.2.3 En la colonia en México</b> .....	<b>22</b>
<b>1.3 Antecedentes de las multas</b> .....	<b>31</b>
<b>1.3.1 La infracción fiscal</b> .....	<b>37</b>
<b>1.3.2 La sanción fiscal</b> .....	<b>39</b>

### CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO DE LA MULTA FISCAL EN LA DOCTRINA.

<b>2.1 La potestad sancionadora</b> .....	<b>47</b>
<b>2.1.1 La potestad punitiva fiscal</b> .....	<b>55</b>
<b>2.1.2 Principios de la potestad sancionadora</b> .....	<b>59</b>
<b>2.2 La infracción fiscal</b> .....	<b>64</b>
<b>2.2.1 Requisitos de la infracción fiscal</b> .....	<b>66</b>
<b>2.2.2 Elementos de la infracción fiscal</b> .....	<b>71</b>
<b>2.2.3 Clasificación de la infracción fiscal</b> .....	<b>75</b>

2.2.4 Infracciones fiscales en el Código Fiscal de la Federación según la doctrina -----	78
2.3 La sanción fiscal -----	84
2.3.1 Elementos de las sanciones fiscales -----	90
2.3.2 Garantías constitucionales en la aplicación de las sanciones fiscales -----	91
2.4 La multa fiscal -----	98
2.4.1 Elementos de la multa fiscal-----	103
2.4.2 Requisitos constitucional de la multa -----	105
2.4.3 Naturaleza de la multa fiscal -----	106
2.4.4 Ventajas y desventajas de la multa fiscal -----	108
2.4.5 Etapas de imposición de la multa fiscal -----	111
2.4.6 Beneficios en la aplicación de las multas fiscales -----	115
2.4.7 Agravantes en la aplicación de las multas fiscales -----	117
2.4.8 Principios previstos en la imposición de las multas fiscales	
2.4.8.1 Principio de legalidad -----	119
2.4.8.2 Principio non bis in ídem -----	125
2.4.8.3 Principio de irretroactividad -----	127
2.4.8.4 Principio de tipicidad -----	129
2.4.8.5 Principio de culpabilidad -----	131
2.4.8.6 Principio de responsabilidad -----	132
2.4.8.7 Principio de proporcionalidad -----	133
2.4.9 Sistema de cuantificación de la multa -----	137
2.4.10 Formas en que se establecen las multas en el Código Fiscal de la Federación según la doctrina -----	138
2.4.10.1 Multas excesivas -----	139

2.4.10.2 La graduación de la multa fiscal -----	141
2.4.11 Multas fiscales en el código fiscal de la federación según la doctrina -----	143
2.4.12 Extinción de la facultad fiscal de imponer la multa fiscal -----	145
2.4.13 Extinción de la facultad de cobrar la multa fiscal -----	147

### **CAPITULO III. DERECHO COMPARADO.**

3.1 Derecho comparado de los principios sancionadores de la autoridad administrativa -----	150
3.1 La infracción y la sanción fiscal en España	
3.1.1 La infracción fiscal en España -----	150
3.1.2 La sanción fiscal en España -----	152
3.2 La multa fiscal en España -----	154
3.3 La extinción de las sanciones fiscales -----	157
3.4 Derecho comparado con países de Latinoamérica	
3.4.1 Derecho comparado con Argentina -----	162
3.4.2 Derecho comparado con Perú -----	165
3.4.3 Derecho comparado con Ecuador -----	167
3.4.4 Derecho comparado con Costa Rica -----	169

### **CAPITULO IV. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS FISCALES.**

4.1 La problemática con las multas fiscales -----	173
4.2 Las multas fiscales prohibidas por la constitución -----	183

<b>4.3 Multas fiscales inconstitucionales en la jurisprudencia -----</b>	<b>189</b>
<b>4.3.1 Multas fiscales inconstitucionales por ser fijas -----</b>	<b>190</b>
<b>4.3.2 Multas fiscales inconstitucionales que se calculan en porcentajes -----</b>	<b>193</b>
<b>4.3.3 Multas fiscales inconstitucionales por ser excesivas -----</b>	<b>196</b>
<b>CONCLUSIONES -----</b>	<b>201</b>
<b>PROPUESTA -----</b>	<b>204</b>
<b>FUENTES CONSULTADAS -----</b>	<b>206</b>

## **AGRADECIMIENTOS**

El presente trabajo de tesis primeramente me gustaría agradecerle a ti Dios por bendecirme para llegar hasta donde he llegado, porque hiciste realidad este sueño anhelado, por ser mi fortaleza en mis momentos de debilidad y por brindarme una vida llena de experiencias, conocimientos y sobre todo mucha felicidad.

Le doy gracias a mis padres, Víctor y Mireya por apoyarme en todo momento, los valores que me han inculcado, por la oportunidad de siempre brindarme educación hasta estos días y sobre todas las cosas por ser un ejemplo a seguir.

A mis hermanos Fernanda, Karla y Manuel por formar parte de mi familia lo cual representan para mí la unión familiar y por esos momentos de alegría que nunca olvidaré.

Doy gracias a la Universidad Autónoma de Sinaloa por formarme como maestro en ciencias.

Le agradezco a mi comité tutorial, al Dr. Gonzalo por ser mi tutor que con sus consejos y su rectitud me apoyo en la concretización tesis, también a mis lectores a la Dra. Gloria y Dr. Ismael que con sus críticas constructivas hicieron también la realización de esta investigación.

También agradezco a todo el núcleo docente que conforma la unidad de Posgrado, que durante este periodo compartieron conmigo sus conocimientos.

Agradezco de igual manera a mis compañeros de posgrado por confiar en mí y hacer mucho más ameno esta maestría.

De igual manera quiero agradecer al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, que me apoyo económicamente para sacar adelante este proyecto.

Son muchas las personas que han formado parte de mi vida profesional a las que agradezco su amistad, consejos, apoyo, ánimo y compañía.

Para todos ustedes, muchas gracias y que Dios los bendiga.

**Víctor.**

## INTRODUCCION

Este trabajo de tesis titulado “Estudio integral de las multas fiscales” es expuesto en los cuatro siguientes capítulos:

En el primer capítulo se desarrolla antecedentes generales de la evolución de las leyes fiscales, su proceso de creación, en qué momento de la historia se promulgaron y todo lo relacionado con los cambios de que fueron objeto. En un segundo apartado de este mismo capítulo, se detalla lo relativo a los antecedentes históricos de los impuestos desde las civilizaciones antiguas, edad media, la colonia, en estas diferentes etapas particularmente sobre los impuestos se citan los métodos, cuáles eran sus tipos y semejanzas entre sí, haciendo hincapié en los tiempos de los reyes y los señores feudales, que impusieron a sus súbditos algunas clases de tributos así como la manera de cobro y por último cerrando con los impuestos que el rey de España impuso al pueblo mexicano. El tercer tema de este capítulo arriba a lo que es la multa, desarrollando sus antecedentes conforme la doctrina y la relación que existe entre la infracción y la sanción.

En tanto el segundo capítulo que lleva por título marco teórico de la multa fiscal en la doctrina, se analiza lo referente a las características, el proceso que lleva la multa fiscal la forma en que se califican y se clasifican, así como también el estudio de estas en el Código Fiscal de la Federación; también la forma de su imposición y extinción de las mismas en base a los doctrinarios del tema que nos hacen saber, incidiendo en la potestad sancionadora con la que cuenta la autoridad administrativa, en qué consiste ésta, cuáles son sus elementos, cuáles son los principios que la rigen, con toda esta información se busca conocer un poco más sobre la multa fiscal. Igual para este capítulo se estudia la infracción fiscal, entendida como la contravención a lo establecido en las leyes fiscales, así como los elementos que la configuran como tal, su clasificación en la doctrina y finalmente arribar a lo que son las infracciones concretamente en el Código Fiscal de la Federación desde el punto de vista de la doctrina. Luego se continúa con el estudio de la sanción la cual es la parte general y la multa viene a ser la especie,

dando a conocer los elementos y principios que se deben de observar para la buena aplicación de la sanción y que ésta sea conforme a derecho.

Por lo que se refiere al contenido del tercer capítulo donde se expone un pequeño desarrollo de aspectos sobre los principios sancionadores de la autoridad administrativa que prevalecen en México, se retoman las figuras de la infracción y sanción fiscal que también en España y algunos países latinoamericanos como: Argentina, Perú, Ecuador y Costa Rica se aplican, a efecto de contrastar y conocer si existen semejanzas o diferencias entre estos países y el nuestro reconociendo este ejercicio como pequeño estudio de derecho comparado en estas instituciones o conceptos jurídicos. De antemano reconocemos que las semejanzas con España son importantes porque históricamente fue el dominio español en México durante la época colonial, tramo que duró aproximadamente 300 años que marcaron y dejaron las bases para el sistema fiscal mexicano porque fue el primer sistema fiscal el cual fue gobernado por el rey de España en su tiempo, el cual recababa impuestos lo que en la actualidad se hace pero bajo un régimen y gobierno federal, con la división de poderes establecida y reglamentada la facultad de cada uno, lo cual es de notoria importancia la relación que se tiene con el país español y por eso su estudio comparado en este capítulo, sin restarle importancia también a las coincidencias con el resto de países centro y sudamericanos estudiados.

Este último y cuarto capítulo designado por título la inconstitucional de las multas fiscales, se centra considerar por varias razones sobre la inconstitucionalidad de la multa en parte general, por lo que se expone inicialmente la problemática de las multas fiscales cuando se evidencia la mala fe y la desconfianza que los infractores ponen de manifiesto frente a éstas, es decir, ese sentimiento que se tiene cuando la autoridad le aplica una sanción al contribuyente el cual la reciente en su patrimonio personal de forma negativa, es sabido que el sistema no es perfecto por lo que se desarrolla en este primer apartado la finalidad de la multa. En un segundo apartado de este capítulo, se alude a las multas prohibidas en el numeral 22 de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, en este caso las multas fiscales excesivas y al hablar de excesivos no necesariamente son de montos exorbitantes sino que la cuantificación de la sanción esté indebidamente calculada y le perjudique al contribuyente, lo que señala los límites de la autoridad en cuanto a la aplicación de las multas así como los derechos o garantías que tiene el infractor como los que señala el artículo 14 de la Carta Federal que prohíbe a las autoridades administrativas encargadas de juzgar las infracciones fiscales, imponer por analogía o por mayoría de razón una multa cuando en la ley no se establezca que la conducta que le sirve de motivo haya de castigarse con esta pena y la seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de la misma Constitución Federal, tratando de fortalecer este particular también se invoca jurisprudencia que ha sido considerada para demostrar la inconstitucionalidad de multas fijas, entre porcentajes y excesivas.

## **CAPÍTULO I. ANTECEDENTES GENERALES**

### **1.1 Evolución de las leyes fiscales.**

Para referirnos a la evolución de las leyes fiscales encontramos que la autora Aurora Cortina Gonzales-Quijano expone:

“Al dictar su ciclo de conferencias don Teodosio Lares, regían en nuestro país la constitución de 1824 y el acta de reformas de 1847, habíamos integrado a nuestro sistema jurídico, el estricto concepto constitucional de la división de poderes, marco un parteaguas en nuestra doctrina jurídica desviarnos de este sistema hacia el cauce de la doctrina francesa, la cual deposita en un Consejo de Estado, enmarcado, pero independiente, del poder ejecutivo, la última instancia entre el particular y la administración, marco el siglo pasado un hito en nuestra estructura jurídica y planteo una interesante polémica entre los dos sistemas, el judicialista sajón, cuyo principal exponente fue el jurista liberal Ignacio Vallarta y el sistema francés, que defendía, el conservador Teodosio Lares y que se plasmó en dos leyes conservadoras, Ley de lo Contencioso

Administrativo y su Reglamento del 15 de mayo de 1865, de muy corta vigencia, pues fue derogada el 26 de noviembre de 1865, después de la Revolución de Ayutla, que derogó todos los actos del Gobierno de Santa Anna y la Ley para el arreglo de lo Contencioso Administrativo su Reglamento de 1865, promulgada durante el gobierno de facto de Maximiliano”.<sup>1</sup>

Como se puede ver nuestro primer antecedente de leyes fiscales fueron las dos que plasmo Teodosio Lares en el año de 1865 que fue la Ley de lo Contencioso Administrativo así como su reglamento que solo tuvo una vigencia aproximadamente de seis meses.

En otro sentido nos dice:

“Es muy importante señalar que la más pura doctrina de la rígida división de poderes nació, precisamente en Francia, trazada por el Barón de Montesquieu, en el *Espíritu de las Leyes*, y precisamente para respetar esta división y garantizar que no exista invasión de un poder en el ámbito de la competencia de otro, se crearon los tribunales administrativos, a fin de que la autoridad, por medio de tribunales absolutamente autónomos, pudiera corregir sus propios errores. El Consejo de Estado de Francia, ejerce tres funciones: es Consejero de Gobierno, Jurisdicción Suprema del Orden Administrativo y Órgano Formador de Servidores Públicos de Francia”.<sup>2</sup>

Entonces se tomó como referencia a Francia para la división de poderes y evitar la invasión de poderes, que el tema que se viene tratando deriva del ente

---

<sup>1</sup> Cortina González-Quijano, Aurora, *Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM*, México, 2006, vol. 2. Núm. 3. 2006. p. 144

<sup>2</sup> *Ibíd*em, p. 145

ejecutivo por eso se habla de los tribunales administrativos, como lo fue el antecedente que tenemos en líneas anteriores.

Siguiendo con el mismo estudio también señala que:

“A partir del triunfo de la república en 1867, la actitud del legislador, la doctrina y la jurisprudencia prescribieron por anticonstitucionales, todo los ensayos de contencioso administrativo en México y la justicia administrativa en nuestro país sufrió un estancamiento de tres cuartos de siglo, hasta la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal en Agosto de 1936, y el amparo fue el único medio al alcance del particular para impugnar la ilegalidad de actos administrativos”.<sup>3</sup>

Fue hasta 1936 que se promulgo la primera ley en materia fiscal, entonces entre 1867 hasta la fecha de la promulgación de la Ley de Justicia Federal en esos 69 años todo lo que se vino trabajando ya no sirvió puesto que con la promulgación se derogo lo anterior.

Continuando con la evolución de las leyes fiscales la autora manifiesta:

“Antes de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, existieron tres órganos jurisdiccionales dentro de la administración pública: El Jurado de Infracciones Fiscales, La Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta y la Ley de Organización de Justicia en Materia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal, las tres, sin embargo, eran órganos de justicia retenida, lo cual significa que los órganos jurisdiccionales que resuelven tienen una dependencia estrecha con la autoridad de la que emanan los acuerdos que se van a impugnar en juicio, y justicia delegada y cuando la autoridad administrativa que dicta la resolución entrega, a consecuencia una delegación derivada de la ley, la facultad decisoria a un órgano autónomo desvinculado de la administración, como fue desde 1872

---

<sup>3</sup> Ibídem, p. 146

el Consejo de Estado de Francia y desde su nacimiento, el Tribunal Fiscal de la Federación”.<sup>4</sup>

Como se puede observar existe todavía la influencia francesa en la división de los órganos para la administración pública, pero esos entes jurisdiccionales no eran totalmente justos ya que las resoluciones que emitían estaban estrechamente ligadas con la autoridad que los emanaba.

La autora Aurora Cortina también da a conocer que:

“A principios de 1935, el entonces Ministro de Hacienda, Narciso Bassols, invitó a colaborar con él a tres jóvenes alumnos suyos, casi recién egresados de las aulas, Antonio Carrillo Flores, Alfonso Cortina Gutiérrez y Manuel Sánchez Cuén y les encomendó un estudio que tuviera como objeto resolver las contenidas entre particulares y la administración pública en materia tributaria. Después de casi un año de dicado estudio y de haber agotado toda la literatura, particularmente extranjera, le presentó la comisión al Ministro Bassols su proyecto de ley”.<sup>5</sup>

Fue entonces que así nació la primera legislación fiscal como un estudio para resolver los conflictos entre los particulares y la administración pública en materia tributaria.

Para desvanecer las dudas sobre si la nueva Ley atacaba los principios constitucionales del Artículo 49 Constitucional de esa época, la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, indica:

“El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo (lo que implica ataque al principio constitucional de la separación de Poderes, supuesto que precisamente para salvaguardarlo surgieron en Francia los tribunales administrativos); pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna

---

<sup>4</sup> *Ibíd*em, p. 147

<sup>5</sup> *Ibíd*em, p. 148

autoridad de las que integra ese Poder, si no que fallara en representación del propio Ejecutivo por la delegación de facultades que la ley le hace. En otras palabras, será un tribunal administrativo de justicia delegada, no de justicia retenida. Ni el Presidente de la Republica ni ninguna autoridad administrativa, tendrán intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del Tribunal”.<sup>6</sup>

Se comparo con el artículo 49 de nuestra carta magna para ver si no contravenía con el principio de separación de poderes como se logra apreciar en su momento se dijo que era de justicia delegada y que ningún otro poder intervendría en sus resoluciones como tribunal.

Y respetándose el requisito sine qua non y de nuestra doctrina jurídica, la revisión de las sentencias en vía de amparo, la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, la autora Aurora Cortina expone lo siguiente:

“Conviene recordar que en un tendencia respetable de la doctrina constitucional mexicana, es el juicio de amparo, la única vía para la intervención de la autoridad judicial en asuntos administrativos, por lo que, mientras el amparo se respete no será herido el sistema. Por lo demás, es innegable que la jurisprudencia mexicana, a partir sobre todo de 1929, ha consagrado de una manera definitiva que las leyes federales, y en general todas las leyes pueden conceder un recurso o medio de defensa para el particular perjudicado”.<sup>7</sup>

De las citas anteriores se desprende que ni siquiera dentro de la más cerrada interpretación de nuestra Constitución puede decirse que la Ley de Justicia Fiscal contraviene nuestra Ley Fundamental.

Una vez promulgada la Ley de Justicia Fiscal la autora Aurora Cortina comenta:

---

<sup>6</sup> Ibídem, p. 149

<sup>7</sup> ídem.

“El 27 de agosto de 1936 fue promulgada esta ley y entro en vigor el 1 de enero de 1937, fecha en que el nuevo y revolucionario tribunal inicio sus labores. Los tres autores de la Ley de Justicia Fiscal estuvieron entre los nueve magistrado fundadores. Poco tiempo estuvo en vigor la Ley de Justicia Fiscal fue incorporada íntegramente al Código Fiscal, se ocupaba del procedimiento contencioso, pero faltaba sistematizar y organizar los conceptos generales relativos a la obligación tributaria, a sus elementos y a la parte oficiosa de los procedimientos respectivos en honor a la historia y a la verdad, debe reconocerse que al autor de la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal fue don Antonio Carrillo Flores y el autor de nuestro primer Código Fiscal, don Alfonso Cortina Gutiérrez”.<sup>8</sup>

Cabe mencionar que con la promulgación de la Ley Federa de Justicia Fiscal también se creó el Tribunal Fiscal de la Federación, además que dicha ley duro muy poco en vigor ya que se integro al Código Fiscal para que de esta forma el código fuera más eficaz.

Ya concretado el Código fiscal de 1938 Aurora Cortina expone:

“Para definitivamente consagrar la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación y de otros tribunales administrativos, en 1946 se adicionó un segundo párrafo al artículo 104 de nuestra constitución, reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación en 30 de diciembre de 1946. Y por reforma publicada en el Diario Oficial el 25 de octubre de 1967, se modificó nuevamente la fracción I de este artículo, que en su segundo párrafo decía: Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten ante la administración pública Federal o del Distrito y Territorios Federales y los

---

<sup>8</sup> Ibídem, p. 150

particulares, estableciendo sus normas para su organización y su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones”.<sup>9</sup>

Fue entonces que con la reforma de numeral antes mencionado de nuestra Constitución se le dio la facultad a los tribunales administrativos autonomía plena para resolver las controversias en todos los niveles de gobierno, así como sus leyes y procedimientos.

Entonces, cristalizado el Código Fiscal, Aurora Cortina nuevamente señala que:

“La primera ampliación de competencia otorgada al Tribunal Fiscal fue en la Ley de de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal, que entro en vigor el 1 de enero 1942, atribuyéndose al Tribunal la depuración de créditos a cargo del Erario Federal de 1929 a 1941. A partir de esta fecha se ha caracterizado por una constante ampliación en la órbita de sus atribuciones a todos los ámbitos de la administración pública, imposición de multas por infracción de normas administrativas federales; créditos derivados por la aplicación de las Leyes del Seguro Social e INFONAVIT, pensiones civiles y prestaciones a favor del Ejército, Fuerza Aérea y Armada Nacionales, procedencia de pagos de fianzas a favor de la Federación, responsabilidad de los servidores públicos federales, interpretación de contratos de obras públicas, en 1993 se le dio competencia en materia de Comercio Exterior, paulatinamente fue convirtiéndose en un Tribunal Contencioso Administrativo”.<sup>10</sup>

De la ampliación que se le dio al tribunal más importantes para el desarrollo del tema que se viene planteando en esta tesis fue la imposición de multas en general que más adelante se ahondara más en el tema.

---

<sup>9</sup> Ídem.

<sup>10</sup> Ibídem, p. 151.

Desde otro punto de vista Raúl Rodríguez Lobato nos dice lo siguiente:

“El 27 de agosto de 1936, el presidente Cárdenas promulgo la Ley de Justicia Fiscal, cuya inmediata consecuencia fue la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, con una clara influencia del estado francés, el cual se constituyó como un Tribunal Administrativo de justicia delegada y no de justicia retenida, con plena autonomía y competencia para reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos administrativos, o bien, en contrario sentido, la de reconocer la validez de los actos o procedimientos, pero sin poder pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de esos fallos, pues en caso de resistencia debía acudir al juicio de amparo.

En 1938 y con objeto de uniformar la aplicación e interpretación de toda la Legislación Tributaria, se expidió el Código Fiscal de la Federación que expresamente derogó el Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería, la Ley de Justicia Fiscal y la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación.

Con la creación del Tribunal Fiscal de la Federación resurgieron las tesis que sostenían que los Tribunales Administrativos como este eran anticonstitucionales, toda vez que no estaban previstos en el artículo 104 de la Ley Fundamental Mexicana. Sin embargo, como por decreto del 16 de diciembre de 1946 la fracción I del citado mencionado 104 constitucional fue adicionado con un segundo párrafo en el cual se dispuso que en los juicios en que la federación este interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias de segunda instancia o contra las de Tribunales Administrativos que estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos”.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup>Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2000, pp. 266-267

Comparando con el otro artículo que se viene citando fue en 1936 cuando se promulgo la Ley de Justicia Fiscal que dio pie al Tribunal Fiscal de la Federación, y dos años después para unificar la aplicación de la legislación tributaria se derogo la legislación antes en mención para crear el Código Fiscal, también como se tuvo que adicionar una fracción al numeral 104 de nuestra carta magna para dotarle de autonomía al Tribunal Fiscal de la Federación para resolver las controversias.

Para esclarecer un poco más los antecedentes de las leyes fiscales en este cuadro que a continuación de Mariano Azuela Güitron se explica de manera más detallada el camino que vino tomando desde la Ley de Justicia Fiscal:

“27 de agosto de 1936 (Diario Oficial de 31 de agosto)	Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal.	Creación del Tribunal Fiscal de la Federación.
1º. De enero de 1937	Entra en vigor la Ley de Justicia Fiscal.	El Tribunal Fiscal inicia funcionamiento con 15 magistrados funcionando en pleno y en cinco salas.
1º. Enero de 1939	Entra en vigor el Código Fiscal de la Federación. de 30 de diciembre de 1938 que abroga la Ley de Justicia Fiscal.	El Tribunal Fiscal continúa su funcionamiento con la misma estructura.
1º. Enero de 1947	Se reforma el Código Fiscal.	El Tribunal Fiscal queda integrado por 21 magistrados que funcionan en pleno y en siete Salas.
1º. Enero de 1962	Se reforma el Código Fiscal.	Se aumenta el número de magistrados a 22, el Presidente deja de formar

		parte de las Salas, salvo para suplir faltas temporales que no excedan de un mes.
1º. Enero de 1967	Se inicia la vigencia de la Ley orgánica del Tribunal Fiscal.	El Tribunal conserva su misma estructura. El Presidente ya no podrá formar parte de las Salas.
1º Diciembre de 1977	Presentación de la Iniciativa de una nueva Ley orgánica, Discusión y Aprobación por el Congreso. Promulgación por el Presidente.	
2 de febrero de 1978	Publicación de la nueva Ley.	Se inician los trabajos de reorganización por el Pleno del Tribunal.
1º. De agosto de 1978	Entra en vigor la Ley.	Se modifica sustancialmente la estructura anterior. Una Sala Superior integrada por nueve magistrados incluso el Presidente y trece Salas Regionales de tres magistrados cada una. Se establece un régimen transitorio que gradualmente, sujeto a términos y condiciones,

		irá alcanzado esa estructura”. <sup>12</sup>
--	--	--

Siguiendo con el tema de la evolución de la leyes fiscales mas en especifico el Código Fiscal de la Federación, se hizo un estudio de todas sus reformas durante la última reforma que fue como se plasma en el cuadro anterior que fue la de 30 de diciembre de 1966 y que entro en vigor el 1º de enero de 1967 desde ese entonces hasta la última reforma de 12 de diciembre de 2011, el Código Fiscal de la Federación ha sufrido cuarenta y siete reformas, dentro lo más importante de esas reformas fue: se actualizan la multas entre un mínimo y un máximo, se regula lo relacionado a los impuesto dentro los más importantes el IVA y el ISR, se vincula con el código penal para efectos de los delitos fiscales, y se expide la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo entre otros.

## **1.2 Antecedentes de los impuestos**

### **1.2.1 En la Antigüedad**

Respecto de los impuestos Alejandro Álvarez Ledesma hace referencia que:

“Como justificación de carácter histórico para explicar la obligación de los particulares de desprenderse de parte de su riqueza, para ayudar al estado al debido cumplimiento de sus funciones propias del derecho público, se ha manifestado que esta fuera de toda discusión que el hombre es un ser esencial y predominantemente social, pues dos de sus cualidades distintivas, que permiten además diferenciarlo de las otras criaturas que habitan el planeta tierra, la inteligencia y el lenguaje, solo puede ejercitarse a través de la vida en sociedad. Es así como desde sus más remotos orígenes el hombre busco la compañía de sus semejantes para poder subsistir y progresar. En tal virtud la justificación histórica de la

<sup>12</sup> Azuela Guitron, Mariano, *La defensa eficaz del contribuyente*, México, Themis, 1993, pp. 90-91

relación jurídico contributiva surge en el momento en que la sociedad al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, obligo a su población a privarse de una parte de su riqueza generada, para dotar al estado de los fondos recursos económicos necesarios para la satisfacción de todas las necesidades de carácter colectivo, sin cuya atención ninguna sociedad podrá subsistir. Estas aportaciones históricamente se han denominado tributos y actualmente contribuciones”.<sup>13</sup>

De la cita anterior señala que los impuestos es un sacrificio económico que tenemos que hacer los seres humanos por que vivimos en sociedad y con ese sacrificio económico satisfacer a toda la sociedad en conjunto.

En tanto Gregorio Sánchez León expone lo siguiente:

“Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre. La historia, la economía, y la literatura de todos los países y de todos los tiempos, contienen por tal, motivo, infinidad de temas relativos a los impuestos en los que se incluye los tributos, como prestaciones personales y otras muchas formas de pago semejantes. Es fácil suponer que, antiguamente, por lo regular, los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos, y que tuvieron una triste secuela de atrocidades...; aunque también de golpes de inventiva del ingenio humano”.<sup>14</sup>

Se dice que los impuestos surgieron cuando el hombre decidió vivir en sociedad, pero como se ve en aquellos tiempos esas cargas eran pagados la mayoría de ellos con prestaciones personales inhumanas y estaban a merced de los caprichos de sus gobernantes.

Por otra parte Federico Engels señala que:

“Al ocuparse de impuestos, que la “gens” no conoció de impuestos, ni poco ni mucho, mas sin embargo, expone: “El tributo

---

<sup>13</sup> Álvarez Ledesma, Alejandro, *Derecho fiscal*, México, McGraw-Hill, 1998, pp. 43-44

<sup>14</sup> Sánchez León, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, 11ª ed., México, cardenas, 1998, p. 3

de respeto se pagaba libre y espontáneamente a los investidos con el poder en la <gens>...el príncipe más poderoso, el más grande hombre político o guerrero de la civilización puede envidiar al menor jefe <gentil> el respeto espontaneo y universal que se le profesaba...”<sup>15</sup>

Mientras que Gregorio Sánchez León reitera que:

“Las primeras leyes tributarias autenticas existieron en Egipto, China, y en el territorio comprendido entre el Eufrates y el Tigris, es decir, Mesopotamia, ya hace casi 5000 años, textos antiguos en escritura cuneiforme que se puede amar a un príncipe, amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar. Casi tan antiguo como el relato sobre la primera reforma tributaria, hallada en las ruinas de la capital sumeria, Lagash. Por desgracia de poca duración. Aquí se pagaba con trabajo físico. Su rigor lo podemos apreciar tal vez en el ejemplo más famoso, la construcción de la pirámide del rey Keops (2500 a.c.). duro veinte años y allí bregaron continuamente unas 100,000 personas. Para las colosales estatuas, tenían que arrastrar de etiopia bloques de piedra de enormes dimensiones, y de hasta 300 toneladas. También sabemos cómo se desarrollaba la “declaración de impuestos” sobre animales, frutos de campo y semejantes, por una inscripción en una tumba de Sakkara (aprox. 2300 a.c.)”.<sup>16</sup>

Como se señalaba anteriormente los impuestos en esos tiempos eran mayormente de prestación física y como en ejemplo de la construcción de la pirámide de Keops el tiempo que duro y los esclavos que utilizaron para erigirla.

Sobre lo mismo Gregorio Sánchez León explica que:

---

<sup>15</sup> Engels, Federico, *El origen de la familia*, 13ª ed., España, fundamentos, 1988, p. 173

<sup>16</sup> Sánchez León, Gregorio, Op. cit., nota 14, pp. 4-5

“El rey bíblico Salomón necesitaba decenas de miles de trabajadores para abatir los cedros del Líbano destinados a la edificación de sus palacios y barcos. El rey Minos de Creta, la isla mediterránea en la que en el segundo milenio a.c., floreció una gran cultura, recibía incluso tributos en forma de seres humanos. Del idearon luego los griegos la legendaria figura de minotauro, que acechaba los laberintos de la fortaleza de knossos, y al que se le echaban mancebos y doncellas como alimento”.<sup>17</sup>

Como era costumbre de los emperadores utilizaban a los más débiles para su beneficio y los subordinados no les quedaban de otra más que abstenerse a las necesidades de los más poderosos.

El ya citado autor Gregorio Sánchez León también afirma que:

“En la antigüedad varias personalidades celebres, también tuvieron que ver con los impuestos o al menos legaron frases enjundiosas sobre ellos, incluso de personas de quien menos se esperaba. Confucio, por ejemplo, en el año 532 a.c. fue inspector de hacienda del príncipe Dschau en el estado de Lu; Lao-tse, el otro gran oráculo de la antigua china, afirmaba que el pueblo no se puede dirigir bien, por la sencilla razón de que es oprimido por excesivas cargas”.<sup>18</sup>

Siguiendo con el estudio de los antecedentes de los impuestos Karina Rosales Molina nos declara que:

“Las primeras líneas del tiempo en la historia de México del aspecto impositivo se remontan en la cultura Olmeca (1200-600 A.C.), en la que las tribus eran dirigidas por un jefe, se constituían en gobiernos teocráticos, a los pueblos conquistados se les imponían elevados gravámenes, así como la adquisición de esclavos para el

---

<sup>17</sup> *Ibíd*em, p. 5

<sup>18</sup> *Ibíd*em, p. 6

sacrificio en alabanza a los dioses. Después, por su relevancia y desarrollo, se encuentran los mayas (300-1200 D.C.). Su base económica la constituyen con la agricultura, que era manejada por los nobles. Tenían estrecha relación con los guerreros, pues eran quienes defendían las líneas de comercio y la defensiva de los pueblos. El uso de la tierra era comunal, pero los productos codiciados pertenecían a la nobleza (cacao), el cual fue en algún momento utilizado como moneda de cambio; se acentuaba la esclavitud, encargada de edificar las grandes pirámides”.<sup>19</sup>

Como se daban en las antiguas civilizaciones como China y Egipto, en las primeras culturas mexicanas también se ve el ejemplo de que el más fuerte domina y al ser dominados estos les pagaban tributo con prestaciones físicas.

Retomando de nuevo a Gregorio Sánchez León da cuenta en lo siguiente:

“A los soberanos aztecas del antiguo México no solo se les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajareras, si no también anualmente, cierto número de mancebos , a los que, naturalmente por motivos religiosos, se les arrancaba solemnemente el corazón. Según los códices, el rey azcapotzalco pidió a los aztecas que además de las balsas sembradas de flores y frutos que llevaban como tributo, en adelante deberían entregarle una garza y un pato echado sobre sus huevos, del modo que al recibirlos estuvieran picando el cascaron. Los aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica: para su cobro empleaban a los “calpixquis”, que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra: se pagaban tributos normales, de tiempo de

---

<sup>19</sup> <http://hongaz4ever.blogspot.com/2010/04/antecedentes-historicos-de-los.html>, 07/12/12

guerra y religiosos, aparte de otros que daban en diferentes ceremonias. Existía el “calpixcalli” o gran casa de los tributos”.<sup>20</sup>

De modo que con los aztecas el subordinar a los débiles era costumbre pero además de pagar tributos había veces que los subordinados pagaban hasta con su propia vida, también es importante resaltar de el avance que aportaron los aztecas en el cobro de los impuestos de los calpixquis quienes eran os que lo recaudaban y los calpixcallis que era en donde se depositaban.

De nuevo Gregorio Sánchez León expone que:

“El Códice Mendocino, antecedente de los varios que registran tributos y que según se afirma no es prehispánico, pero que sigue claramente el estilo de escritura o semiescritura, que es el sistema azteca de esa época en la que los indígenas pagaban también sus tributos en artículos industriales. “la matricula de los tributos” es, justo con la segunda parte del Código Mendocino, el único registro de verdad a la manera antigua de los tributos que se cobraban en el imperio azteca. El tributo azteca en especie fue cambiado al tributo en monedas que cobraban los españoles”.<sup>21</sup>

Entonces los españoles tomaron como ejemplo el método que utilizaban los aztecas para cobrarle impuesto a los indígenas que colonizaron pero con la diferencia de ser impuestos en especie ellos lo cobraban en monedas.

Gregorio Sánchez León también sostiene que:

“Todavía mejor organizado estaba en la misma época, el estado de los incas del Perú, nadie en las clases populares poseía lo mínimo, lo que trabajaba con sus manos pertenecía al dios-rey, quien, a cambio, les proporcionaba lo necesario para la subsistencia

---

<sup>20</sup> Sánchez León, Gregorio, Op. cit., nota 14, pp. 6-7

<sup>21</sup>Ibidem, p. 7

con ayuda de un ejército de funcionarios. Las cuentas se hacían mediante un sistema mnemotécnico denominado “quipus”, elaborado por medio de cuerdas o cordeles anudados que, según las clases de impuestos, se hallaban coloreados distintamente; y conforme a su cuantía, se anudaban en forma diversa, por lo que de acuerdo al número de sus nudos, permitía llevar la cuenta de cantidades que no excediera el número diez mil. Eran tan complicados que se debía acudir a los “quipos-camayos” que pueden ser, pues, considerados como los primeros asesores fiscales”.<sup>22</sup>

Los incas fueron en su momento la civilización más avanzada en lo que respecta a la recaudación de los impuestos ya que todos aportaban según lo que les correspondiera, desde el más rico al más pobre. Y su sistema de recaudación fue muy avanzado que hasta existieron personas que como se ve en la cita anterior se les pudo haber considerado como los primeros asesores fiscales.

Siguiendo con los antecedentes históricos de los impuestos Jorge Ayala Blanco da a conocer que:

“El grupo de sacerdotes, poseía una serie de ventajas como la exención de los tributos. La producción agrícola estaba conjuntamente con el tributo que debía aportarse al incanato a cargo de la gente del pueblo. Se asignaba una parcela al hombre del pueblo purej para que la cultivara y la producción sirviera para el sustento de su familia; de tal modo que recogiendo las cosechas de varios plantíos se constituía el tributo para el inca. Había otro sistema tributario que consistía en la entrega de la fuerza de trabajo que se denominaba: mita, por la cual la colaboraban en la construcción de edificios o en las tareas agrícolas en las tierras del inca”.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup>Ibídem, p.8

<sup>23</sup> Ayala Blanco, Jorge, “El Imperio sol”, *Revista Mexicana de Arte y Cultura*, México, 1988, pp. 50-51

Se puede decir que en este caso los únicos que estaban exentos de los tributos para los incas eran los sacerdotes, los hombres que cultivaban las tierras y los que colaboraban en la construcción de edificios.

### **1.2.2 En la Edad Media**

Citando nuevamente a Gregorio Sánchez León explica que:

“Encontramos en la edad media un gran número de antecedentes históricos de impuestos y aun de sistemas fiscales actuales. Muchas de las contribuciones contemporáneas tuvieron origen en los censos, derechos y servidumbre que percibían los señores feudales de la edad media, naturalmente con las modificaciones y variantes que les fueron imprimiendo las diversas épocas posteriores, basadas en las nuevas necesidades económicas de la sociedad y del estado, así como en el avance técnico del derecho fiscal y del derecho financiero”.<sup>24</sup>

La edad media es el periodo histórico que aproximadamente duro del siglo V al XV se le considero como una época oscura, sumida en el retroceso intelectual y cultural, y un aletargamiento social y económico y por su puesto en los impuestos y sus cobros.

Para esto Gregorio Sánchez León explica cómo se imponían los impuestos en esa época, y señala que:

“En la edad media, los vasallos y ciervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en prestación de servicios personales y otra de naturaleza económica; dentro de estas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie. Entre las personales estaban la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación muy amplia originalmente, se fue

---

<sup>24</sup> Sánchez León, Gregorio, Op. cit., nota 14, p. 9

restringiendo poco a poco por la costumbre, pues ya en el siglo XIII solo consistía en acompañar hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días. También tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa los visitantes de su señor, aun cuando esta obligación se fue reglamentando hasta precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año. También estaba obligado a dar consejo al señor de los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que solo se celebraran tres en el año: en pascua, pentecostés y Nochebuena. También como tributo en forma de servicios personales, tenemos el que consistía en que el siervo debía cultivar la tierra del señor feudal dentro de ciertos días de la semana, o bien almacenar las mieses del señor. Para estos servicios se establecía si los siervos debían concurrir con sus brazos o también con animales o arperos”.<sup>25</sup>

Como se ve en la edad media se sigue utilizando la prestación de servicios personales como forma de pagar impuesto, pero algo que resulta sorprendente fue que se empezaron a reglamentar esas obligaciones que tenían los siervos hacia con sus señores feudales y así dejaron de ser tan excesivas e inhumanas hasta llegar al punto de ser tolerables para el siervo.

Siguiendo con el autor Gregorio Sánchez León detalla otros tipos de contribuciones como lo son los siguientes:

“Otro impuesto en especie era el que existía para muchas iglesias: una contribución en vino. El impuesto de talla o pecho era pagado en dinero o en especie por cada por familia campesina, se llamaba así porque al momento de hacer el pago del impuesto se

---

<sup>25</sup> Ibidem, Pp. 9-10

hacia una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Fue primeramente arbitrario y posteriormente se logro que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios el casamiento de una hija, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para las cruzadas, tenia base fija y visible, un catastro cuidadosamente hecho que se renovaba cada treinta años y en el cual las tierras estaban divididas en tres clases según su fertilidad. Cada contribuyente sabía de antemano lo que importaba por la parte del impuesto que tenía que pagar. Si no lo pagaba la tierra era el único responsable si se creía lesionado tenía derecho a que se comparara su cuota con otro vecino de la parroquia elegido por el mismo”.<sup>26</sup>

Como se vio en citas pasadas los impuestos empiezan siendo arbitrarios pero con el paso del tiempo logran regularse como lo es en el caso de este impuesto de talla o pecho que gravaba la tierra y casos extraordinarios, lo que es importante resaltar es que a los que pagaban este impuesto por primera vez si se les hacia injusto o excesivo el cobro de tal podían quejarse y compararlo con el de otra persona y así se le hiciera un cobro justo, muy parecido al principio constitucional de proporcionalidad.

Continuando con Gregorio Sánchez León manifiesta otros tipos de impuestos en esa época como:

“El impuesto de mano muerta se puede decir que también era en especie, y que consistía en el derecho del señor de adjudicarse los bienes de la herencia de sus siervos o vasallos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados. El “diezmo” era otro impuesto que significaba que el siervo o contribuyente debía pagar al señor feudal la decima parte de todos los productos. En la Rusia d Pedro el grande existía el impuesto por la barba. Impuestos por calificativos

---

<sup>26</sup> Ibidem, pp. 10-12

de nobleza que en tiempos de Felipe III de España tuvieron su época más floreciente, y que fueron extendidos a títulos y órdenes”.<sup>27</sup>

El villano o siervo también el impuesto o peaje, que se cobraba por transitar por determinados caminos o bien para tener derecho a pasar por algún puente. Los derechos que se pagaban por pasar los escasos puentes de entonces, se llamaban “pontazgo”<sup>28</sup>

Esto también es común hoy en día cuando las personas viajan por las autopistas en el territorio mexicano tienen que pagar por transitar en ellas.

Siguiendo la corriente de Gregorio Sánchez León nos declara que:

“Para el cobro de las contribuciones, los señores feudales lo hacían a través de intendentes que ellos designaban, dichos funcionarios tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas. Alrededor del año 1500, los ciudadanos debían entregar sus impuestos a los “kammerer”(tesoreros); naturalmente en dinero contante y sonante. Ya de paso, en Alemania siguen ostentando los encargados de la administración financiera municipal el título citado en aquella época”.<sup>29</sup>

En comparación con los aztecas y el código mendocino es muy similar ya que otra persona se encarga de recaudar el dinero proveniente de los impuestos en beneficio del señor feudal.

Igualmente Gregorio Sánchez León señala que:

“En la edad media con los tributarios renuentes, se empezaba por meterlos en la torre que hacía de cárcel. Allí, había celdas frías, tenebrosas y húmedas, con ratones y ratas y...como fondo, las

---

<sup>27</sup> Ibidem, p.12

<sup>28</sup> Ibidem, pp. 13-14

<sup>29</sup> Ibidem, p. 15

cámaras de tormento. Quien no pagaba, tenía hacerse a la idea, por ejemplo, de pasarse el resto de sus días como galeote (forzado en galeras). También el que se negaba a pagar el diezmo o no podía hacerlo, era recluido en la torre, la cual como ya decíamos encerraba incluso una cámara de tormento”.<sup>30</sup>

Es importante la cita anterior pues puede tomarse como antecedente de las primeras sanciones por infracción o delito, es difícil saber si se trata de un delito o infracción puesto que no se contaba con una legislación en el momento que las tipificara como una u otras. Pero si se demuestra que era una sanción al que no cumpliera con la obligación de aportar con los impuestos inclusive podía llegar a la tortura.

### **1.2.3 En la Colonia en México**

Siguiendo con el estudio de los antecedentes históricos de los impuestos para este apartado el autor Gregorio Sánchez León expone que:

“En la etapa histórica de la colonia, y por lo mismo durante la conquista, la primera real audiencia y el virreinato, la real hacienda, se fueron incrementado con impuestos, que se decretaban por el consejo de indias, a través de los mas diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. Por lo anterior, en esa época se observaba parcialmente el principio de legalidad de materia tributaria”.<sup>31</sup>

En esta etapa fue el dominio español en México, tramo que duro aproximadamente 300 años debido al mal manejo e impuestos excesivos que cobraban en ese entonces.

De nuevo citamos a Gregorio Sánchez León que esta vez nos dice que:

---

<sup>30</sup> Ídem.

<sup>31</sup> Sánchez León, Gregorio, op. cit., nota 14, pp. 15-16

“La Nueva España solo podía comerciar con la metrópoli; en realidad se trataba de un comercio cerrado, monopolista a favor de la península. Esta situación en si misma grave, todavía alcanzaba un nivel superlativo ante la multiplicidad de impuestos, a partir de la fundación de la villa de la Vera-Cruz, se estableció el quinto real destinado al rey de España, que siempre se separaba en forma previa al botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaban al extremeño en la conquista. Este impuesto también recayó sobre la extracción de metales, respecto de la totalidad de la extracción, de la cual una quinta parte era para la corona. Lo pagaban inclusive los propios conquistadores o sus descendientes. El mismo rey de España, celoso de lo que no era de él nombró como tesorero real al español Alonso de Estrada, y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como veedores, factores, contadores, ejecutores, etc”.<sup>32</sup>

Esta fue una de las principales razones por la cual no prospero el virreinato en México, la codicia del rey de España y la creación de impuestos innecesarios y extremadamente altos.

Para comprender bien la estructura tributaria en el siglo XVIII en México se deben de considerar los datos de las cuentas consolidadas de ingresos del gobierno virreinal en 1795-1799. Donde tres fuentes proporcionaron la mayor parte del ingreso del tesoro real en la Nueva España, los cuales son según Carlos Marichal:

“Tributo recogido por todos los jefes de familia de los pueblos indios en donde la tasa era de dos pesos plata a pagar anualmente por cada tributario, recayendo sobre el campesino indio que cultivaba

---

<sup>32</sup> *Ibíd*em, p. 16

su propia tierra y ocasionalmente sobre campesinos que trabajaban en las haciendas.

Recaudación de impuestos mineros el cual se consideraba en mayor importancia el diezmo minero, gravamen del 10%. Se cobraba en la casa de moneda de la ciudad de México a donde se llevaba la plata para ser acuñada.

Impuestos sobre el comercio eran gravámenes sobre las transacciones mercantiles, como de cabales como de las bebidas alcohólicas locales (pulques) del 24%”.<sup>33</sup>

Este era el método que en su momento se utilizo para recaudar los impuestos durante la colonia, y como se puede observar son impuestos demasiado altos, donde los más pobres que eran los campesinos tenían su tasa hasta las personas que se dedicaban al comercio también tenían su porcentaje dependiendo del producto que se dedicaran a comercializar.

De acuerdo Gregorio Sánchez León, los impuestos que se cobraban durante la colonia en México eran los siguientes:

“El impuesto de avería que consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaban para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el 4% habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.

El impuesto de alcabalas por la contratación de ventas y permutas que se les cobraba a los comerciantes en un 13% de sus ventas mensuales.

---

<sup>33</sup> Marichal, Carlos, *De la colonia a nación: impuestos y política en México, 1750-1860*, México, colegio de México, 2001, p. 23

El impuesto de almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de estas en puertos; dicho impuesto era a favor el almirante de castilla.

El impuesto de almofarifazgo que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías; este impuesto en realidad con el tiempo se transformo en el impuesto aduanal; en principio fue el 5% y luego hasta el 15%.

El impuesto de pesca y buceo, por concepto de la extracción de perlas.

El impuesto de lotería establecido en 1679, con una tasa del 14% del total de la venta total de la lotería.

El impuesto de lanzas, por título de nobleza.

En 1573 fue implantada la alcabala (pago por parás mercancía de una intendencia o provincia a otra) y después el peaje (derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagarlo otra vez.

El impuesto de caldos, aplicado a la fabricación de vinos, aguardientes y licores.

El impuesto al papel sellado por uso de la papelería oficial.

También se cobraron impuestos extraordinarios como el de "muralla" (para hacer un gran muro en Veracruz).

Asimismo, se estableció el impuesto de media anata que consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que cubrían los servicios públicos, incluyendo el virrey, oidor y gobernador”.<sup>34</sup>

De las citas anteriores se puede ver cuáles eran los impuestos principales en la colonia y el porcentaje que se destinaba para cada tipo, y de donde obtenían para mantener su sistema tributario y cubrir los gastos para sus ejércitos como ejemplo los quintos.

Daniel Diep señala que existieron los siguientes impuestos durante la edad media:

“La obligación personal de acompañar a la guerra al señor feudal

Los diezmos.

La capitación o censos.

El formariage o servidumbre matrimonial por casarse con persona extraña al feudo.

El de talla, por el casamiento de una hija o el armado de un hijo como caballero.

El de mano muerta, o sea la toma de los siervos a su fallecimiento.

El de la barba, aunque solo se haya aplicado en Rusia en los tiempos de Pedro el grande.

El especial sobre grandezas y títulos.

El de los servicios de lanzas y derechos de media anata, que se pagaban por cualquier beneficio eclesiástico o pensión, y equivalente a la mitad de la renta anual percibida.

El de títulos de nobleza.

El de paja y utensilios.

El de frutos civiles.

---

<sup>34</sup> Sánchez León, Gregorio, Op. cit., nota 14, pp. 16-17

El de culto y clero.  
 El de inquilinatos.  
 El de Justicia.  
 El de peaje.  
 El de tránsito de determinados caminos.  
 El de pontazgo, por el uso de puentes.  
 El de los productos primos.  
 El de renta de la tierra.  
 El de altura de los alambiques.  
 El impuesto del oro.  
 El impuesto de las viviendas.  
 El de los artículos distintos del producto primo.  
 El impuesto de pobres.  
 Los impuestos sobre las utilidades.  
 Los impuestos sobre salarios”.<sup>35</sup>

Recuento de los impuestos más importantes en la historia del sistema tributario mexicano de acuerdo con el servicio de administración tributaria:

Fecha	Acontecimiento
“1320	La triple alianza, era una especie de organización contributiva entre aztecas, texcocanos y tlacopenses
1325	El rey azcapotzalco pedía como tributo a los aztecas, una balsa sembrada de flores y frutos, además de un garza empollando sus huevos; a cambio de ello la comunidad recibiría beneficios
1493	El papa Alejandro VI concede a los nuevos reyes católicos el dominio de tierras del nuevo mundo, ahora ellos

<sup>35</sup>Diep Diep, Daniel, *La evolución del tributo*, México, PAC, 2003, pp. 78-79

	cobrarían tributos
1504	Se crea el quinto real por el que se pagaba al rey la quinta parte del oro y la plata que se extraían en la Nueva España
1521	Hernán Cortez llega a México y adopta el sistema tributario que había, cambiando los tributos de flores y animales por alimentos, piedras y joyas
1524	Se funda el tribunal de cuentas, primera oficina de hacienda
1573	Se planta la alcabala, que es equivalente al IVA y después el peaje
1809	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se cobra impuesto por pulque, sal, pólvora, piel curtida, miel, papel, peleas de gallo, seda y anclaje de barcos.</li> <li>• Se introducen dos tributos:</li> <li>• Hospitalidades, los soldados pagan un porcentaje de su sueldo para tratamiento médico</li> </ul> Fortificación, se cobra por cada barril de vino que llega a Veracruz para construir el fuerte de San Juan de Ulúa.
1810	Se generalizan los tributos al eliminar privilegios españoles
1821	Agustín de Iturbide rebaja las alcabalas, suspende el diezmo y aumenta 20% el impuesto a vinos y licores extranjeros.
1824	Primer presupuesto de egresos,

	<p>por un faltante de 3 millones de pesos se obliga a los territorios(entidades federativas) a pagar</p>
1833	<p>Antonio López de Santa Ana decreta una contribución de un real por cada puerta y cuatro centavos por cada ventana de las casas, también un impuesto de dos pesos mensual por cada caballo frisón(robusto) y un peso por cada caballo flaco; además, un peso al mes por la posesión de cada caballo</p>
1853	<p>Surge la ley de delitos de empleados de hacienda que castiga la defraudación y la falsificación</p>
1854	<p>Se elimina el impuesto sobre las puertas, ventanas, mantequilla, sal, queso, leña y carbón</p>
1858	<p>Durante la presidencia de Benito Juárez se pagaba el contingente nombre dado a la aportación de los estados de la federación</p>
1859	<p>Se ordena un impuesto del 5% sobre las importaciones para dar mantenimiento a la líneas de telégrafo</p>
1862	<p>Se establece un impuesto de guerra, quien no lo pagaba se</p>

	enlistaba al ejercito
1876	Durante el porfiriato se duplicaron los impuestos postales, se cobraba impuesto por las medicinas, algunos impuestos además se cobraban por adelantado
1893	También en el porfiriato, el ministro de hacienda José Yves Limantour, vigilo activamente el pago de los contribuyentes aumentando la recaudación
1910	Durante la revolución mexicana se dejaron de pagar impuestos, dado que muchos de los habitantes del país estaban ocupados en la lucha armada. Los jefes de los militares exigían pago de dinero para comprar bienes como armas y municiones, requerían de préstamos forzosos en papel moneda y oro.
1917-1935	Se desarrolla un nuevo sistema de impuestos que clasificaba los artículos separando los de primera necesidad de los artículos de lujo. También se empezaron a incrementar los impuestos a los productos nocivos para la salud como el

	alcohol y el tabaco
1980	Entra en vigor la ley del impuesto al valor agregado, IVA
Actualmente	La secretaria de hacienda y crédito público a través del servicio de administración tributaria, se encarga de la administración de impuestos. La cámara de diputados y senadores aprueban el uso que se dará al dinero que proviene de los impuestos”. <sup>36</sup>

Así con la reseña de los impuestos de la colonia y los impuestos vigentes en México, como la cronología de las cargas más trascendentes en México se explica el camino que han tomado los tributos desde gravar en especie hasta llegar a la actualidad.

### 1.3 Antecedentes de las Multas

Para el estudio de esta sección se tomara como primera referencia a Marco Antonio Terrangui, que nos hace referencia a:

“Las penas pecuniarias tienen un origen remoto, que es prácticamente imposible rastrear con precisión ya que no en todos los pueblos se regularon del mismo modo. Lo que sí es seguro, porque obedece a su propia naturaleza, es que se comenzaron a aplicar en el mismo momento en que se atribuyó valor al patrimonio individual. Por eso es también concreto que la aceptación o rechazo de esta pena también tiene relación con el sistema político, y sobre todo económico, imperante. Así en el Imperio Incaico no existieron

<sup>36</sup> [http://www.sat.gob.mx/civismo\\_fiscal/contenidos/miescuela/pdfs/primaria/5to/Bloque1.pdf](http://www.sat.gob.mx/civismo_fiscal/contenidos/miescuela/pdfs/primaria/5to/Bloque1.pdf), 07/12/12

estas penas ni la confiscación de bienes porque allí se estimaba que castigar en la hacienda y dejar vivos a los delincuentes, no era desear quitar los males del cuerpo social sino la hacienda de los malhechores”.<sup>37</sup>

Como lo es en los impuestos las multas tampoco se sabe su origen, aunque cabe mencionar que en el tema que se está desarrollando las multas son consecuencia de no cumplir con el impuesto, es decir que van estrechamente relacionados y como no se sabe el origen del principal, mucho menos del accesorio en este caso que sería la multa o sanción.

Como antecedente de multa en México Jesús Galván Muñoz señala que en México:

“Existen veinticinco antecedentes en materia de sanciones administrativas en la historia constitucional de los artículos 21 y 22 vigentes. Son tan variados en el tiempo y en su ámbito de validez, que van desde la época colonial, con el bando de 8 de julio de 1976 en materia de imposición de pena a los ebrios, hasta la acentuación del dato social en la imposición de las sanciones administrativas a clases desprotegidas, derivado de la reforma del 3 de febrero de 1983 a la constitución vigente”.<sup>38</sup>

La cita anterior menciona los artículos 21 y 22 de nuestra carta magna que para la mayoría de los autores señalan dichos numerales como la base constitucional de las multas, además señala de manera somera una infracción la cual es la pena en contra de los ebrios y también señala las clases desprotegidas lo que se refiere a que los individuos no asalariados no exceda del equivalente a un día de su ingreso.

---

<sup>37</sup> Terrangui, Marco Antonio, *La pena de la multa*, <http://www.terragnijurista.com.ar/libros/pmulta.htm>. 07/12/12

<sup>38</sup> Galván Muñoz, Jesús, *Constitución y sanciones administrativas: hacia una garantía de seguridad eficaz*, México, PAC, 1999, pp. 307-308.

Espinoza Velásquez siguiendo con el tema de los antecedentes de la multa expresa que:

“La progresiva expansión de la Administración Pública en diversos sectores de la sociedad durante el siglo XIX, condujo a su favor, a la atribución paulatina de diferentes potestades: la organizadora, la reglamentaria, la expropiatoria y unido a estas, la sancionadora. Las complejas actividades a desarrollar, los múltiples fines a cumplir y la necesidad de enfrentar las conductas contrarias a los intereses que la Administración Pública debía defender, exigieron que esta, además de contar con facultades que permitieran ordenar y gestionar determinados ámbitos de la vida social y en aras de lograr el cumplimiento eficaz de estas funciones, deviniera en depositaria de parte del poder punitivo de Estado. De este modo la Administración fue capaz de conservar, y lo ha sido hasta nuestros días, una amplia potestad sancionadora, cuyos contornos se han ido ensanchando, a la par del ininterrumpido desarrollo experimentado por aquella”.<sup>39</sup>

En lo que se refiere a la potestad sancionadora es la facultad que tiene las entidades y organismos dependientes del poder ejecutivo en sus tres niveles de gobierno para sancionar a los que infringen a la ley, entonces a cómo va evolucionando la sociedad también a su par lo hacen las legislaciones que los regulan.

Para ahondar más y explicar en qué consiste la sanción se desarrollara la potestad sancionadora, las bases constitucionales de la multa, conceptos de infracción y sanción, sus elementos para así arribar a lo que es la multa fiscal.

---

<sup>39</sup> Espinosa Velásquez, K. *El control jurisdiccional de los actos administrativos derivados del ejercicio de la potestad sancionadora de la administración pública*, en Contribuciones a las Ciencias Sociales, México, 2012, [www.eumed.net/rev/cccss/21/07/12/12](http://www.eumed.net/rev/cccss/21/07/12/12)

Para explicar más a fondo lo que es la potestad sancionadora del estado Narciso Sánchez Gómez nos dice que es:

“La potestad sancionadora del estado la ejercen los tres poderes de la unión, el legislativo la define y clasifica las faltas o infracciones, los delitos y las sanciones que deben aplicarse a los que contra vienen las normas jurídicas; la ejecución de las sanciones administrativas corre a cargo del ejecutivo; y por lo que respecta al judicial, este se encarga de resolver todo tipo de controversias suscitadas entre los particulares o entre estos y el estado y para efecto dispone de la fuerza o autoridad necesaria para hacer cumplir sus fallos, pudiendo valerse para tal efecto del imperio coactivo que le da la ley”.<sup>40</sup>

A manera de resumen de la cita anterior el poder legislativo define las infracciones y sus sanciones, el poder ejecutivo ejecuta las leyes y por último el poder judicial se encarga de resolver las controversias entre lo particulares y entre los particulares con el estado.

Siguiendo con Narciso Sánchez Gómez para ahondar o que es la potestad sancionadora explica que:

“El concepto de potestad sancionadora de la administración pública es: aquella facultad legal de carácter coactivo o disciplinario que ejercen las dependencias entidades del poder ejecutivo federal, estatal y municipal, para castigar, poner un escarmiento o provocar un sufrimiento a los infractores de las leyes y reglamentos administrativos”.<sup>41</sup>

Continuando con Narciso Sánchez Gómez expone que:

---

<sup>40</sup> Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, México, Porrúa, 1999. P. 439

<sup>41</sup> *Ibíd*em , p. 440

“Algunos estudiosos del tema consideran que las autoridades administrativas incluyendo a las fiscales, solo pueden castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, propios para el ámbito municipal, en donde se expide anualmente el bando de policía y buen gobierno y que por tanto, diversas sanciones que aplican las autoridades respectivas tanto de la federación, de las entidades federativas de los municipios, deben ser declaradas inconstitucionales, al igual que su actuación en ese sentido, postura que encuentra su apoyo en el artículo 21 de nuestra máxima compilación legal al decir que: “... 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 por treinta y seis horas...”. De la En armonía con el artículo 89 fracción I de la Constitución Política Federal al decir que: “las facultades y obligaciones del presidente son las siguientes: I. promulgar y ejecutar las leyes que expida el congreso de la unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.<sup>42</sup>

Lo que se refiere es que son validas todas las multas siempre y cuando sean conforme a derecho y estén debidamente fundamentadas y motivadas.

Desde otro punto de vista vemos que Gabino Fraga señala que:

“La facultad de la autoridad administrativa para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía no quiere decir que se modifiquen otros textos constitucionales en que se le atribuya o se reconoce para imponer sanciones por violación de leyes y cuya ejecución compete a la misma autoridad administrativa. Tales son las disposiciones del artículo 89, fracción I y las del artículo 22

---

<sup>42</sup> *Ibíd*em, pp. 440-441

constitucional que ha sido interpretado por la suprema corte, en el sentido de no ser necesaria la intervención de la autoridad judicial, cuando se hace la aplicación de bienes para el pago de impuestos o multas”.<sup>43</sup>

Por la potestad sancionadora que tiene la autoridad administrativa además de castigar los reglamentos gubernativos y de policía, también tiene la facultad de castigar a todo individuo que viole la ley administrativa que acarree una sanción.

También tomando en consideración a Andrés Serra Rojas en el mismo ámbito dice:

“La legislación administrativa está inspirada en el interés público, en la utilidad pública y el mantenimiento del orden público. Para hacer eficaz esta legislación es necesario que el régimen de policía consagre la potestad sancionadora de la administración pública, o facultad para castigar las violaciones a una ley administrativa, que no constituye delito. La sanción aparece como un elemento esencial para la vigencia de la norma jurídica y el respeto a la misma, sin ella sería una vana ilusión el desempeño de las tareas públicas”.<sup>44</sup>

Para que la legislación administrativa se mantenga dentro de la esfera constitucional que marca el numeral 21, puesto lo que se busca es que sea eficaz y tenga un impacto en beneficio a la sociedad, se señala que se basa en tres aspectos: el primero que viene a ser el interés público, dicho de otra manera, lo que se pretende cuidar; segundo la utilidad pública que sería la eficacia de las leyes que la regulan en este caso las infracciones fiscales y por tercero y último; el mantenimiento del orden público, que serían las sanciones en sí, para que los

---

<sup>43</sup> Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 13ª ed., México, Porrúa, 1975, pp. 281-282

<sup>44</sup> Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, México, Porrúa, 1977, p. 412

contribuyentes cumplan con sus obligaciones o de lo contrario se castigue a los que violen las leyes y así se haga justicia.

Como ya se ha mencionado en líneas anteriores las bases constitucionales de la potestad sancionadora encuentra en los artículos 21 y 22 constitucionales, en el primero nos dice que la imposición de penas es exclusiva de la autoridad y contara con la coercitividad para hacerlas cumplir; mientras que el segundo se puede decir que habla de limites así como una facultad de las autoridades fiscales cuando confisca bienes para ejecutarlos y así saldar la multa.

Retomando de líneas anteriores se cita de nuevo a Narciso Sánchez Gómez donde expone que:

“La finalidad de la sanción primordialmente va enfocada a lograr el entero de una obligación fiscal que se ha evadido, buscan poner un escarmiento al responsable de la infracción respectiva, al pagar una cantidad de dinero superior a la suerte principal, que se conoce como accesorio legal o multa, en concepto de pago de daños y perjuicios a favor del fisco, obligando a esa persona que sufre esa sanción para que cumpla puntualmente en el futuro con sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad en la prestación de servicios públicos y la atención de otras necesidades sociales que está a cargo del estado. Secundariamente, la sanción pretende educar al contribuyente, responsable, directo y solidario, para que atienda en tiempo y forma su deber contributivo a favor del gasto público, manejando esa obligación con honestidad legalidad y solidaridad para con los altos fines del poder público”.<sup>45</sup>

Entonces el fin de la sanción o multa es castigar a la persona que infringió la ley por no pagar sus impuestos y en un segundo plano creándole un temor

---

<sup>45</sup> Sánchez Gómez, Narciso, op. cit., nota 40, pp. 454-455.

porque sabe si no vuelve a cumplir en tiempo y forma se hará acreedor de nuevo de una sanción la cual no le conviene a su bolsillo.

### 1.3.1 La Infracción Fiscal

Para entender lo que es la infracción fiscal primero se estudiarán diferentes conceptos de diferentes autores, para arribar a un concepto propio.

Para Raúl Rodríguez Lobato la Infracción: "...es toda trasgresión o incumplimiento de una ley que debe ser sancionada".<sup>46</sup>

Luis Delgadillo dice que la infracción es: "...toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario".<sup>47</sup>

Infracción según Luis Delgadillo, "...es la acción u omisión, intencional o culposa, que puede ser cometida por el sujeto pasivo de la relación tributaria, por una autoridad, un fedatario o un tercero y que esta sancionada administrativamente, por regla general mediante una pena pecuniaria".<sup>48</sup>

Infracción para Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo: "...es toda violación a las normas jurídicas tributarias que impone a los particulares obligaciones sustantivas o formales".<sup>49</sup>

José Othon Ramírez Gutiérrez define en sus palabras de tal modo que es:

"...la infracción es sancionada generalmente por una autoridad administrativa competente, por violación a las disposiciones de la misma naturaleza, y puede ser atribuida a personas físicas y morales, y su sanción mas común, es la multa; mientras que el delito los sanciona o castigara el Poder Judicial a través de los Tribunales propios de esa esfera de competencia por violar normas de derecho

---

<sup>46</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª edición, México, Oxford, 1998, p. 184

<sup>47</sup> Delgadillo Gutiérrez, Lic. Luis, *Principios de derecho tributario*, México, Limusa, 1996, p. 171

<sup>48</sup> Delgadillo Gutiérrez, Lic. Luis, *El sistema de responsabilidad de los servidores*, México, Porrúa, 1996, p. 80

<sup>49</sup> Ponce Gomes, Lic. Francisco y Ponce Castillo, Lic. Rodolfo, *Derecho fiscal*, 2ª ed., México, Banca y comercio, 1997, p. 164

penal y a su vez de la materia administrativa, que tiende a proteger la vida, salud, la economía pública o privada, la seguridad social o colectiva. Generalmente este tipo de existencia son notables el dolo y la culpabilidad, su sanción más usual es la pena privativa de libertad”.<sup>50</sup>

Según Luis María Carzola Prieto lo conceptualiza como:

“Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. Sus elementos son la acción, tipicidad, punibilidad, legalidad y la culpabilidad”.<sup>51</sup>

De todos los conceptos de infracción fiscal anterior a *grosso modo* es hacer caso omiso de lo que marca la ley fiscal y que acarrea una sanción, que para el estudio que se desarrolla la infracción sería incurrir en uno de los tipos señalados por el artículo 70 al 91-b del Código Fiscal de la Federación que se castigan con sus correspondiente tipo de multa económica.

Narciso Sánchez Gómez señala que:

“La infracción administrativa es una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un particular o servidor público, con la que se contraviene una obligación de naturaleza administrativa, y que por tal motivo debe ser sancionada la persona física o moral a quien se le imputa esa ilegalidad, por una autoridad competente, según la gravedad de la falta o violación cometida”.<sup>52</sup>

La cita anterior hace referencia a los elementos de la infracción fiscal para que sea una infracción como tal.

---

<sup>50</sup> Ramírez Gutiérrez, José Othon, *Diccionario jurídico mexicano*, México, Porrúa, 1985, p. 105

<sup>51</sup> Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho financiero y tributario*, España, Aranzadi, 2001, pp. 532-533

<sup>52</sup> Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.*, nota 40, p. 456

La base legal de las infracciones fiscales las encontramos del artículo 70 al 91-B, lo que viene siendo el título IV, capítulo I denominado de las infracciones, del Código Fiscal de la Federación.

### **1.3.2 La Sanción Fiscal**

Como lo fue en el tema anterior se tomara el mismo método de usar diferentes conceptos de sanción fiscal de diferentes autores para arribar a un concepto.

Según Mayolo Sánchez: "...sanción es el castigo que impone una autoridad a quien viola una disposición legal, por dejar de hacer lo que ordena o por realizar lo que se prohíbe".<sup>53</sup>

Para Alonso Nava Negrete: "...es el castigo que imponen las autoridades administrativas a los infractores de la ley administrativa. Presupone la existencia de un acto ilícito, que es la oposición o infracción de un ordenamiento jurídico administrativo".<sup>54</sup>

Miguel Acosta Romero define: "...la sanción administrativa es el castigo que aplica la sociedad a través del derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de esta, el asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad"<sup>55</sup>

Eduardo García Máynez dice que: "...es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce la relación con el obligado a efecto de mantener la observancia de las normas, reponer el orden jurídico violado y reprimir las conductas contrarias al mandato legal".<sup>56</sup>

Narciso Sánchez Gómez expresa que:

---

<sup>53</sup> Sánchez, Mayolo, *Derecho tributario*, 2ª ed., México Cardenas, 1988, p.531

<sup>54</sup> Nava Negrete, Alonso, *Diccionario jurídico mexicano*, México, Porrúa, 1988, p. 87

<sup>55</sup> Acosta Romero, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, 3ª ed., México, Porrúa, 1985, p. 455

<sup>56</sup> García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 5ª ed., México, Porrúa, 1980. p.295

“...es la medida disciplinaria o coercitiva que imponen las dependencias y organismos del poder ejecutivo, federal, estatal y municipal a los infractores de los preceptos jurídicos de la misma naturaleza. Es una consecuencia establecida por la norma jurídica como consecuencia de la violación asu espíritu y alcance institucional, al presentarse su inobservancia, y tal medida generalmente es desagradable para el infractor, sin embargo, es un mal necesario que debe soportar la persona física o moral que no ha cumplido con sus deberes legales”.<sup>57</sup>

Para tal efecto Margarita Lomelí Cerezo explica que:

“...tanto las sanciones penales como las administrativas, son de tipo represivo o punitivo y que la diferencia principal entre ellas no esta en un elemento sustantivo, si no en una nota de carácter o de procedimiento: las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto las sanciones administrativas se imponen por los órganos de administración, siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas”.<sup>58</sup>

Desde otro punto de vista Doricela Mabarak Cerecedo dice que:

“...como las sanciones administrativas pertenecen al género se sanciones civiles, su aplicación corresponderá a las autoridades de administración en los casos que así disponga las leyes. Si dentro de la norma fiscal las personas cometieran una violación a una norma que se encuentra considerada o tipificada como infracción, corresponde a

---

<sup>57</sup> Sánchez Gómez, Narciso, op. cit., nota 40, p. 467

<sup>58</sup> Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, México, Porrúa, 1997, p. 48

la autoridad administrativa, también por mandamiento de las normas constitucionales, aplicar la correspondiente sanción”.<sup>59</sup>

Luis María Cazorla Prieto señala que: “...la sanción constituye la reacción del ordenamiento jurídico-tributario ante su violación por la acción u omisión constitutiva de la infracción tributaria. De este modo la infracción tributaria, en principio, no puede existir jurídicamente sin sanción, ni la sanción puede existir sin la conducta infractora previa”.<sup>60</sup>

De todas las citas anteriores se puede arribar a un concepto de sanción fiscal el cual es, el castigo que pone la autoridad a la persona física o moral por haber violado una ley naturalmente de carácter fiscal, lo cual conlleva una sanción que en este caso es una multa la cual tiene dos finalidades; la primera es resarcir el daño que la persona le causo al fisco y la segunda es hacerle saber a la persona que si vuelve a cometer una acción igual se le castigara de nuevo.

Los elementos de la sanción fiscal son los siguientes, según Narciso Sánchez Gómez:

- “1. estar especificadas en un reglamento o ley de naturaleza fiscal
2. deber ser una resolución por escrito de autoridad fiscal competente, que este debidamente fundamentado y motivado.
3. que se indiquen las condiciones económicas del infractor, su nivel de preparación y si es recurrente a dichas faltas.
4. que se notifique personalmente al responsable de la infracción.

---

<sup>59</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, México, McGraw-Hill, 1995, p. 219

<sup>60</sup> Cazorla Prieto, Luis María, op. cit., nota 51, p. 539

5. Que la ley o el reglamento contenga las sanciones y los medios de defensa para que el agraviado sienta que se vulneraron sus derechos y no se deje en estado de indefensión”.<sup>61</sup>

En pocas palabras *per se* la sanción fiscal debe estar regulada en una ley o reglamento, debe ser por escrito por autoridad competente debidamente fundamentado y motivado, notificado personalmente al infractor y que la ley contenga la sanción o medio de defensa si el afectado cree que se le violaron sus derechos.

Dentro de los diferentes tipos de sanciones fiscales se encuentra la multa, que es la que en este caso se tomo para desarrollar el tema de investigación, a continuación se definirá.

Para Narciso Sánchez Gómez:

“La multa consiste en que la autoridad exige al particular infractor una suma de dinero adicional a la parte principal de un tributo, y su monto se determina con base en la norma jurídica que debe aplicarse en cada caso particular fundando y motivando la resolución o acto que la contenga, para que sea válida y eficaz. Su finalidad es: resarcir el pago de daños y perjuicios al estado por parte del contribuyente al desobedecer su obligación contributiva, no aportando oportunamente una parte de su riqueza para cubrir el gasto público; segundo imponer un castigo o escarmiento al infractor para que regularice su situación y para que no vuelva a reincidir en esa clase de omisiones cometidas en contra del poder público”.<sup>62</sup>

Sergio Francisco de la Garza señala que:

“La multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios constituyendo por tanto, un plus con respecto a

---

<sup>61</sup> Sánchez Gómez, Narciso, op. cit., nota 40, p. 470

<sup>62</sup> *Ibíd*em, p. 473

la reparación del daño causado por la infracción. La multa es una sanción económica de carácter personal, que se impone por actos u omisiones violatorios de disposiciones legales o reglamentarias”.<sup>63</sup>

Otra opinión es la de Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Ángel Russo que la definen como: “La multa es la sanción penal más frecuente en la legislación tributaria, y es natural que sea así, teniendo en cuenta primordialmente económica de la actividad del fisco”.<sup>64</sup>

Gerardo Martínez herrera señala que: “La multa es la más acostumbrada en nuestra legislación. Casi se puede decir que las sanciones fiscales en nuestra legislación son pecuniarias. En el código de rentas figura como sanción principal junto con el arresto”.<sup>65</sup>

Mayolo Sánchez expresa que: “...las multas son sanciones pecuniarias impuestas por la autoridad fiscal o administrativa por la violación a una norma de contenido fiscal o administrativo, traiga o no la evasión de algún crédito fiscal”.<sup>66</sup>

Carlos Giuliani Fonrouge la define como: “La sanción corriente es de orden pecuniario, que nuestras leyes llaman en general, multa, aunque algunas veces empero, se requiere diferencias de este de aquella, lo que aumenta la confusión derivada de un régimen fiscal en el cual abundan los errores de concepto y léxico”.<sup>67</sup>

Gregorio Rodríguez Mejía dice que: “...cuando el contribuyente o el responsable fiscal hayan cometido infracción a las leyes fiscales se les aplicara una pena económica que es la multa”.<sup>68</sup>

También Oscar Rebolledo Herrera la define en el sentido que:

---

<sup>63</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1980, p. 953

<sup>64</sup> Gurfinkel de Wendy, Lilian y Russo, Eduardo Ángel, *Ilícitos tributarios*, 3a edición, Argentina, Depalma, 1999, p. 145.

<sup>65</sup> Martínez Herrera, Gerardo, *Manual de procedimiento tributario*, Colombia, Leyer, 1999, pp. 253-254.

<sup>66</sup> Sánchez, Mayolo, op. cit., nota 53, p. 533

<sup>67</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M, *Derecho financiero*, 7ª ed., Argentina, Depalma, 1999, vol. II, p. 785

<sup>68</sup> Rodríguez Mejía, Gregorio, *Teoría general de las contribuciones*, México, Porrúa, 1994, p. 98

“...estas constituyen sanciones pecuniarias, que se cobran a los contribuyentes, por cometer alguna de las infracciones de fondo o tributarias, contempladas en el CFF. Es importante precisar que una infracción de fondo o tributaria, se constituye cuando el contribuyente omite el pago total o parcial de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas y en los casos de error aritmético en las declaraciones y que sean descubiertas por la autoridad fiscal en el ejercicio de su facultad de comprobación”.<sup>69</sup>

Alejandro Menéndez Moreno expresa que: “las multas pecuniarias constituyen las sanciones principales, se aplican en todo caso, no así las accesorias, y pueden ser fijas y proporcionales”.<sup>70</sup>

Siguiendo con las definiciones Carlos Giuliani Fonrouge señala que: “...multa fiscal, aplicadas por infracción a las normas tributarias como castigo por incurrir en infracción hacia ellas, de carácter pecuniario en contra del infractor de la ley fiscal”.<sup>71</sup>

Para Federico Palavecino la multa fiscal es:

“La obligación de pagar una suma de dinero impuesta por el juez como sanción por la violación de una ley represiva, que tiene por objeto producir un detrimento en el patrimonio del sancionado, y que iguaneramente es usada como pena accesoria en delitos realizados con fin de lucro, o como pena principal en reemplazo de una sanción más grave en ilícitos de menor entidad”.<sup>72</sup>

Para Luis Delgadillo Gutiérrez la multa fiscal consiste:

---

<sup>69</sup> Rebolledo Herrera, Oscar, *Introducción al derecho Fiscal*, México, Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, 2002, p. 76

<sup>70</sup> Menéndez Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario*, 2ª ed., España, Lex Nova, 2001, p. 382

<sup>71</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M, *Derecho financiero*, 7ª ed., Argentina, Depalma, 1999, vol. II, p. 643

<sup>72</sup> M. Palavecino, Federico y Barbato, J. Daniel, *Responsabilidad por deudas y multas impositivas y aduaneras*, Argentina, la ley, 2001, pp. 56-57

“...en la acción de toda aquella persona que concrete en el mundo factico, los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como infracción, según lo que establece el artículo 71 del ordenamiento en cuestión (Código Fiscal de la Federación), y agrega que también son responsables quienes “... omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que las hagan fuera de los plazos establecidos”.<sup>73</sup>

Entonces, con toda las citas de líneas anteriores podemos hacer un concepto propio del significado de lo que es una multa, donde se expone que es: cuando el contribuyente actuó mediante dolo o culpa al no cumplir con su obligación constitucional de aportar para el gasto público, que además se encuentra regulado por el Código fiscal de la Federación en su capítulo IV, pues deriva de las infracciones, es decir, no puede existir la infracción jurídicamente sin sanción, ni la sanción puede existir sin la conducta infractora previa, y según el tipo de infracción que cometió el contribuyente es el tipo de castigo que se le impondrá que a su vez la multa cumple dos funciones la de resarcir el daño ocasionado al fisco por el incumplimiento y hacerle saber al contribuyente que si vuelve a incurrir en esas acciones u omisiones se hará acreedor de otra multa.

Además que de cumplir con las mismas formalidades de la sanción, puesto que es un tipo de esta, las cuales son que sea por escrito, que se le notifique personalmente al infractor, que sea fundado y motivado por autoridad administrativa competente, que ostente la firma de la autoridad y que los artículos que se violan contengan la multa y los medios de defensa por si en su caso el infractor está inconforme con la multa.

---

<sup>73</sup> Delgadillo Gutiérrez, Lic. Luis Humberto, op. cit., nota 47, p. 176

## **CAPITULO II. MARCO TEÓRICO DE LA MULTA FISCAL EN LA DOCTRINA.**

### **2.1 La potestad sancionadora.**

Para iniciar con este segundo capítulo denominado el marco teórico de la multa en la doctrina se continua con el método deductivo empezando por lo que es la potestad sancionadora de la Administración Pública hasta desentrañar la multa que viene siendo el tema central de este trabajo de investigación.

La potestad sancionadora según Ernesto Eseverri consiste en:

“El paso del tiempo ha convertido en regla de aceptado acatamiento que la administración, además de la potestad de ejecución de sus propios actos, se haya visto revestida de una potestad sancionadora que, en el estado de derecho conforme al principio de división de poderes, solo corresponde ejercer al orden jurisdiccional. Así se hizo para garantizar la existencia de un Poder Ejecutivo eficaz, con facultad no solo de la ejecución de sus actos, sino de reprender la conducta de quienes no los acataban y en el convencimiento, además, de que si el ejercicio conminatorio que supone de esa actuación represiva se depositara en las manos de los tribunales de justicia, la demora y lentitud de sus pronunciamientos, convertirá en letra muerta el contenido de los actos de la administración.

Lo que ha servido de control para el desarrollo normativo y la aplicación de la potestad sancionadora de la administración, que se

ejerce de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en la ley donde serán aplicados los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia y el de irretroactividad.<sup>74</sup>”

Como se ha venido analizando la Administración Pública a través de los años esta ha evolucionando, no se queda atrás pues al paso del tiempo va adquiriendo nuevas facultades como en el caso que se viene señalando la de la potestad sancionadora, lo cual es tema de estudio entre muchos autores y tratadistas en la atmosfera fiscal que si esa facultad le corresponde o no a la autoridad administrativa, en este caso no se adecuan a tal controversia, lo que nos interesa a nosotros es en si la potestad sancionadora que viene siendo la facultad que posee la Administración para castigar las conductas de quienes no acatan sus reglas con una sanción y como se puede apreciar se hace vigilando los principios que antes se mencionó lo que hace saber que dichas sanciones llevan un procedimiento y no solo son sanciones impuestas al libre albedrío de la autoridad administrativa.

José María Díez Ochoa señala por potestad sancionadora:

“Se circunscribe a las conductas ilícitas relacionadas con el derecho tributario, en cuanto a los órganos competentes para instruir y sancionar los expedientes sancionadores se resuelven por los órganos de la administración tributaria, las conductas ilícitas contrarias al ordenamiento jurídico-tributario que puedan ser calificadas como constitutivas de infracciones tributarias pueden ser igualmente tipificadas como constitutivas de delitos contra la hacienda pública.

En la potestad sancionadora de la administración, el derecho tributario sancionador no es más que una especialidad del derecho

---

<sup>74</sup>Eseverri, Ernesto, Derecho tributario parte general, Madrid, tirant lo blach, 2006, p. 437

administrativo sancionador general, especialidad que se manifiesta en la normativa que regula tanto las conductas infractoras como las sanciones a imponer, pero que no impide que los principios inspiradores de este sean aplicables a aquel, lógicamente con las especialidades propias del derecho tributario sancionador.<sup>75</sup>”

Siguiendo con las definiciones de potestad sancionadora Diez Ochoa se enfoca mas al ejercicio de dicha potestad que es la de aplicar sanciones a las conductas que estén en contra de las leyes tributarias (fiscales), en nuestro sistema fiscal mexicano la autoridad en este ámbito es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público la encargada de esa potestad; entonces la potestad sancionadora en materia fiscal es la que se viene desarrollando ya que en materia administrativa nuestro sistema cuenta con aproximadamente 86 legislaciones administrativas por lo que solo nos enfocaremos a las fiscales las cuales como en la cita anterior se desarrollan con especial arreglo que están establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Alfonso Ybarra Bores explica en relación a la potestad sancionadora que:

“la imposición de medidas restrictivas de derecho ante la inobservancia de las normas, y de ello con fines tanto de autoprotección del orden administrativo como de la tutela del orden social general.<sup>76</sup>”

Este autor en su definición de la potestad sancionadora atribuye en pocas palabras que consiste en castigar la acción de las conductas contrarias a la ley fiscal, protegiéndose la misma autoridad como también protegiéndose la sociedad en general.

Por otra parte Alejandro Nieto, en el mismo sentido señala que:

---

<sup>75</sup> Diez Ochoa, José María, Derecho tributario sancionador, España, centro de estudios financieros, 2006, pp. 10-11

<sup>76</sup> Ybarra Bores, Alfonso, La ejecución de las sanciones administrativas en el ámbito de la unión europea, Sevilla, instituto andaluz de administración pública, 2006, p.79

“Encuentra su identidad cuando consigue determinar con precisión lo que le separa del derecho penal y demuestra así que no es una simple hijuela de este, a la manera de un derecho penal de bagatela o de segunda categoría. Pues bien, donde hay que buscar su filiación es en el derecho público estatal con el que está vinculado a través de la Constitución y del derecho administrativo. El derecho administrativo sancionador es una rama del derecho administrativo, como este lo es del derecho público. Lo que significa que sus relaciones con el derecho penal son meramente laterales y técnicas. Lo que el derecho sancionador administrativo y el derecho penal tienen en común es una herencia que comparten: la constitución, que cada uno ha ido luego aplicando de manera distinta, debido en gran parte a la progresiva administración del primero.<sup>77</sup>”

Esta última cita es de bastante controversia entre los autores y tratadistas también pues dicen que la potestad sancionadora es producto del derecho penal, en relación con la multa administrativa, lo que nos concierne es que esta facultad de la administración se rige bajo sus reglas especiales, que de líneas anteriores las dos parten de un mismo punto de ahí las similitudes lo importante es el camino que se le da a las sanciones administrativas (fiscales) aunque comparten en técnica los principios por que se rigen las infracciones (fiscal) y los delitos (penales) no son similares.

Continuando con la potestad sancionadora Alejandro Nieto complementa:

“a) La potestad sancionadora es el brazo armado de la administración pública entendida como gestión de intereses. Los fines últimos y el marco normativo de esta gestión le vienen dados desde fuera, desde el legislativo, pero su correcta realización es de su propia responsabilidad y, al colaborar reglamentariamente con leyes, resulta que la actuación represiva forma parte de la gestión; a diferencia de lo que sucede con los jueces penales que para nada pueden intervenir en las normas que están manejando.

---

<sup>77</sup> Nieto, Alejandro, Derecho administrativo sancionador, cuarta edición, Madrid, tecnos, 2005, p. 562

b) Desde el punto de vista técnico-estructural las normas del derecho administrativo sancionador son inseparables de las normas legales y administrativas que establecen mandatos y prohibiciones, ya que la infracción administrativa consiste en un incumplimiento o desobediencia de algo que está mandado o prohibido.

c) El fin último de la potestad sancionadora es la prevención de sanciones.

d) El objetivo fundamental del derecho administrativo sancionador es la evitación de infracciones que forman parte de una categoría casi marginal y a la indemnización por responsabilidad y reposición de las cosas al estado anterior son fenómenos de la sanción principal.

f) En el mar sin orilla de los ilícitos cada vez cobra más importancia la complejidad de los entes infractores y la complejidad tecnológica de las acciones infractoras y de las posibilidades de su impunidad.<sup>78</sup>

En los incisos antes citados se desarrolla de manera general lo que consiste la potestad sancionadora del derecho administrativo, reiterando la cita pasada la potestad sancionadora es el brazo armado del derecho administrativo lo que se traduce en que está encargado de sancionar las conductas que vallan en contra de lo establecido en las leyes administrativas y lo que lo diferencia del derecho penal son sus principios donde sus infracciones son hasta cierto punto flexibles.

También se deduce que las normas del derecho administrativo sancionador son inseparables de las leyes que establecen mandatos y prohibiciones, puesto que lo que se encarga la potestad sancionadora es de infraccionar esas conductas de hacer o no hacer con una sanción de ahí se dice que son inseparables.

---

<sup>78</sup> Ídem.

El fin de la potestad sancionadora es la prevención ya que de eso se encarga y si los infractores no cumplen con los ordenamientos administrativos, ahí es donde se adecua la multa que también es de carácter represiva y viene aparejada con una sanción pecuniaria.

En ese sentido de aplicar sanciones, la potestad sancionadora de la autoridad administrativa después de detectar la infracción la autora Cristina Perez-Piaya Moreno expone:

“El carácter de sancionador de un acto depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse, tendrá carácter sancionador (represiva, retributiva o de castigo) y finalmente sanción.<sup>79</sup>”

Parafraseando la cita anterior la función primordial de la potestad sancionadora es aplicar una sanción (multa) con todas sus características antes mencionadas.

Siguiendo en esta línea Juan Carlos Benalcázar Guerrón señala:

“La potestad sancionadora de la autoridad administrativa se circunscribe al específico ámbito de las infracciones de carácter administrativo a través de un acto administrativo ya que la imposición de la sanción requiere el respeto a las garantías del debido proceso, aunque no solo por su naturaleza punitiva, sino por la aplicación de las normas reguladoras del procedimiento administrativo y que la analogía de la imposición de sanciones no es admisible.<sup>80</sup>”

La definición anterior especifica un poco más el área en que se aplica la potestad sancionadora, es decir en el ámbito administrativo y si se es más específico para esta investigación el ámbito que nos interesa es el fiscal, que para el caso el derecho administrativo es genérico y el derecho fiscal es estricto,

---

<sup>79</sup> Pérez-Piaya, Cristian, El procedimiento sancionador tributario, Valencia, tirant lo Blanch, 2008, p.35

<sup>80</sup> Benalcázar Guerrón, Juan Carlos, El acto administrativo en materia tributaria, quito-ecuador, ediciones legales s.a., 2007, p. 91

tomando de nuevo la definición como se aprecia la potestad sancionadora es llevada a cabo por un procedimiento administrativo y respetando principios que letras atrás ya se había comentado.

Otra definición de potestad sancionadora es la de Miguel Montoro Puerto que dice:

“Si la sanción es consecuencia de una infracción administrativa, también la potestad sancionadora de la administración es no causa sino efecto y consecuencia de otras potestades y sobre todo y de manera muy especial, colofón de la existencia de un ordenamiento jurídico administrativo, que demanda la necesidad de reprimir las infracciones al mismo, objeto de defender en todo momento su validez y eficacia. La potestad sancionadora o punitiva de la administración determina los casos en que se pueda infligir sanciones a los sujetos, sean externos a la misma, esto es a cualquier ciudadano que haya violado un deber frente a la administración. El fundamento de la potestad sancionadora reside, según se desprende de lo dicho, del propio ordenamiento jurídico administrativo, en virtud del cual la administración no solamente tiene la potestad normativa, sino también la potestad sancionadora encaminada a reprimir las infracciones del ordenamiento de la que es titular.

En el ejercicio de la potestad sancionadora impone la administración sanciones que ya solamente por el hecho de emanar de ella han de merecer el calificativo de sanciones administrativas, la sanción administrativa es una pena en sentido técnico, la sanción administrativa constituye para la administración un derecho subjetivo,

son sanciones administrativas toda aquella cuya aplicación está reservada por la ley a los órganos administrativos.<sup>81</sup>”

Como se viene desarrollando la potestad sancionadora es un proceso establecido de parte de la autoridad administrativa la cual consiste primeramente en detectar los sujetos que cometieron una infracción para después someterlos al proceso de la sanción, donde la misma autoridad tiene que respetar los derechos de los sujetos infractores así como los principios que rigen tal proceso sancionatorio, a su vez que su naturaleza jurídica es dependiendo de la legislación que la regule en este caso se viene desarrollando, porque de ahí provienen las sanción que es parte central de este trabajo de investigación, que es la multa, y tal sanción como se aprecia en la cita anterior es una pena en sentido técnico ya que solo toma ese tecnicismo de la legislación penal, dicha sanción la aplica solamente la autoridad administrativa debido a su naturaleza jurídica así como su aplicación.

De tal manera que Jesús Quintana Valtierra la define como:“La potestad sancionadora es la facultad concedida a la administración pública a través de un ordenamiento legal, para castigar las transgresiones que no constituyen delitos.<sup>82</sup>”

En ese ámbito Gabriela Ríos Granados dice que la potestad sancionadora:“...se encuentran consignadas en el título cuarto, capítulo I, sobre las infracciones del Código Fiscal de la Federación, de tal forma que las autoridades fiscales se encuentran facultadas para imponer multas por infracciones a las normas tributarias<sup>83</sup>”

De las dos citas anteriores se dice que la potestad sancionadora se encuentra en una legislación y tal legislación es el Código Fiscal de la Federación, el cual impone sanción que viene a ser la multa a los sujetos que infrinjan sus preceptos legales.

---

<sup>81</sup> Montoro Puerto, Miguel, La infracción administrativa características manifestaciones y sanción, Barcelona, ediciones nauta, 2007, pp. 329-335

<sup>82</sup> Quintana Valtierra, Jesús, Derecho tributario mexicano, 2ª edición, México, editorial trillas, 1998, p. 342

<sup>83</sup> Ríos Granados, Gabriela, Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente en México, México, UNAM, 2006, p. 4

### **2.1.1 La potestad punitiva fiscal.**

Para ahondar más en el tema que se viene desarrollando Miguel Ángel García Domínguez manifiesta:

“La potestad punitiva fiscal es el poder jurídico que tiene el estado de tipificar mediante ley los incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones y de establecer mediante ley penas económicas para castigarlas; y la facultad de la administración para que, en aplicación de la ley, imponga las penas que correspondan a quienes cometan las infracciones, y para que ejecute tales sanciones. La potestad punitiva fiscal se manifiesta a través de la realización de tres funciones:

1. La función legislativa, que se ejerce expidiendo las leyes que definen las infracciones y establecen las penas económicas por el incumplimiento de las obligaciones fiscales; expidiendo las leyes que regulan el procedimiento administrativo a través del cual se van a juzgar las infracciones, a imponer y ejecutar las penas.
2. La función jurisdiccional, consistente en aplicar la ley al caso concreto.
3. La función ejecutiva, la que se realiza al hacer cumplir coactivamente la resolución por la que se impone al infractor una pena económica.<sup>84</sup>”

Entonces de una manera más clara de lo que es la potestad sancionadora o punitiva del Estado es la consistente en castigar a los sujetos que incumplan algún precepto fiscal en donde se encuentre aparejada a ese incumplimiento una

---

<sup>84</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Derecho fiscal-penal, México, editorial Porrúa, 1994, pp. 29-30

sanción y dice que cumple tres funciones la de establecer en una ley su infracción y su sanción; la de aplicar la ley; y por último hacer cumplir coactivamente la sanción.

García Domínguez agrega:

“La jurisdicción penal no se otorga en exclusiva, en calidad de justicia penal, a los tribunales, sino que una fracción de esa jurisdicción se atribuye a la administración fiscal; en la administración fiscal se contienen normas, en aplicación de las cuales, la administración fiscal está facultada para imponer sanciones económicas del tipo represivo a los sujetos que incumplen sus obligaciones fiscales, infringiendo las leyes tributarias, las que regulan también el ejercicio de la jurisdicción punitiva del fisco.

Se traduce en la imposición de penas económicas conminadas por el incumplimiento de las obligaciones fiscales tipificadas como infracciones, constituye la jurisdicción punitiva de la administración fiscal.

La jurisdicción punitiva del fisco está encaminada a reprimir las infracciones que se cometen en contra del ordenamiento fiscal, considerando a la pena de la multa como uno de los elementos esenciales para su eficacia, así como la pena de la multa es una de las consecuencias posibles de la infracción tributaria, la jurisdicción punitiva del fisco es efecto y consecuencia de la existencia del ordenamiento fiscal, en virtud de reprimir las violaciones al mismo, con el objeto de mantener en todo momento su eficacia.<sup>85</sup>”

En lo que se refiere a la jurisdicción punitiva del fisco se refiere a la naturaleza jurídica de su ámbito de aplicación en este caso el derecho fiscal de donde se encuentran tipificado y a su vez sancionadas todas esas acciones y omisiones que conforman la infracción, que también describe la autoridad

---

<sup>85</sup> *Ibíd.*, pp. 34-35

responsable de sancionar al sujeto que cometió la infracción, y se habla de una sanción más en específica que viene siendo la multa; es de vital importancia la jurisdicción y la potestad sancionadora porque una sola sería insuficiente para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales ya que es necesario la coercitividad que se traduce en la imposición de multas ya que sin la jurisdicción tales sanciones sería ilegales y por otra parte sin la potestad sancionadora no se respetarían las obligaciones fiscales de los sujetos.

Otro aspecto importante de estudiar es el derecho penal fiscal que Andrés Serra Rojas lo define como:

“Es el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el fisco.”<sup>86</sup>

De la cita anterior se puede decir que es un sinónimo de la jurisdicción punitiva donde después entra a sancionar las infracciones derivadas de el poder sancionador de la autoridad fiscal.

A grosso modo Arturo de la Cueva define lo que es el derecho penal fiscal:

“Es una rama del derecho penal general integrado por las disposiciones que regulan las infracciones y delitos fiscales, así como su penalidad, en vista de proteger al fisco.”<sup>87</sup>

Como se puede apreciar es una definición muy genérica relacionada a la naturaleza jurídica de su sinónimo la potestad sancionadora en cuanto a su tipificación y sanción.

Sergio Francisco de la Garza describe las características del derecho penal fiscal, las cuales son:

---

<sup>86</sup>Serra Rojas, Andrés, Derecho administrativo, México, editorial Porrúa, 1959, p. 59

<sup>87</sup> Cueva, Arturo de la, Derecho fiscal, México, editorial Porrúa, 1999, p. 193

“A) agrupa las trasgresiones de naturaleza administrativa o simples infracciones

B) contiene un catálogo de las penas: multa

C) se distingue de otras ramas de penales administrativas porque su puesto de referencia es el patrimonio del estado y tiene como sanción típica la multa.

D) todos los ilícitos tienen una nota de antijuricidad en cuanto constituyen conductas reprobadas por el ordenamiento jurídico.

E) legislativa y didácticamente pertenecen al derecho fiscal financiero.<sup>88</sup>”

De las características anteriores se puede rescatar que es el desglose de los elementos de la naturaleza jurídica de la jurisdicción punitiva y la potestad sancionadora puesto que empieza por decir que agrupa las infracciones, después sus sanciones, desarrolla la sanción típica de la rama fiscal que viene a ser la multa, describe lo que tienen en común las infracciones fiscales y por último dice su naturaleza jurídica.

De las citas anteriores en relación a la potestad sancionadora de la autoridad administrativa es un proceso donde primero se detecta a los sujetos que infringen un precepto de la ley fiscal entonces es cuando ejerce su potestad sancionadora que una vez detectada la infracción, la autoridad prosigue a sancionar al sujeto infractor por medio de su potestad sancionadora y por lo general esta sanción es la multa fiscal (que es el tema principal de esta investigación) que consiste en una pena pecuniaria a cargo del sujeto infractor y todo esto es posible debido a la jurisdicción punitiva de la misma autoridad administrativa que consiste en la reglamentación en la constitución y leyes secundarias donde se le da consentimiento para que aplique esas sanciones ya

---

<sup>88</sup> Garza, Sergio Francisco de la, Derecho financiero mexicano, 11ª edición, México, editorial Porrúa, 1988, p.789

que como se dijo antes está reglamentada, tipificada y sancionada la conducta del sujeto infractor.

Al respecto Miguel Ángel García Domínguez manifiesta:

“Es el poder jurídico que tiene el estado de tipificar mediante ley los incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones y establecer mediante ley penas económicas para castigarlas; y la facultad de la administración para que, en aplicación de la ley, imponga las penas que correspondan a quienes cometan las infracciones y para que ejecute las sanciones.<sup>89</sup>”

Habiendo hecho una definición de lo que es la potestad sancionadora de la autoridad administrativa se pasa al estudio de sus principios puesto que como su naturaleza está sujeta a un proceso y tiene reglas y derechos por parte de los sujetos infractores que está obligada la autoridad respetar.

Como se dijo en líneas anteriores la potestad sancionadora se debate si pertenece o no al derecho administrativo, puesto que se dice que técnicamente es de derecho penal por sus conceptos y principios, más no en su aplicación de dichos conceptos por eso se estudiara los principios a los que la potestad sancionadora está obligada a respetar.

### **2.1.2 Principios de la potestad sancionadora.**

Eduardo de Urbano Castrillo señala que los principio de la potestad sancionadora son: el de legalidad, tipicidad, proporcionalidad, responsabilidad y el de no concurrencia de sanciones, que a continuación definirá:

“Principio de legalidad: nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de

---

<sup>89</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 84, p. 29

producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.

Principio de tipicidad: son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la ley.

Principio de proporcionalidad: significa esencialmente que la infracción tributaria debe llevar aparejada una sanción ajustada a la gravedad del daño o ilicitud del acto cometido por el sujeto infractor.

Principio de responsabilidad: la conducta castigada en la ley tributaria es un acto jurídico que además de infringir la norma sancionadora, vulnera la ley material que define los deberes tributarios.

Principio de no concurrencia de sanciones: prohíbe que unos mismos hechos puedan dar lugar a dos sanciones administrativas distintas.<sup>90</sup>

Los principios antes mencionados de la potestad sancionadora consisten en nociones ya conocidos como el fundamento de no hay tributo sin ley, en este caso no hay infracción si no está tipificada; una vez tipificada la infracción se tiene que revisar en que ley está establecida; el principio de proporcionalidad consiste en relación a la gravedad de la infracción será la calificación de la infracción; el principio de responsabilidad está muy relacionado con el principio de culpabilidad del derecho penal; y el principio de no concurrencia consiste en el mismo principio de non bis in ídem.

José María Díez Ochoa también desarrolla los mismos principios de la siguiente manera:

“Principio de legalidad: dicho principio implica que la regulación de las conductas infractoras y de las sanciones ha de

---

<sup>90</sup> Urbano Castrillo, Eduardo de, La deuda fiscal, España, la ley, 2009, pp. 87-102

hacerse por ley, las disposiciones de carácter reglamentario tienen el papel de clarificación y concreción de las conductas previamente tipificadas en las leyes.

Principio de tipicidad: implica que las conductas se consideren ilícitas han de estar determinadas y establecidas expresamente por ley, así como las sanciones que a dichas conductas ilícitas se les puede imponer.

Principio de responsabilidad: este principio consiste en que se ha de analizar la voluntariedad y el grado de culpabilidad del obligado tributario.

Principio de proporcionalidad: la sanción ha imponerse a de ser cuantificada teniendo en cuenta la gravedad de los hechos constitutivos de las infracciones cometidas.

Principio de no concurrencia: tiene tres acepciones: sancionar dos veces el mismo hecho en vía penal y administrativa; que una misma conducta sea considerada infracción y criterio agravante de la misma; sancionar dos veces el mismo hecho en vía administrativa.<sup>91</sup>

Del estudio de los principios de la cita antes mencionada se logran distinguir similitudes y diferencias como el del principio de legalidad, en este, el autor Diez Ochoa habla de la conducta y no en sí de de la condena como en la cita de Urbano Castilla; en el principio de tipicidad en la cita anterior hace alusión simplemente a que la conducta que este tipificada en un precepto en cambio la de Urbano Castilla hace mención del dolo o culpa; en el principio de responsabilidad las definiciones son similares pero Diez Ochoa le agrega el análisis de la voluntad; en el principio de proporcionalidad son muy similares al punto de decir idénticos; y por ultimo en el principio de no concurrencia ambos autores hacen alusión al principio non bis in ídem. Mas que el autor de la última cita en mención lo amplía

---

<sup>91</sup> Diez Ochoa, José María, Op. Cit., nota 75, pp. 23-27

en dos aspectos cuando una conducta es infracción y agravante de la misma, y que sea castigado dos veces por vía administrativa.

Del mismo modo Ernesto Eserverri maneja los mismos principios y agrega el de irretroactividad y los conceptualiza de tal manera:

“Principio de legalidad y tipicidad: el principio de legalidad en el ámbito sancionador y su especificación a través de la tipicidad de las conductas antijurídicas tienen una proyección de orden material, en cuanto se traduce en una exigencia de predeterminación normativa de los ilícitos y sus sanciones, y otra proyección de orden formal que reivindica el rango necesario de las normas que tipifican tales conductas, así como de las que regulan sus sanciones.

Principio de proporcionalidad: este principio se encierra en la idea de la adecuación razonable entre la infracción cometida y la sanción impuesta.

Principio de no concurrencia: una misma conducta no puede ser castigada dos veces.

Principio de responsabilidad: el llamado principio de responsabilidad que no es sino el de culpabilidad de tradicional observancia en el buen orden punitivo. Por lo tanto, en materia tributaria las conductas se pueden calificar como ilícitas por dolo.

Principio de irretroactividad: en el orden tributario se permite la llamada retroactividad in bonam partem, cuando la norma sancionadora posterior resulta ser más beneficiosa en su aplicación que la anterior, siempre que la resolución sancionadora no haya adquirido firmeza.<sup>92</sup>”

De este autor se puede decir que los principios son muy similares con los últimos anteriores dos ya estudiados, el autor contempla un mismo principio a la

---

<sup>92</sup> Eserverri, Ernesto, Op. cit., nota 74, pp. 438-446

legalidad y la tipicidad y nos dice que se traduce a que la infracción se encuentre en una ley y a su vez tipificada; el principio de proporcionalidad es similar a los anteriores dos ya estudiados, al igual que el principio de no concurrencia; hace una pequeña aportación en el principio de responsabilidad cuando dice que las conductas en el ámbito fiscal se califican por dolo en suplencia de la culpa y por último el autor en mención aporta un principio que los otros autores no manejan que es el principio de lo que se puede llamar irretroactividad positiva que consiste en que si posterior cometido la infracción existe otra norma que le beneficia se podrá aplicar siempre y cuando no haya adquirido firmeza la resolución que lo sancionó con la primera infracción.

Para ahondar más en el principio de no concurrencia o non bis in ídem, Juan José González Rivas señala:

“Este principio exige, en todo caso, mantener la necesaria adecuación entre la sanción y la infracción porque la doctrina que prohíbe la duplicidad de sanción administrativa y penal respecto de los mismos hechos, únicamente se exceptúa en los supuestos en que la potestad sancionadora de la administración deriva de una relación de supremacía especial y se basa, por tanto, en fundamento jurídico distinto del genérico *ius puniendi* del estado.<sup>93</sup>”

Este último autor habla del principio de no concurrencia desde el punto de vista de la responsabilidad del poder legislativo pues él es el encargado de la creación de las leyes y por lo mismo hace esa crítica porque se enfoca a la doble sanción en la vía administrativa por eso señala la adecuación de la infracción y sanción y se evite la duplicidad de pena.

Ya desarrollada la potestad sancionadora y sus principios se pasa a estudiar en lo que estriba la infracción fiscal, que en líneas posteriores se estudiara a fondo en qué consiste esta.

---

<sup>93</sup> González Rivas, Juan José, Las sanciones administrativas en la doctrina del tribunal jurisprudencial del tribunal constitucional, del tribunal supremo, de la audiencia nacional y de los tribunales de superiores de justicia, Madrid, doctrina y jurisprudencia, 1999, p. 25

## 2.2 La infracción fiscal.

Se consideran infracciones fiscales aquellas acciones y omisiones dolosas o culposas tipificadas y sancionadas en las leyes. Entendemos por dolosas aquellas que implican la intención de incumplir lo previsto en las normas y por culposas cuando ese incumplimiento parte de la negligencia del obligado tributario.

En este tema Ricardo Levene señala: "...las infracciones fiscales son acciones u omisiones contrarias al interés de la administración en cualquiera de los dos aspectos y responden a la actividad estatal de procurar un bien, aquí las sanciones no son penas y el infractor no es un delincuente.<sup>94</sup>"

Como es bien sabido y se ha venido desarrollando la infracción fiscal es toda contravención a la norma fiscal que corresponde a un proceso imponer una sanción derivada de la infracción antes mencionada y esto para proteger los intereses de la sociedad en general.

José Garberi Llobregat en ese mismo tema expone:

"Por infracción fiscal he de entenderse, pues, aquel comportamiento contraventor de lo dispuesto en una norma jurídica al que se apareja un sanción consistente en la privación de un bien y que no aparece calificado como delito en el ordenamiento jurídico, por lo que se le aplicaran de los principios materiales y procesales penales al ámbito de la potestad sancionadora de la administración.<sup>95</sup>"

La última definición de infracción fiscal es más amplia porque dice en lo que consiste la infracción, en donde se encuentra tipificada como tal y no como delito; y que a esta se le aplicaran los principios y los procesos técnicos penales pero basándose en los principios de la misma autoridad administrativa.

---

<sup>94</sup> Levene, Ricardo, Introducción al derecho contravencional, Argentina, ediciones de palma, 1968, p. 34

<sup>95</sup> Garberi Llobregat, José, El procedimiento administrativo sancionador, 2ª edición, Valencia, tirant lo branch, 1996, p.75

Otro autor que desarrolla este tema es Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y el menciona que: “La Infracción fiscal da lugar a la imposición de sanciones, mediante los procesos correspondientes, de tal manera que la violación a las obligaciones fiscales constituye una infracción de su identidad y características.<sup>96</sup>”

Del estudio de la cita anterior se rescata como ya se señaló anteriormente la infracción resulta de una contravención de una legislación fiscal, la cual cuenta con su proceso para que la aplicación de la sanción con que viene aparejada la infracción sea conforme a derecho.

De la misma forma Horacio García Belsunce señala:

“El hecho de que la ley represiva fiscal se aparte del derecho tributario no excluye que el imponer determinadas consecuencias como la sanción sea genéricamente penal, ni excluye a su vez que la infracción fiscal tenga una esencia diferente de de los delitos de derecho penal común, lo que no lleva a considerar que es constitutiva de un derecho penal administrativo. Las infracciones fiscales se cometan en forma simple u omisiva, fraudulenta o de incumplimiento.<sup>97</sup>”

La infracción fiscal es por tanto una conducta tipificada en la legislación fiscal junto con su consecuencia jurídica.

Para reafirmar la definición de Horacio García, Posadas Belgrano manifiesta: “La infracción fiscal y su sanción son consecuencia de las peculiaridades del derecho sancionatorio fiscal que deriva de la relación entre el estado y contribuyente y el fundamento del derecho sancionatorio fiscal.<sup>98</sup>”

---

<sup>96</sup> El derecho disciplinario de la función pública, México, instituto nacional de administración pública a.c., 1990, p. 80

<sup>97</sup> García Belsunce, Horacio, Derecho tributario penal, Buenos Aires, ediciones depalma, 1985, p. 32

<sup>98</sup> Belgrano, Posadas, Derecho tributario, Montevideo, centro estudiantes de derecho, 1960, p.490

Lo que agrega este último autor es sobre la relación tripartita entre el Estado, el sujeto y el fundamento legal para aplicar la sanción correspondiente por cometer una infracción fiscal.

Otro concepto y sencillo es el de Arturo de la Cueva que de forma genérica y simple nos dice en qué consiste la infracción fiscal, y la señala como: “Las infracciones constituyen violaciones a las leyes administrativas que se encuentran sancionadas por la ley fiscal.”<sup>99</sup>

Entonces se entiende que por infracción fiscal, es toda aquella contravención al ordenamiento fiscal que trae aparejada una sanción, donde cabe señalar que a cada infracción será una sanción diferente, siempre y cuando, se encuentre tipificada como tal.

### **2.2.1 Requisitos de la infracción fiscal.**

Para el análisis de este apartado se estudian los requisitos en general de la infracción fiscal, para más adelante arribar a lo que es la multa donde primeramente como ya se desarrollo anteriormente una infracción es la contravención a lo que se establece en una ley, ahora se estudiara enfocado en la materia de derecho fiscal.

Una definición más completa es la que nos presenta Miguel Ángel García Domínguez que dice:

“Infracción fiscal: es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración. Y sus requisitos son:

Primero, que exista en la ley una obligación fiscal; segundo, una conducta que sea antijurídica y culpable de esa obligación; tercero, en la ley tiene que estar tipificada esa conducta como

---

<sup>99</sup> Cueva, Arturo dela, Op. cit., nota 87, p. 196

infracción; cuarta, tiene que estar establecido en la ley que la sanción de esa infracción consiste en una pena económica; y quinto, la competencia para juzgar la infracción y aplicar la sanción debe estar asignada por el ordenamiento jurídico a un órgano de la administración fiscal.<sup>100</sup>

Lo que aporta esta última definición es las características de típica y culpable, al hablar de infracción intrínsecamente se habla al mismo tiempo de una conducta antijurídica, además como al agregar los tipos de sujetos que vienen a ser los físicos o morales, y los requisitos que ninguno de los otros autores antes mencionados lo había tratado como a su vez los requisitos que los clasifica en cinco, primero, que exista la obligación en una ley fiscal; segundo, que la conducta sea una infracción; tercero, que exista una sanción para la infracción y por último que la autoridad sancionadora esté facultado para aplicar la sanción conforme a derecho; de este modo el autor explica de manera muy general en lo que consiste el procedimiento sancionador de autoridad fiscal.

Siguiendo con los requisitos de la infracción fiscal Margarita Lomeli Cerezo señala también cinco requisitos y los expone de la siguiente manera:

1) “Para que exista dicha responsabilidad debe haber una violación de una norma de derecho tributario.

2) 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 trasgresión afecta al orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente para que el estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

3) La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no solo la obligación de reparar el daño causado al fisco,

---

<sup>100</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Teoría de la infracción fiscal, México, cárdenas editor y distribuidor, 1982, p. 73

o sea el pago de los impuestos o derechos y los recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena, multa, clausura, suspensión de actividades, etc.

4) Se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos, del infractor, sin que sea admisible como regla general, la responsabilidad objetiva

5) 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>101</sup>

La diferencia entre estos requisitos y los anteriores es que los últimos se basan más en la responsabilidad del sujeto infractor pero no por eso dejan de ser requisitos de la infracción porque también señala el requisito principal que es una violación de una norma tributaria en este caso aplicada al caso en estudio del Código Fiscal de la Federación de los preceptos comprendidos de los artículos 70 al 90 del capítulo cuarto, título I denominado de las infracciones; señala otro requisito como el de la sanción de la violación antes mencionada así como la culpabilidad con la que se realiza la conducta en estudio.

Otros requisitos doctrinales para la infracción fiscal son los que describe María Dolores González Macías y los manifiesta de la siguiente forma:

1) “Que la omisión del pago no se realice presentando declaraciones en la que se consignen deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes o erogaciones superior a los ingresos declarados.

2) Que la omisión no se produzca por la no presentación de la declaración de un ejercicio por más de seis meses.

3) Que la omisión no corresponda a contribuciones que hubiere retenido o recaudado el infractor.

---

<sup>101</sup> Lomeli Cerezo, Margarita, El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal, México, editorial continental, 1961, p. 217

- 4) Que la omisión del pago de la contribución no sea relacionada con la introducción o extracción de mercancías del país.
- 5) Que la omisión no se origine por el beneficio sin derecho de un subsidio o estímulo.<sup>102</sup>

Estos requisitos a diferencia de los antes estudiados son más específicos en cuanto a infracciones en concreto las cuales se encuentran tipificadas en el CFF que no se encuadran en el supuesto de delito fiscal en relación a la omisión de pago claramente se deduce de su estudio, son estos requisitos que vienen a enriquecer esta investigación dando ejemplos relacionados con el tema.

Continuando con la conceptualización de lo que es la infracción fiscal a continuación Raúl González-Salas Campos expresa lo siguiente:

“Se entiende por infracción fiscal toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En estas se incluyen las violaciones de preceptos que impongan tanto deberes formales como deberes sustanciales de colaboración con el fisco, que tienen no solo los contribuyentes si no también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aun otros particulares, y tiene la finalidad de asegurar que el fisco reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecuniarias, así como de contribuir que las autoridades fiscales puedan desarrollar en forma correcta las funciones y atribuciones que les corresponde, como son las de controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues es así como está diseñado el sistema fiscal mexicano.

Y concluye con diciendo que las infracciones son conductas de omisión que producen perjuicio económico en la recaudación y las

---

<sup>102</sup> González Macías, María Dolores, *Infracciones y sanciones fiscales*, Guadalajara, indetec, 1997, p. 87

cuales se encuentran definidas en los artículos 70 al 91 del Código Fiscal de la Federación.<sup>103</sup>

En este caso la definición de infracción fiscal se amplía más en el caso que este autor también señala lo que viene a ser la potestad disciplinaria en contra de las mismas autoridades administrativas y servidores públicos, pero eso no es relevante para el tema que se viene desarrollando ya que solo nos interesan las infracciones fiscales y sus consecuencia que es la sanción fiscal (multa) en el ámbito tributario para ser mas específico las contenida en el Código Fiscal de la Federación en su título cuarto, capítulo I denominado de las infracciones; por otro lado explica la finalidad de la infracción fiscal que viene siendo asegurar que el fisco reciba sus aportaciones y a su vez vigilar esta conducta y de ser contraria esta castigar a los sujetos que la infrinjan.

Para Juan Zorzona Pérez la infracción fiscal es:

“A través de la tipificación de infracciones y sanciones tributarias se tutelan idénticos intereses que los que son objeto de protección de la hacienda pública, si en la tipificación de las infracciones se atiende al cumplimiento de determinados deberes tributarios, tales deberes están relacionados con el bien jurídico protegido y por ello son merecedores de tutela en función de la protección de dicho ben jurídico.<sup>104</sup>”

En este caso el autor se baso más en la función de la infracción fiscal que no cumplan con las obligaciones fiscales con que cuentan, donde también se toca el interés general de contribuir lo cual se logra a través del procedimiento sancionador de la autoridad administrativa el cual se resume en la aplicación de una sanción que es la multa fiscal consistente en una pena pecuniaria reglamentada en la legislación fiscal, después hace mención de la tipificación de las infracciones porque si las infracciones no se encuentran tipificadas no se

---

<sup>103</sup> González-Salas Campos, Raúl, Los delitos fiscales, México, pereznieto editores, 1995, pp. 8-9, 11

<sup>104</sup>Zorzona Pérez, Juan, El sistema de infracciones y sanciones tributarias, Madrid, editorial civitas s.a., 1992, pp. 60-63

cumplirían los deberes de la hacienda pública y al afectar a la ésta se afecta a la sociedad en general también, entonces, tipificando esas conductas se logran cumplir los deberes de la hacienda pública y al mismo tiempo se beneficia a la sociedad en general. El objeto de protección genérico del sistema sancionador tributario es el interés general en la realización del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público que se concreta en los distintos bienes jurídicos protegidos en cada uno de los tipos de infracciones o delitos tributarios; de modo que los mismo bienes jurídicos puede ser objeto de protección, indistintamente, a través del sistema sancionador administrativo o mediante el empleo de instrumentos de represión penal.

Continuando con la infracción fiscal sus elementos como los señala María Dolores González Macías son: "...que el cumplimiento sea por acción u omisión, que la violación normativa la realiza una persona física o moral, individual o colectiva; y que la forma de sanción sea económica."<sup>105</sup>

Del estudio de la investigación que se viene desarrollando se puede derivar que desde la potestad sancionadora hasta la infracción es un proceso administrativo debido a su naturaleza fiscal, la cual tiene que respetar una serie de requisitos y principios tanto para el proceso hacia el sujeto infractor para que el resultado de ese proceso sea conforme a derecho y no se deje en estado de indefensión al sujeto infractor, entonces, como se tiene que seguir respetando los principios del proceso la infracción también cuenta con sus elementos los cuales se redactan conforme a la doctrina que los estudia.

### **2.2.2 Elementos de la infracción fiscal.**

Para que no exista confusión entre lo que es los requisitos y los elementos de la infracción fiscal, consisten en, que los primeros son las formalidades que se necesitan para que se cristalice la infracción; y los segundos consisten en la esencia del objeto como lo sería como lo es incurrir en una contradicción de una

---

<sup>105</sup> González Macías, María Dolores, Op. cit., nota 102, p.48.

ley (acción), que dicha ley tipifique esa conducta como infracción (declaración de ilegalidad) y que al mismo tiempo sea sancionada.

Juan Zorzona Pérez expone que los elementos de la infracción son:

“Acción: la acción siempre se encuentra siempre relacionada con la obligación o deber tributario cuya violación aparece descrita en el correspondiente tipo, es posible establecer una clasificación de infracciones tributarias en función de cuál sea la obligación o deber que constituye el objeto de acción u omisión. De tal criterio se distinguen:

- a) Las infracciones en que el objeto de la acción está constituido por el crédito tributario y que dan lugar a la lesión del mismo.
- b) Infracciones en las que el objeto de acción está constituido por una obligación pecuniaria distinta de la deuda principal.
- c) Infracciones que sin lesionar directamente un derecho de crédito tributario suponen un riesgo concreto y próximo para el mismo.
- d) Infracciones que suponen la vulneración de un deber no relacionado directamente con la deuda tributaria y que suponen un peligro abstracto para el buen fin de la misma.

Tipicidad: supone que no basta con que una conducta viole las leyes fiscales para que pueda ser considerada como infracción y sancionarse, si no que es preciso que la conducta en cuestión se encuentre correctamente tipificada, mediante la enumeración y acotación de los elementos que diferencian y delimitan el supuesto previsto en la norma fiscal.<sup>106</sup>”

---

<sup>106</sup> *Ibíd.* Pp. 174-178

Del modo que la potestad sancionadora cuenta con sus principios la infracción fiscal con sus elementos por ser parte del mismo proceso sancionador administrativo, que en este caso el autor antes mencionado señala el de acción y tipicidad que corresponden el primero ya sea en la acción u omisión de la conducta que genera la infracción y que a su vez este mismo autor crea una serie de categorías de la acción en relación a la infracción que tratan principalmente en los tipos establecidos en la ley encuadrando obviamente la acción en cada una de ellas, y la segunda es muy similar al principio de tipicidad en la potestad sancionadora que dice que no solo basta con que se encuentre señalada la infracción y sanción en la ley sino que también encuadre en esta.

Otro ejemplo de los elementos de las infracciones son los que describe María Dolores González Macías son:

“Tipicidad: para que se cumpla este principio es necesario dos extremos para estar en presencia de una infracción, primero, una norma que contemple la conducta infractora; y segundo, la conducta infractora.

Acción: la conducta llevada a cabo por el infractor constituyente de la infracción puede ser representada por una acción u omisión, la cual es elemento central en la configuración de sanciones y como elemento central se desprenden las acciones de forma y de fondo; las primeras, las obligaciones de registrarse en el RFC, presentar declaraciones, llevar contabilidad, etc.; las segundas, son obligaciones el pago de contribuciones, los pagos provisionales de estos, etc.

Culpabilidad: lo que se establece en este principio es que en las infracciones fiscales no se impongan sanciones “a ciegas”, sin haber ponderado previamente las condiciones de su comisión.<sup>107</sup>”

---

<sup>107</sup>González Macías, María Dolores, Op.cit. nota 102, pp. 50-58

Los elementos antes descritos comparándolos con los otros elementos de la infracción fiscal se puede decir que son similares puesto que en ambos se señala a la acción y la tipicidad que también son semejantes en su definición porque en el principio de acción el factor común en ambas definiciones es la conducta representada por acción u omisión y en las dos se hacen ejemplos de tales conductas englobadas en dos grandes campos que son las formales y de fondo y cada conducta en especial encuadrada en uno de los dos campos antes señalados; en el elemento de tipicidad es mas similar sus definiciones ya que a grandes rasgos lo que trata este elemento es que una norma fiscal tenga descrita la infracción y la conducta donde encuadra la infracción; y la única diferencia es el elementos de culpabilidad descrito en esta última cita que el cual le señala a la autoridad que no aplique sanciones por analogía sino que se tome en cuenta las condiciones de su comisión para la aplicación de una sanción justa.

En otro sentido José María Diez Ochoa señala que los elementos de la infracción sancionadora son:

“Acción: se considera acción toda conducta exterior de un sujeto que puede ser un comportamiento activo o una omisión. Si se cometiese mediante una conducta omisiva.

Antijuridicidad: la conducta considerada como constitutiva de infracción tiene que implicar la trasgresión de una norma jurídica cuya vulneración es sancionada con una multa.

Tipicidad: se refiere tanto a la conducta infractora como a la sanción a imponer.

Legalidad: basta con que se trate de leyes ordinarias. Por otro lado el principio de legalidad no excluye que mediante desarrollo reglamentario se puedan concretar conductas infractoras o determinación precisa de las sanciones a imponer.

Voluntaria: este elemento hace referencia a que tanto la conducta adoptada por el obligado tributario como los efectos de que ella se derivan son deseados.

Culpabilidad: en la comisión de infracciones la autoridad administrativa es la que tiene que probar su culpabilidad, si bien en cualquier grado de negligencia.<sup>108</sup>

Este grupo de elementos es de los más amplios que se ha desarrollado el cual abarca aparte de los elementos ya estudiados el de antijuridicidad, legalidad y voluntariedad, de estos tres el primero, es muy parecido al elemento de tipicidad en los dos autores antes mencionados; el segundo, hace referencia al principio de su mismo nombre relacionado al de la potestad sancionadora que dice que tiene que estar reglamentado en un precepto legal; y el tercero, hace referencia al tipo de culpabilidad, es decir al dolo. En cuanto a los demás elementos, es decir, de culpabilidad y acción son similares, el de acción señala la conducta de la infracción ya sea por acción u omisión y el de culpabilidad señala que la autoridad es la encargada de demostrar con que grado de culpabilidad realizó la infracción para así imponerle una sanción acorde a el grado de culpabilidad.

### **2.2.3 Clasificación de la infracción fiscal.**

Para este caso Hugo Carrasco Iriarte señala que las infracciones se dividen en dos especies: "...las infracciones administrativas, las cuales son determinadas o sancionadas por la autoridad administrativa o tienen como sanción penas distintas de la privación de libertad. Delitos fiscales, que se refieren a la acción u omisión sancionadas con pena privativa de libertad.<sup>109</sup>"

Como se deduce de su estudio para este autor la clasificación de la infracción fiscal se divide en dos clases las castigan con sanción administrativa y las que sancionan con pena privativa de libertad, es decir, las infracciones fiscales

---

<sup>108</sup> Diez Ochoa, José María, Op.cit., nota 75, pp. 90-91

<sup>109</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho fiscal I, 6ª edición, México, iure editores, 2010, p. 270

y los delitos fiscales que no está por mas decir que sus respectivas sanciones se encuentran establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Clasificación de las infracciones fiscales según María Dolores González Macías:

1. “Infracciones de incumplimiento de la obligación fiscal, por omisión: Tratándose de derecho y obligaciones fiscales, todos estos derivan de la obligación fundamental o principal de pago, obligación esta que ha sido definida como el vinculo en virtud de la cual una persona (sujeto activo) tiene derecho a pretender de otra (sujeto pasivo) un determina comportamiento de contenido patrimonial. De tal suerte que de haber quebrantado la obligación principal del derecho fiscal como la es la de contribuir al gasto público, no se sigue mas consecuencia al infractor que la de imposición de una multa económica, que será considerada como infracción administrativa.

2. Infracciones de incumplimiento de la obligación fiscal principal, por medios fraudulentos: frente a las obligaciones fiscales que la ley establece de manera general, el obligado deberá sujetarse a su cumplimiento; sin embargo, en caso de no atender tales obligaciones incurrirá en infracción a la ley, pero si para omitir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales el contribuyente utiliza maniobras, maquinaciones, ardides, engaños u otras acciones tendientes al mismo fin de incumplimiento, entonces su conducta será regulada por la ley no solo por la omisión misma, sino además, por los medios empleados para lograr su omisión.

3. Infracciones de incumplimiento de la obligación fiscal: las obligaciones fiscales establecen el que, como, cuando y donde, a través de distintas normas jurídicas, girando todas ellas en torno a la obligación principal, es decir, en torno a la obligación de pago económico. Para esa materialización, las disposiciones jurídicas

imponen a los obligados fiscales distintas acciones u omisiones, que van desde registrarse para esos mismo efectos en el padrón de contribuyentes, hasta el expedir comprobantes de sus operaciones, siempre que tales comprobantes hayan sido impresos por establecimientos previamente autorizados por la autoridad fiscal respectiva, pasando por la obligación de que sus clientes o proveedores se encuentran también registrados en el mismo padrón en su caso. Estas obligaciones se les llama de forma las que atienden el aspecto del que, como, cuando y donde y su quebranto se llamara infracción fiscal del forma.<sup>110</sup>

La clasificación de la infracción fiscal que nos expone la autora de la cita anterior maneja tres clasificaciones todas en torno de infracciones de incumplimiento de la obligación fiscal, la primera, hace referencia a las obligaciones fiscales de los contribuyentes en cuanto a la autoridad fiscal y el vínculo en cuanto a la relación que existe entre estos dos sujetos así como el del comportamiento de ambos, el cual trata centralmente sobre la obligación principal del derecho fiscal que es la de contribuir al gasto público indistintamente de los tres niveles de gobierno y al lesionar esta obligación que tiene el contribuyente se le aplicará una sanción consistente en una multa económica, que no constituye delito; la segunda clasificación habla sobre la infracción por medios fraudulentos antes de seguir con la explicación es necesario señalar que esta defraudación se toma solo como infracción fiscal porque también puede ser considerada y a su vez está tipificada como delito fiscal en el Código Fiscal de la Federación, apegándonos al estudio de las infracciones fiscales se tomará como tal para el efecto de esta investigación, entonces la doctrina señala que se incurrirá en una infracción fiscal cuando por medio de artimañas o engaños u otras acciones tendientes a ese fin para omitir el cumplimiento; tercero, trata sobre las obligaciones de forma con que cuenta el contribuyente que son las de qué, cómo, cuándo y dónde, la autoridad para su efecto le señala varios aspectos con los que

---

<sup>110</sup>González Macías, María Dolores, Op. cit., nota 102, pp. 84-136

tiene que cumplir la empresa del contribuyente como por ejemplo la de expedir comprobantes, etc., Y cuya violación se considerará como infracción de forma.

#### **2.2.4 Infracciones fiscales en el Código Fiscal de la Federación según la doctrina.**

En este apartado se desarrollan los artículos que se encuentran en el Código Fiscal de la Federación relacionados con las infracciones fiscales según los diferentes autores que manejan este tema.

En primer lugar se estudiará los preceptos fiscales que expone Andrés Serra Rojas los cuales son:

1. “Infracciones relacionadas con el registro federal del contribuyente (art. 79).
2. Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones (art. 81).
3. Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad (art. 83).
4. Infracciones relacionadas con el ejercicio de comprobación (art. 85).
5. Infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir funcionarios y empleados públicos (art. 87).<sup>111</sup>”

Las infracciones antes mencionadas son dichas de manera general puesto que del estudio de dichos numerales fiscales se desprende un abanico de infracciones de las cuales el contribuyente puede incurrir en violación a estas.

Continuando con el estudio de las infracciones en el Código Fiscal de la Federación Gabriela Ríos Granados señala que son infracciones fiscales las siguientes:

---

<sup>111</sup>Serra Rojas, Andrés, Op. cit., nota 86, p. 61

1. “No solicitar la inscripción al Registro Federal Contribuyentes o hacerlo extemporáneamente (art. 79, fra. I).
2. No presentarla inscripción en el RFC a nombre de un tercero, cuando legalmente este obligado a ello, o hacerlo extemporáneamente (art. 79, fra. II).
3. No presentar avisos al registro o hacerlo extemporáneamente (art. 79, fra. III).
4. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones, y demás documentos que se presentan a las autoridades (art. 79, fra. IV).
5. Autorizar actos constitutivos de fusión, escisión o liquidación de personas morales sin inscribirse en el RFC (art. 79. Fra. V).
6. Señalar otro domicilio fiscal en el registro (art. 79, fra. VI).
7. No asentar o asentar incorrectamente el RFC de los socios en actas de asamblea (art. 79, fra.VII).
8. No asentar o asentar incorrectamente el RFC en escrituras públicas (art.79, fra. VIII).
9. No verificar la clave del RFC (art. 79, fra. IX).
10. No presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias (art. 81, fra. I).
11. Presentar declaraciones, solicitudes y avisos con errores (art. 81, fra. I).
12. No presentar contribuciones dentro del plazo, salvo pago espontaneo (art. 81, fra. III).
13. No efectuar pagos provisionales de una contribución (art. 81, fra. IV).
14. No presentar aviso de cambio de domicilio, salvo que sea en forma espontanea (art. 81, fra. VI).

15. No presentar información de las razones por las cuales no se determino el impuesto (art. 81, fra. VII).
16. No proporcionar información requerida en su plazo (art. 81, fra. IX).
17. No proporcionar información relativa a los clientes, respecto a la impresión de comprobantes (art. 81, fra. X).
18. No incluir en la solicitud de autorización a todas las sociedades controladoras (art. 81 fra. XI).
19. No presentar avisos al régimen de consolidación fiscal (art. 81, fra. XII)
20. No proporcionar información a quienes se les otorgan donativos (art. 81. XIII).
21. No dar información de operaciones mediante fideicomiso (art. 81 fra. XIV).
22. No dar información sobre inversiones (art. 81, fra. XVI).
23. No presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero (art. 81, fra. XVII).
24. No proporcionar información de los contribuyentes sujetos a la ley del impuesto especial sobre producción y servicios (art. 81, fra. XVIII)
25. No proporcionar información de los controles físico o volumétrico (art. 81, fra. XIX).
26. No presentar aviso cuando se deje de ser residente en México (art. 81, fra. XX).
27. No estar registrados en el RFC (art. 81, fra. XX)
28. No proporcionar información del interés real por créditos hipotecarios (art. 81, fra. XXII).
29. No proporcionar información de ventas a maquiladoras (art. 81, fra. XXIII).
30. No proporcionar constancia de acuerdo con la ley del impuesto sobre la renta (art. 81, fra. XXIV).

31. No contar con controles volumétricos (art. 81, fra. XXV).
32. No llevar contabilidad (art. 83, fra. I).
33. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales (art. 83, fra. II).
34. Llevar la contabilidad distinta a como las disposiciones del Código Fiscal lo establezcan (art. 83, fra. III).
35. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas (art. 83, fra. IV).
36. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan los ordenamientos fiscales (art. 83, fra. VI).
37. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan (art. 83, fra. VII).
38. Microfilmear o grabar en discos ópticos documentación o información para efectos fiscales sin cumplir los requisitos que establezcan las disposiciones relativas (art. 83, fra. VIII).
39. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social, o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, o contrate el uso o goce temporal de bienes (art. 83, fra. IX).
40. No dictaminar los estados financieros (art. 83, fra. X).
41. No cumplir los requisitos sobre los gastos indispensables y donativos, y no expedir los comprobantes correspondientes (art. 83, fra. XI).
42. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional (art. 83, fra. XII).
43. No tener operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras (art. 83, fra. XIII).

44. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada (art. 83, fra. XIV).

45. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (art. 83, fra. XV).<sup>112</sup>

De todas las infracciones de la cita anterior se rescatan las que provienen de tres numerales del Código Fiscal Federación que son el 79, 81 y 83; los cuales contienen las tres obligaciones principales y fundamentales de los contribuyentes hacia con la autoridad administrativa y esas obligaciones son inscribirse en el Registro Federal de Contribuyente (79), pagar sus tributos (81) y llevar la contabilidad (83) que anteriormente también se había señalado era la obligación principal de vigilar la potestad sancionadora en líneas anteriores en su respectivo apartado; de las cuales se pueden ver todas las infracciones en las que los contribuyentes pueden incurrir cuando no cumplen con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación en estos artículos señalados anteriormente, como también se mencionaron estos mismos artículos en la cita de Serra Rojas pero se hicieron de manera general sin tomar en cuenta todas sus fracciones y las infracciones que estas contienen, a comparación con esta cita de Ríos Granados se desglosan las fracciones de los artículos mencionados en líneas posteriores y se desarrollan.

Para Sonia Venegas Álvarez las infracciones que se encuentran en el Código Fiscal de la Federación además de las antes mencionadas son:

1. “Las de instituciones de crédito (art. 84-A).
2. Las cometidos por usuarios de servicios públicos y cuentahabientes de instituciones de crédito (art. 84-C).
3. Las cometidas con motivos de cesión de créditos en virtud de contratos de factoraje (art. 84-E).
4. Las cometidas por casas de bolsa al no expedir los estados de cuenta a que se refiere el segundo párrafo del art. 29-C.

---

<sup>112</sup> Ríos Granados, Gabriela, Op. cit., nota 83, pp. 10-12

5. Las referidas a la obligación de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados según el control que deba llevar el fisco o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción (art. 86-E)

6. Infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deban elaborar los contadores públicos (art. 91-A).

7. La de los funcionarios o empleados públicos (art. 87).

8. Las consideradas a terceros (art. 89).

9. Otras comprobadas (art. 91).

10. Por errores aritméticos (art. 78).<sup>113</sup>

Estas infracciones son distintas a las principales señaladas por los autores pero no dejan de ser infracciones como se aprecia su rango abarca muchos campos como el de la implementación de reglas fiscales en la producción de bebidas alcohólicas, bebidas refrescantes, bebidas fermentadas así como tabacos los cuales si las reglas las impone la autoridad fiscal por obvias razones las infracciones que estas empresas cometan la autoridad fiscal se encargara de castigarlas, también otro campo que abarca es el de las mismas personas que forman parte de la autoridad administrativa, es decir, de los funcionarios y empleados públicos a los cuales se les reprimirá de la manera en que se encuentre estipulado el tipo de sanción que cometa en cada caso concreto; otro campo es el de las instituciones públicas y el de los sujetos considerados terceros, los cuales a su debida infracción será su debida sanción.

Para complementar las infracciones en el CFF Hugo Carrasco Iriarte señala que son infracciones:

1. “las relacionadas con las casas de bolsa (art. 86-G)
2. Personas morales autorizadas para emitir tarjetas de crédito, debito, o de servicio o monedero electrónico (art. 84-1).
3. Referente a los marbetes y precintos (86-A).<sup>114</sup>

---

<sup>113</sup> Venegas Alvares, Sonia, Derecho fiscal, México, Oxford, 2010, pp. 245-246

<sup>114</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, Op cit., nota 109, p. 271

Con estas últimas tres infracciones que señala este último autor se complementa este apartado de las citas antes comentada como infracciones del Código Fiscal de la Federación según la doctrina, es así que se encuentran las infracciones en el Código Fiscal de la Federación señalado por la doctrina de esa manera y como se vio anteriormente abarca más allá de los impuestos hasta los productos que regula este código como bebidas embriagantes y tabacos por ejemplo.

### **2.3 La sanción fiscal.**

Para el desarrollo de este apartado se necesita hacer diferenciación entre la infracción y la sanción fiscal, donde la primera es toda acción contraria a la normatividad fiscal la cual al tipificarse dicha conducta, acarrea una sanción debidamente fundamentada y motivada que viene a ser una sanción económica (multa en este caso, pues el tema que se viene analizando), prevista en la ley, que imponen las autoridades fiscales a los contribuyentes cuando no cumplen de manera voluntaria o espontánea sus obligaciones fiscales o por cumplirlas incorrectamente.

Para David Korenfeld Federman la sanción fiscal es:

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

La doctrina sostiene la constitucionalidad de las sanciones en los siguientes elementos:

1) Tradición jurídica en textos con ligeras variantes han reconocido esta facultad.

2) En las resoluciones de la SCJN, hasta hoy no se ha objetado el régimen de las sanciones administrativas, si no por el contrario ha mantenido su criterio en aspectos importantes de algunas sanciones administrativas.

3) El poder sancionador del estado, que implica: la facultad de expedir leyes administrativas dentro de la competencia federal; en proveerlas de las correspondiente sanción para su eficacia, definiendo delitos e infracciones; cuando son delitos son competencia de la autoridad judicial y cuando son infracciones de la autoridad administrativa.<sup>115</sup>

En este primer concepto de sanción fiscal se desprende que es el castigo que está establecido en la ley para quien la infringe, y que tal sanción consta de la privación de un derecho, en este caso sería una privación de tipo patrimonial en detrimento del infractor de la ley, y dicho castigo es aplicado por la Administración Pública.

Además este autor nos dice que la doctrina sostiene la constitucionalidad de las sanciones que aplica la administración pública de manera general y señala que lo hace en tres aspectos: el primero, que los textos traen una tradición que al paso del tiempo se le van haciendo sus modificaciones para que encuadre a los momentos que vive la sociedad general en esa época; segundo, que las resoluciones de la SCJN apoya estas sanciones manteniendo sus criterios en lo respecto a ellas; tercero, como se había con anterioridad sobre la potestad sancionadora del Estado en citas anteriores en este caso no solo se ocupa de sancionar las conductas contrarias a las leyes fiscales sino que también expide leyes en materia administrativa para seguir con su función definiendo entre sanciones y delitos y la competencia de cada autoridad cuando se concreten uno de estos dos, es decir, cuando se concrete un delito la autoridad judicial sea la que se encargue y si es una infracción sea la autoridad administrativa la que castigue.

En cambio Emilio Margain Manautou define a la sanción fiscal como:

“La sanción en materia fiscal causa desagrado en unos y temor en otros. Desagrado porque las causas en las cuales se

---

<sup>115</sup> Korenfeld Federman, David, Sistema sancionador mexicano teoría de la sanción administrativa, México, instituto nacional de administración pública a.c., 2005, pp. 3-5

incurren en infracciones derivan bien por verdadero desconocimiento de las disposiciones fiscales o bien se considera por que el fisco no otorga las facilidades para el cumplimiento oportuno y correcto de las obligaciones que las leyes imponen. Temor, cuando vienen a empeorar la situación económica del contribuyente o este considera que el estado las puede utilizar para establecer un escarmiento que sirva de escarmiento que sirva de ejemplo ante otros contribuyentes que se encuentran colocados en su misma situación.

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

Las sanciones se pueden dividir en dos clases: las pecuniarias y las penas privativas de libertad; las primeras las imponen las autoridades administrativas y se subdividen en recargos y multas.<sup>116</sup>

Como se demuestra la definición de sanción fiscal se aleja de la línea que estamos manejando es decir de lo legal y este autor lo hace de manera más inclinado al sentir del contribuyente los sentimientos que sienten cuando le aplican una sanción fiscal y destacan dos sentimientos de la definición antes señalada el desagrado y temor, el primero es cuando una persona no tiene conocimiento de sus obligaciones como contribuyente pero el hecho de no conocerlo no esta exento de tales obligaciones y también causa desagrado cuando se tiene conocimiento de sus obligaciones y de la ley pero el contribuyente en este caso siente que la autoridad administrativa no es tan flexible para que este cumpla con sus obligaciones como el contribuyente lo desea y; el segundo, cuando al imponerle una sanción al contribuyente este siente que lo realizan a propósito la autoridad, que lo hacen para darle una lección a los demás contribuyentes que se encuentran en la misma situación que el contribuyente sancionado o los

---

<sup>116</sup> Margain Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 3ª edición, México, editorial Porrúa, 2005, pp. 209-210

contribuyentes que cometieron la misma infracción que el sancionado cometió, también causa temor cuando la situación del contribuyente no es la mejor económicamente hablando y aunado a ello es acreedor de un detrimento más en su patrimonio que viene a ser la sanción pecuniaria.

El objetivo de la sanción fiscal como ya se sabe es represiva que el contribuyente este consiente que si a toda acción hay una reacción y en este caso si infringe un precepto fiscal la autoridad le aplicará la sanción del precepto que se haya violado y le quede precedente y en un futuro no lo vuelva hacer.

Continuando con las definiciones de sanción fiscal el autor Francisco García Gómez de Mercado expone por sanción fiscal:

“Aquellas medidas consistentes en un mal infligido por un administrado n a la administración como consecuencia de una conducta ilícita y cuya finalidad primordial es el castigo de la misma y no, aunque también pueda anudarse a ello, la declaración de ilicitud y sus lógicas consecuencias ni la reparación del daño.<sup>117</sup>”

La infracción fiscal entonces es un daño que le causan a la Administración Pública debido a la violación de un precepto que lo regula y por esa razón se le aplicará una pena pecuniaria.

Para María Dolores González Macías en relación a la infracción fiscal expone:

“Las sanciones fiscales corresponden desde luego, a aquellas infracciones fiscales calificadas como administrativas. Como sanciones fiscales administrativas se han llegado a considerar varios tipos, algunos de los cuales son: la multa el decomiso y en algún tiempo, la pena corporal o arresto.<sup>118</sup>”

La definición de la autora antes referenciada hace una unión entre la infracción y sanción, puesto que la sanción es consecuencia de la infracción mas

---

<sup>117</sup> García Gómez de Mercado, Francisco, Sanciones administrativas, 2ª edición, Granada, editorial comares, 2004, p. 1

<sup>118</sup> González Macías, María Dolores, Op. cit., nota 102, p. 222

no a la inversa, por eso dice que la sanción corresponde a la infracción y señala varios tipos de sanciones pero en relación al tema que se viene desarrollando nos enfocaremos solo a las multas.

Otra definición muy similar es la de José María Díez Ochoa que señala: “la sanción es consecuencia jurídica que deriva de la comisión de una infracción, sanción que, en el ámbito de derecho tributario sancionador, es generalmente, de carácter pecuniario, si bien, para las conductas mas graves, puede coincidir con la imposición de sanciones no pecuniarias.<sup>119</sup>”

Comparando la penúltima y última cita se observan varias similitudes, por ejemplo las dos señalan que la sanción es consecuencia de la infracción, por eso corren con la misma suerte de estar relacionadas la infracción y la sanción, otra similitud es la sanción que se impone que es la multa y las penas diferentes a la pena pecuniaria dependiendo el caso de infracción que se cometa y su gravedad.

En su caso Eduardo García de Enterría manifiesta por sanción fiscal lo siguiente: “Se entiende como un mal infligido por el administrado a una administración como consecuencia de una conducta ilegal. Ese mal consistirá en la privación de un bien, siendo la multa o sanción pecuniaria la sanción administrativa por excelencia.<sup>120</sup>”

Ernesto Eseverri manifiesta que sanción fiscal es: “La respuesta que da el ordenamiento jurídico frente a la comisión de un ilícito, las que se establecen en el ámbito de la potestad sancionadora de la administración, por lo general consisten en multas, que pueden ser fijas o proporcionales depende la que resulte procedente.<sup>121</sup>”

Lo que la cita anterior nos señala es la misma relación entre infracción y sanción y que la encargada de castigar esa infracción es la Administración Pública

---

<sup>119</sup> Díez Ochoa, José María, Op cit., nota 75, p. 137

<sup>120</sup> García de Enterría, Eduardo, Curso de derecho administrativo , 2ª edición, Madrid, editorial civitas, 2005, p. 147

<sup>121</sup> Eseverri, Ernesto, Op. cit., nota 74, pp. 453-454

y consistente en una multa y lo que agrega esta última definición es los tipos de multa que puede ser acreedor el sujeto infractor.

Desde otro punto de vista Guido Zanobini señala: "...las sanciones fiscales disponen diversos medios para su eficacia como la multa, el arresto, la clausura, suspensión de actividades, destitución de cargos públicos, aplicación de ley de responsabilidades.<sup>122</sup>"

Como se aprecia el autor, se dedicó solo a nombrar los diferentes tipos de sanciones las cuales abarcan desde las fiscales hasta las que se aplican a los servidores públicos.

Carlos M. Giuliani Fonrouge manifiesta por sanción fiscal: "...pertenecen al derecho fiscal pero concibiéndolo como un todo orgánico, pero con aspectos diversos interconectados pero no separados, estimamos que las infracciones y las sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica, el ilícito fiscal.<sup>123</sup>"

Para Mauricio Yanome Yesaki la sanción fiscal consiste en:

"...la sanción por infracción fiscal parecería estar apoyada en un criterio de estricta responsabilidad objetiva. La infracción fiscal deriva en una responsabilidad de índole impersonal por que la sanción es esencialmente patrimonial porque no se proyecta en la persona física que real o materialmente llevo a cabo el comportamiento que constituye la infracción y provoca la aplicación de la sanción.<sup>124</sup>"

Aquí el autor señala la infracción como un proceso y el fin es la sanción, porque empieza indicando deriva de la conducta de un individuo que es contraria a derecho la cual a reacción de esa conducta nace la infracción la cual tiene como consecuencia una sanción, y todo esto se encuentra establecido en la norma que violó con la conducta contraria a derecho.

Para Juan Ramírez Marín la sanción fiscal persigue dos objetivos y son:

"Protección al interés general: en la que su ámbito material es la conducta de los particulares que merecen reprochabilidad por

---

<sup>122</sup> Zanobino, Guido, Derecho administrativo, 12ª edición, Chile, editorial jurídica de Chile, 2001, p. 150

<sup>123</sup> Giuliani fonrouge, Carlos M., Procedimiento tributario, Buenos Aires, depalma, 1984, p. 317

<sup>124</sup> Yanomee Yesaki, Mauricio, Compendio de derecho fiscal, México, editorial Porrúa, 2009, p. 229

parte de la ley administrativa, pues se considera la afectación al orden público, la “ofensa a los derechos de la sociedad y

Autoprotección: con efectos solo respecto de quienes están directamente en relación con su organización o funcionamiento y no contra los ciudadanos en abstracto.”<sup>125</sup>

Dicho de otra manera esta última cita hace referencia a las tipos de personas que se le puede aplicar la sanción propiamente dicha por consecuencia de incurrir en una infracción las primeras que señalan como protección al interés general hace referencia a las personas tanto físicas como morales que infrinjan algún precepto fiscal se les aplicará la multa correspondiente y en el segundo caso que denomina como autoprotección hace alusión a los servidores y empleados públicos a los cuales además de sanciones se les puede aplicar la ley de responsabilidad de servidores, según sea las circunstancias de la infracción.

### **2.3.1 Elementos de las sanciones fiscales**

Los elementos de las sanciones fiscales son aquellos que necesarios para la concretización de este y que lo diferencia del delito fiscal, grosso modo es el mandamiento de la autoridad, la contravención de lo establecido por la autoridad y por ultimo su castigo.

Sonia Venegas Álvarez manifiesta como elementos de las sanciones fiscales las siguientes:

1. Proceden de una autoridad administrativa
2. Producen un efecto aflictivo
3. Prosiguen a la realización de un ilícito
4. Cumplen una finalidad represora
5. Su imposición exige la observancia de un procedimiento administrativo.<sup>126</sup>

---

<sup>125</sup> Ramírez Marín, Juan, Derecho administrativo mexicano, México, editorial Porrúa, 2009, p. 390

<sup>126</sup> Venegas Álvarez, Sonia, Op. cit., nota 113, p. 246

De las características de las sanciones es muy acertado el estudio que hace la autora porque por su naturaleza proceden de una autoridad administrativa, su efecto es una multa pecuniaria que se traduce en una aflicción al infractor, es consecuencia de una infracción, su finalidad es represiva hacia el infractor para que no cometa de nuevo otra infracción y volviendo a su naturaleza tiene que respetar una serie de principios y derechos de los sujetos infractores.

Patricia Plaza Ventura expone como elementos de las sanciones los que a continuación menciona:

- a) “Proceden de una autoridad de carácter administrativo
- b) Un medio represivo se pone en marcha por la obligación no cumplida
- c) La sanción administrativa prosigue la realización de un ilícito
- d) Debe destacarse la finalidad represora de la sanción administrativa, consistente en castigar una conducta ilícita y, por tanto, contraria a derecho y restaurar el orden jurídico violado que en definitiva supone una reafirmación de la vigencia de la norma.
- e) Referido al carácter administrativo del procedimiento que da lugar a su aplicación.”<sup>127</sup>

Son idénticas las dos últimas citas en cuanto a las características que manejan los autores que es un procede de autoridad administrativa, implica una infracción, es consecuencia de la infracción, se castiga con una infracción y debe ajustarse al procedimiento sancionador.

### **2.3.2 Garantías constitucionales en la aplicación de las sanciones fiscales.**

Las garantías constitucionales en la aplicación de las sanciones fiscales son los ordenamientos regulados por la Constitución Política de los Estados Unidos

---

<sup>127</sup> Plaza Ventura, Patricia, Las sanciones comunitarias: su aplicación a las empresas, España, editorial edijus, 1999, p. 225

Mexicanos en cuanto lo que se debe de observar o dicho de otra forma los límites para la autoridad en la aplicación de las sanciones fiscales que se engloban generalmente en los artículos 14, 16, 21, 22 y 23 de la legislación antes mencionada

Para Margarita Lomelí Cerezo las garantías constitucionales aplicables a las sanciones fiscales son:

“Garantía de irretroactividad: la prohibición de aplicar retroactivamente la ley en el ámbito fiscal, no es solo una garantía constitucional, sino también un principio relativo a la legalidad del acto administrativo.

Garantía de audiencia: el acto por el cual se impone a un particular una sanción administrativa constituye la privación de un derecho o un bien (la pérdida de una suma en dinero en la multa). Por tanto no puede discutirse que para la aplicación de esas penas administrativas debe respetarse la garantía constitucional de audiencia, debe establecerse un procedimiento en que se oiga al afectado, y las autoridades administrativas deben sujetarse a tal procedimiento.

Garantía de legalidad: tratando se de sanciones administrativas por infracción a las leyes fiscales, no puede constitucionalmente imponerse dichas penas por simple analogía ni aun por mayoría de razón.

Garantías del artículo 16 constitucional (garantías de forma escrita, competencia fundamento y motivación): el artículo 238 del CFF se apega a estas garantías en su fracción I como causa de ilegalidad de una resolución administrativa la incompetencia del funcionario que haya ordenado, dictado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución; en la fracción II menciona que la omisión de requisitos formales inclusive la ausencia de fundamentos o motivación en su caso que respeta la garantías de forma escrita,

fundamentación y motivación establecidas en el art. 16 constitucional; la fracción IV del precepto en mención del CFF hace referencia que los hechos que motivaron la resolución no se realizaron, fueron distintos, o se apreciaron en forma equivocada o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, causa ilegalidad y violación al art. 16 constitucional por falta de una adecuada o debida fundamentación y motivación material.

Garantías del artículo 22 constitucional (multa excesiva, confiscación de bienes y multa trascendental): al aplicarse la calificación tomando en cuenta como base dos factores principales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor. Las disposiciones que establezcan multas fijas o tasadas para sancionar infracciones fiscales deben considerarse violatorias del artículo 22 constitucional.

La confiscación comprende todos los bienes de una persona y es la que se encuentra prohibida por las constituciones democrático-liberales, como la nuestra.

Las penas trascendentales están ligadas al concepto de responsabilidad del infractor, entonces las penas impuestas por la autoridad fiscal a una persona con motivo de infracciones cometidas por terceros, en las que no haya tenido participación o culpabilidad el sancionado, resultan penas trascendentales prohibidas por el art. 22 constitucional, en razón de notoria injusticia.

Garantía del artículo 23 constitucional (“non bis in idem”): conforme el art. 70 del CFF la aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales es independiente de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal, de lo anterior resultaría que en los delitos

fiscales la jurisdicción correspondería exclusivamente a la autoridad judicial ya fuera del CFF u otra ley impositiva.<sup>128</sup>”

Como se ve son principios establecidos principalmente en nuestra carta magna y ley secundaria como lo es el Código Fiscal de la Federación, para ahondar más en el tema el siguiente autor hace la siguiente manifestación donde por su cuenta Jesús Quintana Valtierra como garantías individuales en la aplicación de las sanciones fiscales señala:

“Garantía de irretroactividad de la ley: en materia de imposición de sanciones de violaciones a la ley administrativa, esta garantía implica que el gobernado no puede ser castigado por haber infringido tales ordenamientos, con una sanción establecida en una ley emitida con posterioridad al hecho.

Garantía de audiencia: la garantía del debido proceso legal implica que el gobernador no puede ser afectado en su esfera jurídica, por medio de una sanción impuesta en virtud de haber infringido una ley fiscal, sin antes darle oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

Garantía de legalidad: esta garantía supone que no pueden imponerse sanciones por infracciones a leyes fiscales por simple analogía o mayoría de razón, si no que la pena debe de estar prevista en la ley y ser exactamente aplicable a la infracción de que se trate.

Garantía de mandamiento escrito: esta garantía de seguridad jurídica implica que el acto autoritario de molestia, en este caso la multa, debe contenerse en mandamiento u orden escrito.

Garantía de competencia: en materia de sanciones por infracciones a las leyes fiscales se debe atender a la competencia jurisdiccional, es decir, a la forma en que el legislador ha otorgado a las autoridades tributarias la competencia para imponer sanciones,

---

<sup>128</sup> Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho fiscal represivo, 2ª edición, México, editorial Porrúa, 1997, pp. 52-110

se desprende que la sanción solo podrá ser impuesta por la autoridad que tenga tal facultad.

La fundamentación y motivación: el artículo 38 del CFF señala que las autoridades fiscales se les exige cumplir con los siguientes requisitos.

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.

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

V. 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.

Garantías del artículo 22 constitucional: si la infracción cometida no es grave y las condiciones económicas de aquel son precarias, al imponerse una multa al máximo previsto en la ley, se estará aplicando una multa excesiva.

La confiscación es una medida administrativa arbitraria que implica abuso de autoridad de un servidor público que se encuentra investido de competencia legal y que aprovechándose de ella desposee ilegalmente a un gobernado de sus propiedades.

Una pena es trascendental cuando además de afectar al autor de hecho delictivo su efecto sancionador extiende a los familiares del delincuente que no participaron en la comisión del delito.

Garantía del artículo 23 constitucional: nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. En materia fiscal se puede presentar que un hecho pueda constituir delito e infracción a la vez (contrabando, defraudación fiscal, comercio clandestino, entre otros.).<sup>129</sup>

Comparando las dos citas anteriores en la observación de las garantías individuales en la aplicación de sanciones destacan las garantías de irretroactividad de la ley, la garantía de audiencia, la garantía de legalidad, las garantías del art. 16 constitucional (forma escrita, competencia, fundamento y motivación), las garantías del artículo 22 constitucional (prohibición de penas excesivas, prohibición de confiscación de bienes y prohibición de penas trascendentales), y la garantía del artículo 23 constitucional.

El principio de irretroactividad de la ley, señala que no se le puede castigar al infractor con una ley posterior al hecho sancionado y que además de ser una garantía también lo es el proceso administrativo sancionador.

La garantía de audiencia, dice que al infractor al imponerle la sanción de por medio esta un proceso en el cual tiene la oportunidad de defenderse y agotar todas las instancias que la ley señala para que al momento que se concrete la sanción sea conforme a derecho y no se haya dejado en estado de indefensión al infractor.

La garantía de legalidad, indica que al imponer una sanción no debe ser por analogía ni por mayoría de razón, al contrario debe basarse en un caso concreto y una ley que encuadre esa acción y a su vez esa acción sea tipificada como una infracción y esa infracción este señalada así como también se

---

<sup>129</sup> Quintana Valtierra, Jesús, Op. cit., nota 82, pp. 405-407

encuentre aparejada a la infracción la sanción que se encuentra en la ley que se aplica exactamente al caso concreto.

Garantías del artículo 16 constitucional, que son la de forma escrita, competencia, fundamentación y motivación; en un primer término se señala que el art. 238 del Código Fiscal de la Federación engloba todos estas garantías dentro de sus fracciones I, II y IV. En la fracción II de dicho numeral se desarrolla lo referente a los requisitos formales que debe ser la sanción, de forma escrita, fundamentada y motivada de no serlo así es ilegal y por consecuente inconstitucional; la fracción I habla sobre la competencia y dice que si una autoridad que no cuenta con las facultades necesarias para imponer la multa será ilegal la acción de la autoridad; la fracción IV hace se refiere sobre la motivación de los actos que debe basarse la autoridad si no fueron los exactos o no se aplicaron también incurren ilegalidad. En la segunda acepción que se hace de esta garantía solo describe que debe constar de manera escrita la sanción, a contrario sensu de la primera acepción es que solo las autoridades con competencia solo pueden aplicar las sanciones y en cuanto a la fundamentación y motivación remite al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación a sus incisos.

Las garantías del artículo 22 constitucional, estas acepciones son muy similares en la primer garantía que contiene este artículo señalan dos aspectos de la situación económica del infractor y la cuantía de la sanción, y que la autoridad debe tomar en cuenta esto para que al momento de aplicar la sanción esta no resulte excesiva para el infractor.

La segunda garantía que contiene este precepto en estudio es la de no confiscación y el primer autor señala que la confiscación está prohibida en nuestra constitución y el segundo autor señala que se da la confiscación con una persona investida con poder público aplica esta figura a un contribuyente para dejarlo sin ningún bien y esto de forma dolo por parte de la persona con poder público.

La tercer garantía de este numeral es la de no pena trascendentales y aquí los autores dan una definición similar esta tiene que ver con la

responsabilidad del infractor mas no de las personas que lo rodean, es decir, es trascendental una sanción cuando una sanción afecta al infractor y a otra persona ajena a la infracción o no tiene nada que ver con esta.

La garantía del artículo 23 constitucional, como ya se vio anteriormente en el apartado de la potestad sancionadora este artículo señala el principio non bis in ídem el que dice que una persona no puede ser juzgado por el mismo delito, lo cual en materia fiscal se da con algunos delitos fiscales que resultan infracción y delito al mismo tiempo.

#### **2.4 La multa fiscal.**

Para saber lo que es en primer lugar lo que es la multa, el autor Juan Ramírez Marín la expone como:

“...del latín multa, es una pena pecuniaria consistente en el pago al estado una cantidad de dinero. La multa es una sanción administrativa de naturaleza pecuniaria, que la autoridad impone:

1. Al infractor de una ley o reglamento.
2. Por desacato a la autoridad administrativa.<sup>130</sup>

La multa es entonces una sanción administrativa de la que forma parte el derecho fiscal por eso se toma esta sanción para cuidar los intereses de la autoridad fiscal en su principal obligación que es la de recaudar las aportaciones de las personas obligadas fiscalmente y como se ve en la cita se castigará a las personas que infrinjan una ley o un reglamento de carácter fiscal y también se castigará por no obedecer a la autoridad administrativa.

La multa fiscal para Adolfo Arrijo Vizcaíno es: “...la multa fiscal es una sanción que impone el estado en el ejercicio de su potestad sancionadora con el objeto de castigar y reprimir las infracciones cometidas que traen como

---

<sup>130</sup> Ramírez Marín, Juan, Op. cit., nota 125, p. 393

consecuencia la violación a las disposiciones tributarias. También tiene una finalidad ejemplificativa para prevenir la comisión de infracciones en lo futuro.<sup>131</sup>”

La multa fiscal como ya se había venido repitiendo el estado es el encargado de imponerla a través de la potestad sancionadora con que cuenta en materia administrativa, y su objeto es reprimir las conductas que llevan a las infracciones y por consecuencia a la sanción, así como evitar que se vuelvan a realizar en el futuro.

Por otra parte Iñaki Aguirre Azkuenaga señala por multa fiscal: “Son las que crean un castigo si incumplen el orden fiscal, de dicho incumplimiento se impone una sanción<sup>132</sup>.”

La definición anterior se basa solo en el fin de la multa que es castigar las infracciones de las leyes fiscales sin agregar nada más.

Francisco Javier García Gil dice que multa fiscal se castiga de la siguiente manera: “Las infracciones fiscales se sancionaran: multa, fija o proporcional según sea el caso.<sup>133</sup>”

Como en la cita anterior no mas se basa en el tipo de sanción que se aplicara en el caso específico, en este caso señala los tipos de multas, fija o proporcional.

Otra definición en ese sentido es la de Emilio Margain Manautou que expresa: “...la multa tiene como finalidad el castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales, en especial aquellas que traen o puedan traer consigo un daño económico al erario.<sup>134</sup>”

---

<sup>131</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Temas fiscales, México, editorial Themis, 1982, p. 242

<sup>132</sup> Aguirre Azkuenaga, Iñaki, La coacción administrativa directa, Madrid, editorial civitas, 1990, p. 42

<sup>133</sup> García Gil, Javier, Suma de las infracciones y sanciones administrativas, España, editorial Aranzadi, 1995 p. 1295

<sup>134</sup> Margain Manautou, Emilio, Op cit., nota 116, p.211

Se sigue con la finalidad de la multa que es el castigo de la infracción hacia disposiciones fiscales, que en general le causan un daño a la autoridad administrativa y consecuentemente a la sociedad en general.

Para Ricardo Levene la multa fiscal se define como: “Son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes fiscales y tienen una función preventiva y represiva de las infracciones fiscales.<sup>135</sup>”

Otro concepto muy concreto y sencillo es el de Andrés Serra Rojas que lo señala: “...la multa es una sanción pecuniaria que se impone cuando se violan las leyes fiscales.<sup>136</sup>”

Para complementar la definición anterior agrega:

“...la multa tiene el carácter de sanción, pero no por ello dejan de catalogarse dentro de los cobros fiscales.

Las multas deben ajustarse estrictamente a la ley.

Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a los impuestos o sanciones aplicadas con motivos de infracciones a las leyes que determinan dichos impuestos y el Tribunal Fiscal debe conocer solamente de asuntos fiscales.

Los dos requisitos de las sanciones son: que no constituya una pena trascendental y que la pena debe de estar contenida en una ley expedida por los órganos los cuales la constitución les da esa función.<sup>137</sup>”

Como ya se sabe la multa es sanción pecuniaria para el que viole la ley fiscal y agrega que la multa es una sanción y si lo es porque así se maneja en la doctrina y en la legislación como la consecuencia de la infracción fiscal, también

---

<sup>135</sup> Levene, Ricardo, Op cit., nota 94, p. 46

<sup>136</sup> Serra Rojas, Andrés, Op. cit., nota 86, p. 62

<sup>137</sup> Serra Rojas, Andrés, Derecho administrativo, 2ª edición, México, editorial Porrúa, 1961, pp. 1053-1054

expresa que por fiscal debe de entenderse lo relativo a los impuestos en cuanto a su infracción y sanción así como las leyes que lo determinan y el que conoce de estos asuntos es el Tribunal Fiscal, y por ultimo señala dos requisitos de las sanciones que son los que están consagrados en el artículo 22 constitucional el respectivo al no aplicar penas trascendentales y la garantía de legalidad; puesto que son consecuencia de la infracciones cumplen con los mismos requisitos.

Juan Enrique Varona Alabern concibe a la multa fiscal como: “Esta tiene la finalidad puramente represiva de castigar una conducta previamente tipificada como ilícito fiscal, en las conductas de hacer, no hacer es en donde estas multas encuentran su mejor proyección.<sup>138</sup>”

Es la definición que se viene manejando de su característica represiva hacia las conductas infractoras de carácter fiscal y agrega a las definiciones anteriores las conductas de hacer o no hacer que es en donde se encuentran las mayorías de las obligaciones de los contribuyentes.

Desde otro punto de vista Juan Manuel Ortega Maldonado manifiesta que multa fiscal: “...es la sanción administrativa típica por excelencia. Se aplican ante la infracción de diversas disposiciones fiscales e independientemente de que la hacienda pública decida iniciar un proceso penal en contra del infractor en el caso que así proceda.<sup>139</sup>”

De palabras de la cita anterior es la sanción por excelencia en cuanto a las diferentes infracciones que señalan las disposiciones fiscales y en este caso la autoridad máxima fiscal es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, la cual también tiene parte cuando se cometa un delito fiscal aplicara la sanción correspondiente según sea el caso que se cristalice.

---

<sup>138</sup>Varona Alabern, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmatica tributaria*, Madrid, ediciones jurídicas y sociales s.a., 2009, pp. 124-125

<sup>139</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, México, editorial Porrúa, 2009, pp. 109-110

Otro concepto de multas fiscales es el de Juan Zorzona Pérez y explica: “Son las que refuerzan la eficacia intimidatoria del sistema fiscal, dada la mayor eficacia que se le atribuye desde el punto de vista de la lucha en contra de las infracciones.<sup>140</sup>”

Este concepto viene a reforzar en cuanto a un aspecto de la finalidad de la multa fiscal que es crear esa conciencia intimidatoria hasta el punto de tener miedo la próxima vez que se cometa una infracción y por consecuencia una sanción.

Rafael Bielsa interpreta a la multa fiscal de la siguiente manera: “La multa fiscal desde que es impuesta por un incumplimiento de una obligación fiscal es una sanción administrativa, que genera responsabilidad y su objeto en cierto modo es disciplinario.<sup>141</sup>”

Lo que aporta la anterior definición es la característica de responsabilidad que le atribuye a la conducta que incumple y se hace acreedora de la sanción que viene a ser la multa que también la señala como su objeto el de disciplinar a contribuyente con su carácter represivo y obviamente sancionador.

Cabe señalar lo que expone David Korenfeld Federman: “El fin de la multa como sanción es vigilar que no se actúe en contravención de las leyes, no que el estado asegure otra forma distinta de conseguir ingresos.<sup>142</sup>”

El fin de las multas fiscales entonces es castigar las sanciones contrarias al código fiscal y no crear otro tipo de ingresos a las arcas del estado lo cual más adelante se manifestará su fin.

---

<sup>140</sup> Zorzona Pérez, Juan, Op. cit., nota 104, p. 273

<sup>141</sup> Bielsa, Rafael, Tratado de derecho administrativo, 5ª edición, Buenos Aires, Depalma, tomo V, 1965, p. 674

<sup>142</sup> Korenfeld Federman, David, Op. cit., nota 115, p. 3

Una definición más completa de la multa fiscal es la que expone Gabriela Ríos Granados y dice:

“Es la sanción económica que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido leyes fiscales. La pena de naturaleza pecuniaria prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal; es el castigo que la autoridad impone a quien viola una disposición legal por dejar de hacer lo que ordena o por realizar lo que prohíbe.<sup>143</sup>

La multa fiscal como ya se ha desarrollado anteriormente es la sanción económica que impone la autoridad administrativa en este caso la hacendaria por violar leyes fiscales y señala que la sanción es legal puesto que se encuentra establecida en la ley como la tipificación de la infracción, y como se había mencionado antes de igual manera se perfeccionan las conductas de hacer o no hacer que constituyen una infracción luego una sanción fiscal.

Otro concepto de multa es el de Miguel Ángel García Domínguez que dice: “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 la infracción fiscal; como consecuencia, la multa fiscal es personal.<sup>144</sup>”

En concreto este autor señala lo que es la multa y es una suma de dinero que el infractor le debe al estado por infringir la ley fiscal, con la finalidad de intimidar al infractor causándole un detrimento en su patrimonio para disuadirlo que en el futuro cometa la misma u otra infracción.

#### **2.4.1 Elementos de la multa fiscal.**

Gabriela Ríos Granados manifiesta como elementos de la multa fiscal, los siguientes:

---

<sup>143</sup> Ríos Granados, Gabriela, Diccionario de derecho fiscal y financiero, México, editorial Porrúa, 2007, p. 427

<sup>144</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 84, p. 368

- a) Que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta.
- b) Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria
- c) Que la propia ley u otra señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal.
- d) Que la multa este prevista legalmente.
- f) Que el monto de esta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley.
- g) Que la autoridad al imponer la multa, señale las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta que constituye infracción.”<sup>145</sup>

Los elementos de la multa fiscal se pueden comparar con las garantías individuales con las que se cuenta cuando se califica una infracción, por ejemplo en el primer elemento que señala la autora en esta cita, se puede comparar con la garantía de legalidad pues dice que exista una ley que ordene las conductas señaladas como permitido o prohibido según sea el caso porque de no haberla se entiende que todo está permitido; en el segundo caso, se sigue con la línea de la garantía de legalidad pues en este segundo elemento se describe la infracción; en el tercer elemento se concreta la infracción que está señalada en una ley y sigue siendo el principio de legalidad; en el cuarto elemento de multa fiscal también se cumple con los requisitos de la garantía de legalidad puesto que la infracción y la sanción se encuentran tipificadas en una ley específica; en el quinto elemento se sigue concretando la garantía de legalidad ya que en si se señala en la ley el tipo de sanción también se debe de señalar como se aplica y cuáles son sus rangos; en el último elemento señala lo relativo a la garantía del art. 16 constitucional en lo relativo a que la autoridad debe mencionar su motivación y fundamentación de porque aplico dicha multa, porque eligió el máximo o el mínimo, cuáles fueron sus consideraciones para hacerlo.

---

<sup>145</sup> Ídem.

#### **2.4.2 Requisitos constitucionales de la multa.**

Sin entrar en controversia de si lo establecido en el art. 21 constitucional está mal escrito o solo le da facultad a la autoridad para sancionar cuando se viola el bando de policía y a los reglamentos gubernativos el autor Juan Manuel Ortega Maldonado manifiesta:

“Para considerar que una multa impuesta un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales deben cumplir ciertos requisitos: I. que la imposición de la multa este debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II. Que la misma se encuentre debidamente motivada: que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que haya 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. III. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada o del acto u omisión que haya motivado la imposición de las multas, que se tome en cuenta 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 pueda variar entre un mínimo y un máximo, no se equivoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, máximo o cierto monto intermedio entre los dos.<sup>146</sup>”

Para que una multa sea considerada constitucional debe constar con los requisitos que ya se han venido desarrollando con anterioridad los cuales constan en: que la multa este fundamentada (que se establezca en que artículo se encuentra la multa a imponer), que se encuentre motivada (que se digan los motivos por los cuales se establece la multa y si es multa fija o proporcional o se

---

<sup>146</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, Op. cit., nota 138, p. 110

encuentra entre un mínimo y un máximo se debe hacer con mucho más precisión por que se impusieron tales multas), se tiene que ver la proporcionalidad ( se tiene que vincular la infracción cometida con la cuantía que se pretende imponer como sanción así como también las causas de disminución o aumento de la cuantía y la situación económica del sujeto infractor para evitar que se imponga una multa excesiva) y como se había mencionado en la motivación que se digan las razones de la imposición por que se inclinaron a la imposición de la multa en los casos antes mencionados.

En otras palabras Miguel Ángel García Domínguez expone por requisitos constitucionales: “Tales son las disposiciones del artículo 89 fracción I, que fija la competencia del poder ejecutivo y las del 22 constitucional, segundo párrafo, que autoriza que para el pago de impuestos o multas los órganos fiscales competentes puedan aplicarse total o parcialmente los bienes de una persona.”<sup>147</sup>

Que viene a ser, en primer lugar el mandato establecido en la constitución de autoridad competente y en segundo plano la ejecución de la multa, que es, la sanción económica derivada de una autoridad fiscal por descubrir la infracción de un gobernado.

#### **2.4.3 Naturaleza de la multa fiscal.**

Para María Dolores González Macías la naturaleza de la multa fiscal consiste en:

“El derecho natural de legítima defensa que se ha dado al estado frente al trasgresor de la norma jurídica. La sanción junto con la infracción constituye un vínculo que permite a cada uno explicarse a partir de la existencia del otro. La infracción explica sin duda a la sanción, pero no ocurre esto a la inversa.

Es posible concebir la justificación de la sanción como un derecho de castigo que se plantea la defensa social, defensa está a

---

<sup>147</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 84, pp. 42-43

su vez explicable y expresable por la agresión de la cual y por la cual aquella a penado su comisión o conducta, la naturaleza de la sanción lo es, en consecuencia, de la infracción y viceversa, por lo tanto, para identificar la naturaleza de la sanción acudiremos permanentemente a referirla a la infracción correspondiente.<sup>148</sup>

La naturaleza de la multa fiscal consiste pues en un primer término como lo señala el autor en la legítima defensa con que cuenta el estado para defenderse de los infractores que no respetan la normatividad fiscal y hablando mas en especifico de la multa señala que existe un vinculo debido a la naturaleza de esta y que consiste entre la relación de la infracción-sanción, ya que con infracción se da nacimiento a la sanción pero no puede haber sanción sin infracción.

En un segundo plano la autora señala a la naturaleza de la multa como un derecho de castigo en defensa de la sociedad debido a que las infracciones cometidas le causan daño a su esfera jurídica y por lo misma conducta infractora se le castiga con una sanción que es la multa fiscal; entonces para identificar la naturaleza siempre hay que relacionarla con la infracción.

Complementando lo anterior también señala que dentro de su naturaleza de la multa fiscal tienen objetivos: “preventivo, represivo, correctivo, disciplinario, tributario y el de castigo.”<sup>149</sup>

Miguel Ángel García Domínguez señala por naturaleza de la multa jurídica:

“La multa, por su naturaleza económica, resulta una pena adecuada e idónea para castigar el incumplimiento de los deberes tributarios que, por una parte, producen peligro o daño económico al fisco y, por otra parte, frecuentemente se realizan para obtener beneficio económico. Se da pues, una identidad entre el bien jurídico

---

<sup>148</sup> González Macías, Mari a Dolores, Op. cit., nota 102, pp. 181-182

<sup>149</sup> *Ibidem*, p. 192

lesionado por la contravención y el bien jurídico afectado por la pena.<sup>150</sup>

Además de su naturaleza represiva, disciplinaria, correctiva y preventiva este autor señala la parte del castigo que viene a ser de carácter económico por como se sabe proveniente del incumplimiento de sus obligaciones hacia con la autoridad fiscal; donde también señala el autor un vínculo entre los bienes jurídicos que intervienen en la sanción, el lesionado por la infracción y el que afecta la multa.

Desde otro punto de vista Margarita Lomelí Cerezo expone: “Respecto de algunas sanciones fiscales, no se discute su carácter represivo, la multa ha sido considerada por algunos autores como una sanción o medida cuyo fin es exclusiva o predominantemente reparatorio.<sup>151</sup>”

Lo que aporta esta última definición es lo que menciona de carácter reparatorio, lo cual se relaciona directamente con el daño que causa la infracción a la autoridad fiscal y consecuentemente a la sociedad en general, sin dejar aparte la característica represiva.

#### **2.4.4 Ventajas y desventajas de la multa fiscal.**

Ventajas de la multa según Edgar Saavedra:

1. “No genera mayores gastos para el estado.
2. Es reparable en caso de error, basta con la devolución de la suma pagada en calidad de multa.
3. Se adapta a las condiciones económicas del infractor, pues es flexible y graduable.
4. Su cantidad se determina de acuerdo a la gravedad de la sanción y la culpabilidad del infractor.

---

<sup>150</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 84, pp. 369-370

<sup>151</sup> Lomelí Cerezo, Margarita, Op. cit., nota 128, p. 167

5. Facilita su cumplimiento mediante plazos o cuotas.”<sup>152</sup>

Se dice que son ventajas de la imposición de multas cuando estas no generan un excesivo gasto para el estado al momento de imponer una sanción, otra ventaja es que cuando la autoridad al imponerla por cualquier que sea la cusa esta fue impuesta por error de la autoridad, se resuelve con la devolución del dinero que se pago a favor de la multa; es ventaja porque esta debido a sus principios y a los derechos del infractor tiene que seguir los lineamientos que la misma ley le impone y se adecua a la gravedad de la sanción, la responsabilidad y culpabilidad del infractor sin dejar de lado su situación económica; y el plago de la multa puede ser a plazos.

Otras ventajas de la multa fiscal son según Miguel Ángel García Domínguez:

1. “En materia fiscal, es perfectamente análoga, en cuanto a la naturaleza económica, al ilícito que se castiga.
2. Es un reemplazo de las penas cortas privativas de libertad.
3. Es aflictiva, porque incide en el patrimonio uno de los bienes más preciados de todos los tiempos, pero que adquiere mayor preponderancia en la sociedad consumista de esta época, por lo que acarrea un sufrimiento al infractor.
4. Es divisible, flexible y fácilmente graduable en los sistemas que los imponen.
5. No es deshonrosa, ni degradante, ni lesiva a la personal del infractor.
6. No produce el daño económico personal y social, causado por la privación de libertad.

---

<sup>152</sup> Saavedra, Edgar, Penas pecuniarias, Bogotá, editorial Themis, 1984, pp. 48-49

7. No priva a la familia del infractor de su asistencia y sostén.
8. El error de la condena es fácilmente reparable.
9. Constituye, normalmente, una fuente de ingresos para el estado.
10. Los gastos de ejecución, cuando los hay, son recuperados.”<sup>153</sup>

Comparando estas dos últimas citas textuales, tienen en común el error reparable por parte de la autoridad fiscal cuando mal impone una multa a un contribuyente y la ventaja de que es flexible y se adecua según la posibilidad del infractor y la sanción a imponer; las demás infracciones que señala este autor son que por su materia se adecuan a la sanción que se procede a imponer; la ventaja de que son el reemplazo de la pena corta de libertad es que se evita que se contamine el infractor moralmente con las vivencias de la cárcel, así como también con esto se evita la sobrepoblación de las cárceles; otra ventaja es su naturaleza aflictiva porque de ese modo se afecta una de las esferas más importantes de los contribuyentes que es su patrimonio y al afectar esta les queda el precedente de que si vuelven a cometer la misma conducta se les afectara de nuevo en su patrimonio; otra ventaja que maneja el autor es que la multa fiscal no es deshonrosa, ni degradante ni lesiva como lo es la pena privativa de libertad, porque mediante el pago de la multa se evita todo el desgaste emocional que crea la pena privativa de libertad, así como también no se le afecta socialmente por evitar ir a la cárcel, lo cual no está bien vista en la sociedad; otras ventajas es que solo repercute en el detrimento del infractor y no priva a la familia del infractor que la siga manteniendo y sosteniendo; y la ultima ventaja es que es una fuente de ingresos diferentes para el estados y en el caso de que se haya gastos de ejecución en la misma, se recuperan.

---

<sup>153</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 84, pp. 373-375

Por otra parte Miguel Ángel García Domínguez señala por desventajas de la multa fiscal las siguientes:

1. “Excita la codicia fiscal
2. No reeduca ni reforma.
3. No es igualitaria.
4. Para el insolvente se convierte en una pena privativa de libertad.
5. Puede ser pagada por terceros.
6. Favorece la reincidencia.
7. Se proyecta sobre la familia.”<sup>154</sup>

Ahora en cuanto a las desventajas de la multa se ve que como se señalo por este mismo autor que una de las ventajas de la multa fiscal era otro tipo de fuente de ingresos para el estado esto da o puede dar pie porque con el flujo de dinero que entra al estado resultado del pago de multas hace que las multas se inclinen a ser excesivas; es desventaja también que las multas no eduque ni reforme por su naturaleza aflictiva solo se dedica a ser intimidatoria de los contribuyentes que infringen la ley afectándolos en su patrimonio; otra desventaja es que no todos los contribuyentes se encuentran en la misma situación económica; es desventaja que cuando el contribuyente es insolvente hacia el pago de la multa se convierte en una pena privativa de libertad por el solo hecho de no poder solventarla; al momento que un tercero paga la multa deja de ser de carácter personal; otra desventaja supone que con el pago de la multa fiscal se libra el infractor de la conducta ilícita pero este lo paga con dinero obtenido de la delincuencia, obteniendo sus ingresos de manera ilícita y pagando económicamente sus conductas contrarias a la ley fiscal; la desventaja que contradice a la ventaja de que no afecta al sostén y manutención de la familia, si bien es cierto pero también afecta de manera secundaria a la familia en la reducción de su poder adquisitivo de consumo y calidad de vida.

#### **2.4.5 Etapas de imposición de la multa fiscal.**

---

<sup>154</sup> *Ibíd*em, pp. 375-377

Para María Dolores González Macías para la imposición de la multa fiscal consta de tres etapas y son:

“Caracterización de los hechos objeto de sanción: consiste en establecer cuales hechos configuran las infracciones que contempla el Código Fiscal de la Federación, cuantas infracciones se han cometido, y en qué circunstancias cada una. Consiste pues, en la comparación de cada hecho con la hipótesis que señala la ley como infracciones, para que como resultado se pueda caracterizar sin duda a cada hecho como una infracción, y los elementos que servirán para graduar luego su multa.

Identificación de la multa a imponer: es en este paso donde influyen las circunstancias que rodean a la comisión de la infracción, y es también en esta etapa que se valoran todos los elementos con que cuenta la autoridad fiscal para individualizar la sanción a imponer.

Imposición de la multa: considerados los elementos anteriores, se impondrá la sanción en la resolución fundada y motivada, que con arreglo a derecho ha de formularse, para que pueda soportar cualquier impugnación que en su contra haga valer el ejecutado.”<sup>155</sup>

En estas tres etapas para la imposición de la multa fiscal en primer lugar se encuentra la caracterización de los hechos objetos de sanción que se traduce en establecer las conductas que son infracciones por parte de la autoridad y que estén tipificadas en el Código Fiscal de la Federación porque lo contrario no serian infracciones y si la infracción se encuentra en el Código Fiscal de la Federación identificar la sanción que se impondrá por la comisión de tal infracción, relacionando los hechos entre si, para que se sancione adecuadamente.

En segundo lugar está la etapa de identificación la multa a imponer que es una vez ya caracterizado los hechos objetos de sanción se identificaran las sanciones que corresponden a cada hecho, aquí la autoridad ubicado las

---

<sup>155</sup> González Macías, María Dolores, Op. cit., Nota 102, pp. 230-233

sanciones para cada infracción deberá analizar cuidadosamente la imposición de la multa a cada infracción y como ya se sabe lo debe de hacer de manera fundamentada y motivada.

En la última etapa cuando ya la autoridad ya caracterizo los hechos objetos de sanción y la identificación de la multa a imponer, sigue la imposición de la multa, la cual debe relacionar el estudio realizado de las etapas antes mencionadas de manera precisa para su formulación y notificación.

Por otra parte Miguel Ángel García Domínguez, señala por fases para la imposición de la multa fiscal las tres siguientes:

“Fase legislativa: el autor de la ley realiza la primera etapa de adecuación, utilizando dos formas, la cualitativa y otra cuantitativa. La forma cualitativa se hará atendiendo el nivel de antijuridicidad, que depende sustancialmente de la importancia del bien jurídico lesionado; por ello las infracciones fiscales deben estar sistematizadas de acuerdo a los bienes jurídicos que tratan de proteger. La forma cuantitativa está constituida por la fijación de los límites mínimos y máximos de la multa entre los cuales puede moverse la estimación de la mayor o menor culpabilidad y de la responsabilidad de la que ella deriva, que necesariamente hará el órgano de la administración fiscal encargado de su juzgamiento, lo que tomará en cuenta las circunstancias de cada caso concreto.

Fase de juzgamiento e imposición de la multa: dentro de los límites cualitativos y cuantitativos fijados por la ley, el órgano del fisco encargado de juzgar la infracción fiscal de imponer la multa puede establecer la cantidad de esta discrecionalmente, entre el mínimo y el máximo establecido en la ley. Pero discrecionalmente no significa arbitrariamente; por el contrario se deben seguir ciertos criterios metodológicos, formulados teóricamente y teleología de la multa, que se traducen en la enumeración de las circunstancias objetivas y subjetivas del ilícito y en su como atenuantes y

agravantes, de los que no debe apartarse. Por otra parte la Constitución ha querido hacer controlable el uso de las facultades discrecionales, y con ese fin ha impuesto la obligación de expresar los motivos.

Fase de ejecución: la administración fiscal es, también, la encargada de aplicar o infligir materialmente la pena; y la ley la faculta para cobrar la multa, pero, además está facultada para hacer condonación total o parcial.”<sup>156</sup>

En estas etapas o fases el autor habla más en específico de la multa fiscal y del Código Fiscal de la Federación, en la primera fase denominada como legislativa dice que en la adecuación del caso concreto, es decir, la infracción se utilizan dos formas para la correcta aplicación de la multa, que son la cualitativa y la cuantitativa, la primera toma en cuenta el nivel de antijuridicidad de la infracción en la relación al bien jurídico lesionado que para esto la autoridad debe establecer una escala valorativa que clasifique a estos en su orden de importancia. En la segunda forma, la cuantitativa, es la fijación de los límites entre un mínimo y un máximo de la multa a imponer donde la autoridad administrativa fiscal debe escoger el rango tomando en cuenta las circunstancias con la que se cometió la infracción.

En la segunda fase de juzgamiento e imposición de la multa, aquí a la autoridad le corresponde usar su facultad discrecional de aplicar la sanción correspondiente, y el autor señala que por discrecional no es al libre albedrío de la autoridad que es completamente opuesto a eso sino que tienen una metodología y principios a seguir debidos a la naturaleza de la sanción a imponer que no son más que el estudio de las circunstancias que dieron pie a la sanción tanto objetivas y subjetivas, también es la indicación de los agravantes o atenuantes de la multa, y para que aun el infractor este más seguro que no se le impone una multa en contra de sus derechos o por libre albedrío o por simple analogía, la

---

<sup>156</sup>García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 84, pp. 390-396

Constitución le impone la obligación a la autoridad fiscal que señale todo esto en los motivos de la imposición de la multa.

En la tercera y última fase de ejecución como su nombre lo dice señala que la autoridad fiscal en la encargada de aplicar la multa, cobrar la multa, hacer condonación total o condonación parcial.

#### **2.4.6 Beneficios en la aplicación de las multas fiscales.**

Juan Manuel Ortega Maldonado señala como beneficios en la aplicación de las multas fiscales, las tres siguientes:

A) Reducción del monto de las multas:

a) Respecto de aquellos contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,967,879.00. en este supuesto la multa se reducirá en un 50% automáticamente (art. 70, párrafo 4º del CFF).

b) Cuando el contribuyente ha demostrado un esfuerzo por cumplir con sus obligaciones fiscales en los últimos ejercicios, pero por alguna razón cometió alguna infracción en el presente ejercicio fiscal. En este caso el CFF obliga a reducir el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100%.

c) Lo contempla la fracción VI del artículo 75 del CFF al señalar que en el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes en la fecha en la que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto.

d) Al tratarse de omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones se impondrá la multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas, pero si se pagan dentro de los 15 días siguientes a su notificación, la multa se reducirá a la mitad (art. 78 CFF).

B) La condonación de multas: esta figura se regula en el art. 74 del CFF. Ahí se indica que la SHCP podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciara discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. La solicitud dara lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal y solo procederá la condonación de multas firmes siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

C) La disminución en el monto de las multas: este supuesto lo contempla el inciso b) de la fracción II, del artículo 77 del CFF. En él se indica que la multa impuesta se disminuirá de un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la infracción II del artículo 76 y siempre pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes. Por su parte el artículo 76, fracción II, establece que cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones y sea descubierta por las autoridades fiscales, se aplicara del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague después de la notificación que determine el monto de la contribución que omitió.<sup>157</sup>

El beneficio que obtienen los contribuyentes que incurrieron en una infracción en la disminución de la multa, el Código Fiscal de la Federación es uno de los pocos ordenamientos que lo establecen. Entrando en el estudio de la cita anterior de Ortega Maldonado en donde el señala como primer beneficio en la aplicación de la multa fiscal el señala la reducción del monto de las multas la cual a su mismo tiempo se subdivide en otros cuatro incisos; el primero de ellos señala que se la hará un 50% de descuento al contribuyente si en su ejercicio no excede de la suma señalada en el sub-inciso.

---

<sup>157</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, Op. cit., nota 139, pp. 111-113

En el segundo sub-inciso señala que cuando el contribuyente ha sido una persona cumplida en cuanto a sus obligaciones fiscales, no ha infringido ninguna infracción, respetado el ordenamiento fiscal y por alguna razón comete una infracción la multa de esa infracción se le reducirá por completo.

El tercer sub-inciso señala que cuando al contribuyente se le notifique que se le ha sancionado con una multa y este paga dicha multa dentro de los cuarenta y cinco días después de su notificación, según el art. 75 fra. VI, del CFF se le reducirá la multa en un 20%.

El cuarto sub-inciso hace referencia al pronto pago de las multas puesto que cuando por error aritmético por parte del contribuyente omitió contribuciones en su declaración se le reducirá de un 20% a un 25% de su multa pero si paga dentro de los 15 días de su notificación se le reducirá el 50% de la multa.

En el segundo beneficio de la aplicación de multas fiscales se señala a la condonación de la multa la cual consiste en, el uso discrecional de la autoridad fiscal donde se estudiaran las circunstancias del contribuyentes por la cual cometió u omitió las contribuciones, así como también el estudio de porque la misma autoridad decidió aplicar dicha multa, la condonación solo procederá cuando no exista un acto administrativo conexo, es decir, que no se puede condonar la multa cuando el contribuyente se encuentre impugnando el crédito principal.

El tercer beneficio es la disminución del monto de las multas, para lo cual el autor señala dos supuestos, el del art. 77, fracción II, inciso b); el del art. 76, fracción II. El primero de los supuestos señala que se hará una reducción de la multa en un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido y en el segundo de los supuestos señala que se hará las reducciones anteriores siempre que se cumpla dentro de los 45 días siguientes y que cuando la autoridad fiscal descubra la omisión total o parcial en el pago de contribuciones este aplicara de un 70% a un 100% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague después de notificado de estas omisiones.

#### **2.4.7 Agravantes en la aplicación de las multas.**

Este apartado señala en forma contraria los beneficios de la aplicación de las multas, es decir, los agravantes cuando las multas aumentaran en vez de reducir como se observo en los beneficios ya mencionados. Para esto el autor Juan Manuel Ortega Maldonado explica que los agravantes en la aplicación de las multas fiscales son:

- A. Que el infractor sea reincidente.
- B. Que haga uso de documentos falsos o en los que haga constar operaciones inexistentes.
- C. Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad distintos.
- D. Que se destruya total o parcialmente la contabilidad.
- E. Los que señalan los artículos 46, fracción IV y 48 fracción VII
- F. Omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.<sup>158</sup>

Como se ven todas las agravantes son en contra del contribuyente, la mayoría de las veces por responsabilidad de forma culposa o dolosa y lo que hace logra es que la autoridad al darse cuenta del dolo o culpa con que está cumpliendo o incumpliendo sus obligaciones la autoridad los castiga de forma más severa.

En el primero de las agravantes es que el contribuyente haya sido sancionado con anterioridad por la misma infracción del mismo artículo que la contiene así como su sanción.

En las demás agravantes son con ánimo de dolo o culpa puesto que las suposiciones que hace la autoridad fiscal en cuanto a las agravantes no es expresa pero así se demuestra como ejemplo la segunda agrávate que consiste en el uso de documentos falsos o que conste de operaciones inexistentes lo cual

---

<sup>158</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, Op. cit., nota 139, p. 114

por parte del contribuyente hay dolo queriendo engañar a la autoridad y es la misma línea que siguen las demás agravantes.

Por su parte Ernesto Eserverri señala que son agravantes de las multas fiscales, las siguientes: “La reincidencia del sujeto infractor, el incumplimiento sustancial del deber de facturación, y el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública.<sup>159</sup>”

Como se ve son similares comparándolas con las anteriores agravantes en el sentido de cuando son reincidentes los contribuyentes, cuando no llevan su contabilidad como la ley lo establece y por último el daño que le causan a la autoridad fiscal con las infracciones cometidas.

## **2.4.8 Principios previstos en la imposición de las multas fiscales.**

### **2.4.8.1 Principio de legalidad.**

Dentro de los principios de la de la potestad sancionadora de la autoridad administrativa se encuentra el de legalidad, donde Adolfo Carretero Pérez señala que es:

“Como la infracción y la sanción administrativa son partes inseparables, el principio de legalidad se concreta en dos puntos: *nullum crimen sine lege*, *nulla poena sine lege*, lo que quiere decir que tanto la infracción como la sanción han de estar permitidas y señaladas por la ley.”<sup>160</sup>

Como se viene haciendo referencia en cuanto al tema de la infracción y la sanción, puesto que, la segunda es consecuencia de la primera y se relaciona al principio de legalidad porque no se puede hablar de una infracción sin sanción ni de una sanción sin infracción, por lo tanto, el principio de legalidad viene a regular que ambas se encuentren reguladas por la ley, donde habilita a la administración

---

<sup>159</sup> Eserverri, Ernesto, Op. cit., nota 74, p. 455

<sup>160</sup> Carretero Pérez, Adolfo, *Derecho administrativo sancionador*, Madrid, editoriales de derecho reunidas, 1999, p. 161

para señalar conductas que son infracciones y sus consecuentes sanciones de ante mano de manera por su puesto.

Por su parte en el sistema fiscal México se actúa de la misma manera a través del Código Fiscal de la Federación donde en su título IV, capítulo I, señala las infracciones y las sanciones que estas acarrearán, con sus rangos también establecidos en la ley y el mismo título y capítulo.

Por otra parte Alejandro Nieto expresa que el principio de legalidad consisten en:

“Es la condición previa a la imposición de multas administrativas el que la infracción este tipificada en una norma anterior, que no ah de ser necesariamente una ley si no por su propia naturaleza más bien un reglamento, de la misma manera que la represión de las faltas penales necesita su tipificación en el código penal”<sup>161</sup>

Comparándolo con el sistema fiscal mexicano es muy similar a la definición anterior puesto que en el fondo cumple con los mismos requisitos que la infracción se encuentre prevista en la ley y su sanción por obvias razones también lo este, la única diferencia de este concepto es donde señala que la infracción puede estar señalada en una ley o un reglamento, lo cual también se dan en las distintas autoridades fiscales en el sistema mexicano donde si en sus propias leyes no se encuentra la infracción, en sus reglamento lo puede estar, lo cual no se apega simplemente a la ley.

Retomando el primer criterio que se vio en cuanto al principio de legalidad, Manuel Gómez Tomillo hace referencia a las locuciones latinas de nulla poena sine lege scripta y nulla poena sine lege certa, donde lo expresa de la siguiente manera:

“Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que no constituyan delito, falta o infracción administrativa

---

<sup>161</sup>Nieto, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, 4ª edición, Madrid, tecnos, 2008, p. 74

según la legislación vigente en aquel momento. Consiste en la exigencia de que tanto los comportamientos prohibidos, o preceptuados, como las sanciones a imponer, sean descritos clara e inequívocamente, de forma que no se genere inseguridad jurídica.”<sup>162</sup>

De las locuciones latinas utilizadas por el autor en primer término hace referencia a “no hay pena sin ley” y en un segundo término a “no hay pena sin ley cierta”, lo cual se apega a los principios antes citados ya que en primer lugar para que se dé la infracción debe haber una acción u omisión que sea contraria a la ley administrativa, una vez cristalizada la infracción el siguiente paso es la imposición de la sanción, de manera que estas conductas por parte de la autoridad sean conforme a derecho y se encuentre estipulado en la ley tanto la infracción como la sanción, lo cual comparándolo con México como ya se preciso en líneas anteriores comparten este principio puesto que en un mismo código abarca estos requisitos.

Desde otro punto de vista José Garberi Llobregat expone que el principio de legalidad, son garantías:

“1ª) garantía criminal (*nullum crimen sine lege*), expresa la necesidad de que una norma con rango de ley determine con carácter previo cuando una conducta merece ser calificada como delito, falta o infracción administrativa.

2ª) garantía penal (*nulla poena sine lege*) mediante la cual se imposibilita la imposición de penas o sanciones administrativas no predeterminadas legalmente.

3ª) garantía jurisdiccional (*nulla poena sine iudicium* o *nemo damnatur nisi per legale iudicium*), que impone la incoación y desarrollo del proceso penal o del procedimiento administrativo sancionador legalmente establecidos, como presupuestos de la imposición de sanciones.

---

<sup>162</sup>Gómez Tomillo, Manuel, *Derecho administrativo sancionador. Parte general*, Pamplona, editorial Arazandi, 2008, pp. 120-123

4ª) garantía de ejecución, según la cual no puede llevarse a efecto dicha sanción sino en la forma prevista por la ley.”<sup>163</sup>

De la cita anterior lo que viene a complementar la investigación es la garantía jurisdiccional que maneja el autor y la locución que se traduce en “no hay pena sin juicio y nadie podrá ser condenado sino por el juicio legal” de la misma garantía y la garantía de ejecución que vienen a integrar la garantía primeramente señalada, ya que como es sabido como es sabido el principio de legalidad su principal aspecto es que se encuentre regula por la ley la infracción y su sanción, por lo tanto estas dos garantías que señala este ultimo autor señala el procedimiento a que se tiene que acatar la autoridad para que la sanción sea *de iure*, comparándolo con el sistema fiscal mexicano también comparte estos aspectos puesto que la ley regula las infracciones y sanciones por consiguientes debe regular el mismo proceso, lo cual en México si se hace y el encargado de ello es el servicio de administración tributaria (SAT), el cual le da la posibilidad al contribuyente que desvirtué sus actos y todo esto para no dejar en estado de indefensión al contribuyente, por consiguiente, se puede decir que también el sistema fiscal mexicano cuenta con las garantías que señala el autor citado.

Blanca Lozano en cuanto a su punto de vista señala que el principio de legalidad consiste en la:

“Necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango de ley, que no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, mas siempre que en aquellas queden suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica de tal manera que solo sean infracciones u omisiones en la norma con rango de ley, la naturaleza y limites de las sanciones a imponer”<sup>164</sup>

---

<sup>163</sup> Garberi Llobregat, José, *El procedimiento administrativo sancionador*, 3ª edición, Valencia, editorial tirant lo Blanch, 1998, p. 87

<sup>164</sup> Lozano, Blanca, *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Madrid, editorial marcial pons, 1990, p. 36

La anterior cita textual hace referencia de que toda la actividad por parte de la autoridad administrativa sea conforme a derecho por lo cual todo su actuar debe estar establecido en una ley o su reglamento los cuales deben de contener, en este caso, la infracción donde debe traer aparejada su sanción en cualquier ordenamiento, ya sea en la ley o el reglamento o se complementen ambos, a manera de comparación el sistema fiscal mexicano el Código Fiscal de la Federación no tiene la necesidad de remitir a un reglamento en cuanto a las multas que este impone, pero en las demás autoridades administrativas como lo son el Instituto Mexicano del Seguro Social en su ley lo que no señale lo remite al Código Fiscal de la Federación y a la Ley Federal del Trabajo.

Continuando en esta línea de investigación Joaquín de Fuentes Bardají expone que el principio de legalidad es: “Principalmente el principio de reserva de ley en materia sancionadora”<sup>165</sup>

La reserva de ley que el autor se maneja consiste, en la creación de reglamentos para que en ellos se regule lo consistente a la facultad de la autoridad para infraccionar y sancionar, por lo cual como ya se expreso en la penúltima cita, el sistema fiscal mexicano utiliza ese principio también al remitir a reglamentos de dicha ley o en si a otras leyes que vienen a complementar la primera ley.

Como también indica Eva María Menéndez Sebastián en su definición del principio de legalidad, el cual lo manifiesta de la siguiente manera:

“La potestad sancionadora de las administraciones públicas, reconocida por la constitución, se ejercerá cuando haya sido expresamente reconocida por una norma de rango de ley, con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio.

El principio exige que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción

---

<sup>165</sup>Fuentes Bardají, Joaquín de, *Manual de derecho administrativo sancionador*, Madrid, editorial Thomson Arazandi, 2005, p. 123

y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa”<sup>166</sup>

Que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas punibles y de sus correspondientes sanciones.

No puede sancionarse si previamente no se reconoció esa potestad con que cuenta la autoridad en una ley o en un reglamento u otra norma de rango de ley tanto la infracción como la sanción así como del mismo modo, que se haya fijado el procedimiento sancionador. Por lo que si lo comparamos con México ya ha quedado demostrado que cumple con este principio, tanto como regulando en una ley las infracciones y las sanciones que traen aparejadas cada sanción, los tipos de sanción según sea el caso, así como el procedimiento para fincar la multa que es la sanción que en este caso se viene desarrollando.

En la misma materia Miguel Ángel Martínez Lago señala que:

“Es indiscutible el fundamental cometido que tiene el principio de legalidad a la hora de conformar los límites de la actividad sancionadora de la administración. En el ámbito sancionador igualmente ostenta ese ratio democrática en virtud del cual del cual corresponde al parlamento lo que puede o no puede castigar la administración.

El principio de legalidad de las infracciones y sanciones tributarias comprende una doble garantía:

Una de carácter formal, referida al rango necesario de las normas tipificadoras de las conductas infractoras y reguladoras de las sanciones.

---

<sup>166</sup>Menéndez, Eva María, “Los principios de la potestad sancionadora de las administraciones públicas. legalidad e irretroactividad”, *documentación administrativa*, Madrid, núm. 280-281, enero-agosto 2008, pp. 68-69

Otra de carácter material, que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes.”<sup>167</sup>

La definición que describe este autor sigue con el hilo de la cita anterior puesto que como ya se ha señalado en las demás citas en lo referente al principio de legalidad su núcleo es fijar con antelación cuales son las conductas ilícitas y sus consecuencias que vienen a ser los diferentes tipos de sanciones, en una ley o reglamento de dicha ley, y como señala el autor en esta última cita decidir en este caso comparándolo con México la facultad que tiene el poder ejecutivo en su calidad de administrador decidir cuales conductas dictar como ilegales pero siempre respetando el principio de legalidad.

#### **2.4.8.2 Principio non bis in ídem.**

En tal materia Manuel Gómez Tomillo define el principio de non bis in ídem como:

“La prohibición de sancionar simultáneamente o sucesivamente dos o más veces por un mismo hecho. Cuando las normas sancionatorias posean un mismo fundamento o base racional. Desde la óptica del derecho administrativo sancionador, entendiéndose que tal principio debe ser concebido como la prohibición de que la administración sancione un hecho que sea constitutivo de delito o ya haya sido sancionado como infracción administrativa.”<sup>168</sup>

Como ya se conceptualizó en la cita anterior es muy claro el principio en mención puesto que consiste en evitar una doble sanción por parte de la autoridad hacia el contribuyente, al mismo tiempo es una prohibición para la autoridad para que aplique como ya se señalo la doble sanción por un hecho considerarlo infracción y después delito, o viceversa. Comparándolo con el sistema fiscal

---

<sup>167</sup> Martínez Lago, Miguel Ángel, “sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, *crónica tributaria*, Madrid, núm. 119, 2006, pp. 91-92

<sup>168</sup> Gómez Tomillo, Manuel, Op. cit., nota 162, p. 167

mexicano este principio si se cuenta con el porqué solo basta con el hecho de revisar la legislación correspondiente en este caso el Código Fiscal de la Federación en su título IV, viene establecido un capítulo relacionado con las infracciones fiscales y otro con los delitos fiscales, lo cual se refleja la aplicación del principio non bis in ídem y se evita la doble sanción.

En ese sentido de ideas José Garberi Llobregat por su parte, determina que el principio non bis in ídem estriba en que:

“Consagra la imposibilidad de que la potestad sancionadora de la administración pueda desplegarse sobre aquellos ilícitos que con anterioridad hubieran sido objeto de una pena criminal impuesta por los órganos del orden jurisdiccional penal o de una sanción irrogada por los órganos administrativos. Tal imposibilidad, englobada tradicionalmente en el axioma <<non bis in ídem>>.”<sup>169</sup>

Comparando las últimas dos citas se hace notar que el común denominador es la prohibición para la autoridad de aplicar dos sanciones consecuentes de un delito y una infracción dependiendo cual sea el caso concreto, por lo que se tiene que llevar el debido proceso para fincar el castigo encuadrando bien el tipo si es para un delito o una infracción, no para ambos. Ahora comparándolo con el sistema fiscal mexicano como ya se menciona con anterioridad se encuentran debidamente establecidos cuales son las infracciones y los delitos, así como sus respectivas consecuencias que para el caso que se viene desarrollando se enfoca en la sanción de la infracción, mas en específico la multa fiscal.

En coherencia con el principio non bis in ídem, Blanca Lozano explica que tal principio consiste en: “La imposibilidad de imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho.”<sup>170</sup>

---

<sup>169</sup> Garberi Llobregat, José, Op. cit., nota 163, p. 191

<sup>170</sup> Lozano, Blanca, Op. cit., nota 164, p. 38

Muy similar a la primera cita mencionada de Gómez Tomillo sobre este principio más que la autora de esta última cita le añade a su concepto la doble sanción que viene a ser la del delito y la infracción. Comparándolo con el sistema fiscal mexicano no existe confusión si un hecho encuadra en un delito o una infracción puesto que ambas figuras vienen reguladas por el mismo código no hay confusión en su tipo, acción, fundamento, sujeto; porque ya se encuentran regulados y sancionados dependiendo si es delito o infracción

Siguiendo en relación con el estudio del principio non bis in ídem, Joaquín de Fuentes Bardají señala que el principio consiste en: “Impedir sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento.”<sup>171</sup>

Está muy claro el concepto que menciona Fuentes Bardají, puesto que es muy similar a los que los demás autores hablan respecto de este principio, ahora, si lo comparamos con el sistema fiscal mexicano este principio no encuadra cuando señala que se sanciona en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento, ya que el fundamento viene debidamente redactado en el Código Fiscal de la Federación y en ese sentido no habría confusión.

En el mismo sentido Miguel Ángel Martínez Lago expone que este principio, comprende: “Fundamentalmente para determinar una interdicción de duplicidad de sanciones penales y administrativas respecto de los mismo hechos.”<sup>172</sup>

Como se ha venido desarrollando en el sistema fiscal mexicano no existe la doble sanción hablando en materia fiscal ya que como eh reiterado en el mismo código se tipifica tanto a las infracciones como a los delitos.

#### **2.4.8.3 Principio de irretroactividad.**

Para el estudio del principio de irretroactividad, Manuel Gómez Tomillo hace referencia a lo siguiente:

---

<sup>171</sup> Fuentes Bajardi, Joaquín de, Op. cit., nota 165, p. 269

<sup>172</sup> Martínez Lago, Miguel Ángel, Op. cit., nota 167, p. 101

“Nadie podrá ser condenado por acción u omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya infracción según el derecho interno o internacional. Igualmente no podrá imponerse una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida.”<sup>173</sup>

Comparándolo con el sistema fiscal mexicano el principio de irretroactividad está consagrado en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y también se aplica en materia fiscal, como lo señala la siguiente tesis:

“La irretroactividad de la ley en perjuicio de los gobernados, es una garantía individual consagrada en el artículo 14 constitucional y la finalidad directa que percibe dicha garantía es que no se apliquen en forma retroactiva, en perjuicio de los gobernados, las distintas leyes que se expidan, mas no que al arbitrio de ellos se les apliquen en forma retroactiva las leyes que estimen les favorezcan. La citada garantía debe entenderse como el derecho del gobernado a reclamar la inconstitucionalidad de cualquier ley que se le pretenda aplicar retroactivamente en su perjuicio, pero no como un derecho para exigir que se le aplique determinada ley en forma retroactiva simplemente porque le favorezca, máxime en una materia como la fiscal en que las normas respectivas son de observancia estricta.”<sup>174</sup>

Como se aprecia la irretroactividad en perjuicio del gobernado está prohibida por la Constitución mexicana, hablando de materia fiscal, como es sabido en el sistema fiscal mexicano la irretroactividad de la ley no opera, aun cuando sea favorable al gobernado. Entonces la retroactividad de la ley sirve para que no se afecte la esfera jurídica del gobernado pero no para que este se beneficie en su libre albedrio al pretender aplicar retroactivamente una ley.

Otro juicio sobre el principio de irretroactividad es el de José Garberí Llobregat, donde señala que:

---

<sup>173</sup> Gómez Tomillo, Manuel, Op. cit., nota 162, p. 142

<sup>174</sup> Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, octava época, tomo I, enero-junio de 1988, segunda parte-2, p. 605

“El principio de irretroactividad de las disposiciones normativas de naturaleza sancionadora presenta como contenido esencial el de imposibilitar la proyección de la eficacia de las normas respecto de hechos que, habiendo acaecido con anterioridad a su entrada en vigor, muestren determinadas coincidencias totales o parciales con los que dichas disposiciones configuran a posteriori como infracciones o sanciones administrativas.”<sup>175</sup>

De la cita anterior se relaciona con lo que señala la Constitución mexicana en su artículo 14 donde no se podrá afectar al gobernado con lo señalado en la nueva ley que entra en vigor por infracciones cometidas con anterioridad, siendo que estas les afecte en el sentido que les aumente la sanción o de cierta manera les perjudique en la esfera jurídica por lo que viene a ser una protección hacia el gobernado. Comparando el principio de irretroactividad español con el mexicano, en el mexicano no opera.

Por su parte Eva María Menéndez Sebastián señala que por el principio de irretroactividad consiste en: “Garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos de tal modo que se evite que puedan verse afectados a posteriori”<sup>176</sup>

Lo que se señala en la de manera expresa en el artículo 14 de la constitución mexicana.

Desde otro punto de vista Miguel Ángel Martínez Lago, expresa que: “Debe tenerse en cuenta que la aplicación retroactiva, por favorable, de una ley sancionadora no se ha de escoger lo bueno de una y otra, ya que en ese caso la nueva ley carecería de retroactividad”<sup>177</sup>

Lo que bien antes se mencionaba en la jurisprudencia relacionada a la retroactividad, donde el gobernado no puede escoger en su libre albedrío cual de las leyes le beneficia más y aplicárselas, donde cabe destacar y recalcar como ya

---

<sup>175</sup> Garberi Llobregat, JoseOp.cit., nota 163, p. 99

<sup>176</sup> Menéndez, Eva María, Op. cit., nota 166, p. 99

<sup>177</sup> Martínez Lago, Miguel Ángel, Op.cit ., nota 167, p. 88

se dijo, en materia fiscal, del sistema mexicano, la retroactividad favorable no opera.

#### **2.4.8.4 Principio de tipicidad.**

Para el desarrollo de este principio, el autor José Garberi Llobregat interpreta que: “Solo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una ley. Únicamente por la comisión de infracciones administrativas podrán imponerse sanciones que, en todo caso, estarán delimitadas por ley.”<sup>178</sup>

Este principio está muy relacionado con el principio de legalidad, puesto que, debido a su naturaleza de estos principios debe de estar contenida en una ley tanto la infracción como su sanción, la diferencia estriba en que, al hablar de tipicidad se habla de un hecho concreto, de una situación o hecho que el legislador con antelación considera como una infracción para los lineamientos de la ley fiscal, en este caso el Código Fiscal de la Federación, por lo que, la autoridad administrativa debe analizar el hecho concreto, su naturaleza y sus características para que este pueda encuadrar en alguno de los supuestos de infracción previstos en el código. Lo cual al hablar con anticipación del Código Fiscal de la Federación, por obvias razones este principio esta contenido y se aplica en el sistema fiscal mexicano, en correlación con el principio también antes señalado, que es el de legalidad.

Desde otra perspectiva Ángel Martínez Lago, señala por el principio de legalidad: “Exige la definición con claridad suficiente de los comportamientos infractores por parte de la norma jurídica.”<sup>179</sup>

Para complementar la definición anterior la autora Miriam Cueto Pérez, expone que el principio de legalidad es: “La seguridad jurídica a la que tiene derecho el ciudadano, para conocer en todo momento y con certeza, las

---

<sup>178</sup> Garberi Llobregat, José, Op. cit., nota 163, p. 109

<sup>179</sup> Martínez Lago, Miguel Ángel, Op. cit., nota 167, p. 93

conductas que constituyen una infracción administrativa, y a la vez, la sanción que llevan aparejada.”<sup>180</sup>

Del estudio de las citas anteriores se entiende que el principio de tipicidad es una exigencia por parte de la autoridad señalar de manera clara y precisa cuales comportamientos por parte del gobernado serán considerados como infracciones y a su vez también deberá de especificar cuál es el tipo de sanción para la infracción en que se incurrió, y también, de seguridad jurídica para el gobernado cuando incurre en una infracción administrativa, como también cual es la sanción a la que será acreedor lo cual en el sistema fiscal mexicano cumple con este principio pues en el Código Fiscal de la Federación en el apartado de las infracciones fiscales, como su nombre lo dice vienen enumerados los diferentes tipos de infracciones así como sus correspondientes sanciones.

#### **2.4.8.5 Principio de culpabilidad.**

Este principio según José Garberi Llobregat consiste que:

“Junto a la existencia de una infracción creada y tipificada por la ley, el ejercicio efectivo de la potestad sancionadora de la administración precisa de un sujeto pasivo a que se imputa su comisión, ya que solamente en base a la constatación en el procedimiento administrativo de ambas circunstancias, intervención por parte de un sujeto en un hecho antijurídico debidamente tipificado, podrá serle impuesta por la autoridad competente la correspondiente sanción administrativa.”<sup>181</sup>

Del análisis de la cita anterior para que se concrete el principio de culpabilidad se necesitan de dos elementos, el primero, que se encuentre tipificada y en la ley una conducta considerada antijurídica con su sanción correspondiente y la segunda, es que el individuo realice tal conducta para que así

---

<sup>180</sup>Cueto Pérez, Miriam, “Los principios de la potestad sancionadora de las administraciones públicas. tipicidad y responsabilidad”, *documentación administrativa*, Madrid, núm. 280-281, enero-agosto 2008, p. 96

<sup>181</sup>Garberi Llobregat, José, Op. cit., nota 163, p. 125

se cumpla con este principio, este principio se extrapola de los principios penales, pero en el derecho fiscal mexicano cuando se habla de culpabilidad, no se toma tanto en cuenta el dolo o la culpa, en el sistema fiscal mexicano debido a lo que se regula son las obligaciones de cumplir, en el caso que se viene desarrollando, la de ejecutar correctamente con sus obligaciones tributarias, de lo contrario se le aplicará una sanción, y se le aplica la sanción con el simple hecho de no cumplir con tal obligación, no se toman en cuenta si hubo dolo o culpa.

En ese mismo sentido Blanca Lozano expresa que el principio de culpabilidad, es:

“Requisito indispensable para que una conducta pueda ser castigada tanto en la esfera penal como en la administrativa, en cuanto ambas son manifestaciones de la potestad sancionadora del estado, es que sea culpable, es decir, atribuirle al sujeto a título de dolo o culpa, sin intervención de circunstancias que eliminen tal culpabilidad.”<sup>182</sup>

Como se explicaba anteriormente, este principio viene y también se aplica en el derecho penal, en el derecho administrativo en este caso del sistema fiscal mexicano también se aplica pero no con los lineamientos del derecho penal, porque en este caso se dice que es culpable si su conducta encuadra en la que está tipificada en la ley como antijurídica, donde no se toma en cuenta el dolo o la culpa porque debido a la naturaleza del derecho fiscal y lo estricto que son sus reglas al incurrir en estas conductas antijurídicas involuntariamente se es culpable y al mismo tiempo acreedor de la sanción correspondiente.

#### **2.4.8.6 Principio de responsabilidad.**

La Administración pública presta servicio a la sociedad y es ésta su verdadera razón de ser, es decir, atender los intereses y derechos de los ciudadanos y los diferentes grupos que la componen, buscando asimismo el equilibrio de todos ellos, compatible con los principios de legalidad, eficacia y eficiencia.

---

<sup>182</sup>Lozano, Blanca, Op. cit., nota 164, p. 38

Para Rafael Caballero Sánchez el principio de responsabilidad reside en: “El reverso de la libertad, el deber de todo sujeto de asumir las consecuencias que comporte su conducta, en los términos que establezca el ordenamiento.”<sup>183</sup>

El principio de responsabilidad mencionado anteriormente señala la obligación que tiene el individuo cuando cumple con los requisitos de la conducta antijurídica enfrentando sus consecuencias, lo cual es muy similar al principio de culpabilidad, la diferencia estriba en que en la responsabilidad ya está concretizado el hecho y reconoce perfectamente al sujeto que cometió el hecho antijurídico y su sanción, en el sistema fiscal mexicano este principio se aplica, puesto que, al quebrantar los lineamientos que señala la ley como antijurídicos el que los realiza es responsable por los actos que la autoridad le impondrá, en este caso una sanción.

Desde otra perspectiva Miriam Cueto Pérez, expresa que el principio de responsabilidad supone que: “Solo podrán ser sancionados por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas y en conjunto que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia.”<sup>184</sup>

Entonces, el principio de responsabilidad supone que solo se sancionaran a las personas que cometan la infracción, y en este caso como se habla de personas jurídicas en conjunto serán responsables cuando estas cometan alguna infracción responderán de manera conjunta de la infracción que se cometió y de su consecuente sanción, lo cual comparándolo con el sistema fiscal mexicano, este principio también se aplica tanto de las personas físicas como de las personas morales que vendrían a ser las que se refiere la cita anterior.

#### **2.4.8.7 Principio de proporcionalidad.**

---

<sup>183</sup>Caballero Sánchez, Rafael, “Las formas de extinción de la responsabilidad administrativa”, *justicia administrativa*, Madrid, núm. Extraordinario, editorial lex nova, 2001, p. 116

<sup>184</sup>Cueto Pérez, Miriam Op. cit., nota 180, p. 106

En las palabras de José Garberi Llobregat, el principio de proporcionalidad consiste esencialmente en que:

“Debe reconducirse tan solo al terreno de la sanción, con lo que los elementos de comparación a tener en cuenta han de ser el propio contenido o entidad de la sanción efectivamente impuesta y la entidad de la conducta antijurídica reprimida por aquella o, si se prefiere, la gravedad del hecho ilícito y la gravedad de la sanción.”<sup>185</sup>

Se entiende que principalmente lo que el autor quiere decir en cuanto al principio de proporcionalidad es que se tiene analizar en un primer tiempo la conducta antijurídica en la que esta incurriendo el individuo y su posible sanción, pero al mismo tiempo se tiene que ver que la sanción que se impone no rebase la infracción cometida o, en otras palabras, que no sea desproporcionada, es en lo que consiste el principio de proporcionalidad.

Este principio si se aplica puesto que de las diferentes sanciones que se aplican para las distintas infracciones, dentro de las sanciones se encuentra la multa la que se viene desarrollando y la cual a su vez tiene distintas modalidades de aplicación dentro las más usuales están las multas fijas, las multas entre un mínimo y un máximo, las multas entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo, la de el número de veces del impuesto omitido, entre otras modalidades, las cuales para su aplicación se tiene que analizar con anterioridad la infracción que se cometió y el artículo donde viene regulada así como su sanción, de lo que se desprende el principio de proporcionalidad, porque a la infracción cometida es el tipo de multa que se impondrá, donde aquí hablando de proporcionalidad se tiene que observar si en este caso el sujeto infractor es recurrente o fue cometida por primera vez, donde en el primer supuesto se le impondrá una multa más elevada que al del segundo supuesto, como ya se explico en el capítulo anterior.

Por su parte Joaquín de Fuentes Bardají, señala que el principio de proporcionalidad es: “Exigible prudencia al legislador a la hora de tipificar las

---

<sup>185</sup> Garberi Llobregat, José, Op. cit., nota 163, p. 144

conductas reprochables y de asignarles un castigo, que habrá de ser necesariamente ajustado a su gravedad o trascendencia.”<sup>186</sup>

Como se precia el principio de proporcionalidad se tiene que observar desde el momento en que se crea la infracción para que la sanción no la supere y sea proporcional tanto la infracción como el castigo, este principio se cumple al igual que la cita en mención, porque si se enfoca a la gravedad se encuentran las demás sanciones aparte de la multa y en dado caso hasta los delitos fiscales.

Desde otro punto de vista Javier Junceda Moreno, expone que el principio de proporcionalidad estriba en: “El principio de proporcionalidad en el caso concreto, y de forma muy significativa en materia sancionadora, debe transitar por parámetros de medida para evitar incurra en desproporción.”<sup>187</sup>

Entonces, el principio de proporcionalidad requiere que se la sanción que se impone sea proporcional a la infracción cometida para así brindarle seguridad jurídica al sujeto infractor, como ya se ha reiterado en el sistema fiscal mexicano se cumple con este principio y se asegura la seguridad jurídica del infractor y no se cometen actos de imperio por parte de la autoridad hacia él.

Se encuentran cuatro principios que se tiene que respetar el momento de la imposición de la multa y los cuales la autora María Dolores González Macías los señala de la siguiente manera:

“Principio in bonam partem o pro reo: en el ámbito delictual se expresa que debe darse efectos retroactivos a la ley en beneficio del inculcado, tratándose de multas fiscales, han de imponerse aquellas contempladas por la ley vigente al momento de la comisión de la infracción.

Principio de retroactividad benigna en materia penal. El principio que lo establece es aplicable a las sanciones: regulando la

---

<sup>186</sup>Fuentes Bajardi, Joaquín de, Op. cit., nota 165, p. 245

<sup>187</sup> Junceda Moreno, Javier, “Los principios de proporcionalidad y prescriptibilidad sancionadores”, *documentación administrativa*, Madrid, núm. 280-281, enero-agosto 2008, p. 120

materia de infracciones, el propio Código previene (artículo 241) que, en todo lo no expresamente previsto, se aplicaran las reglas del Código Penal, entre las cuales se hallan las establecidas por los artículos 56 y 57 que invoca la sala de primera instancia. Finalmente, cabe decir que el lema de derecho criminal “nullum crimen, nulla poena sien llege” corresponde con exactitud, en su espíritu, al principio contenido en el artículo 11 del Código Fiscal: “las normas de derecho tributario que establezcan cargos a los particulares serán de aplicación restrictivas”. Así pues, tratándose de materias que son análogas, resulta debido aplicar, respecto de infracciones a leyes tributarias, las prevenciones de los artículos 56 y 57 del Código Punitivo.

Principio nullum crimen nulla poena sine lege: según el artículo 91 del Código Fiscal de la Federación señala que “la infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales será sancionada e inmediatamente fija el mínimo y máximo a imponer como multa”.

Principio in dubio pro reo: si al momento de aplicar la multa existe la duda, no debe imponerse sanción al infractor; hacerlo constituirá una deficiencia de fundamentación y motivación.”<sup>188</sup>

Los cuatro principios que señalaron en la cita anterior son los que señala la autora que se tienen que observar cuando se imponga la multa, el primero, describe que cuando se trate de las multas fiscales se han de imponer las vigentes en el momento de la comisión de la infracción pero aquí se habla de dos aspectos el de la multa y el de la sanción para la mejor aplicación del principio sería tomarse en cuenta solo la multa y dejar por un lado la infracción siendo que comparando las multas se imponga las mas benigna al momento de la infracción.

El segundo principio habla de la retroactividad penal benigna ya que el principio que las establece es aplicable a las sanciones porque este señala dos

---

<sup>188</sup>González Macías, María Dolores, Op. cit., nota 102, pp. 223-227

artículos el 56 y 57 los cuales se aplicaran supletoriamente según el artículo 241 del Código Fiscal de la Federación, además que va encaminado a lo que señala el artículo 11 del mismo Código, y se aplica la retroactividad benigna en la sanción cuando la vigente se sustituya por otra a favor del infractor al momento de cometer la infracción.

El tercer principio existe controversia en ese principio puesto que lo que señala el artículo 91 del Código Fiscal de la Federación es muy amplio y no se atañe a una conducta o una infracción en el especial, no se tipifica ningún ilícito; y como dice el principio no hay crimen sin ley y por consiguiente no hay multa.

El cuarto y último principio en la aplicación de las multas señala que en la última etapa de la aplicación de la multa exista duda por parte de la autoridad sancionadora, ya aplicado su facultad discrecional y esta aun así aplica la multa, actúa de manera inconstitucional puesto que no serian claros sus motivos y su fundamentación por lo que la multa también correría con la misma suerte.

#### **2.4.9 Sistema de cuantificación de la multa.**

Existen cinco sistemas de cuantificación de la multa que son: el sistema de igualdad (al daño o provecho buscado o causado), el sistema global o tradicional, el sistema de días-multa en la percepción diaria (sistema escandinavo o sistema thyren), el sistema de multa duradera (sistema baumann) y el sistema de días-multa basado en el salario mínimo legal; este último es el que se utiliza en nuestro sistema fiscal mexicano por lo que es el de nuestro interés en estudiar por lo tanto Miguel Ángel García Domínguez expone el sistema de días-multa basado en el salario mínimo legal de la siguiente manera:

“En el sistema de multas que se imponen en días de salario mínimo, la medida para la aplicación de la pena de la multa no es la unidad monetaria sino el salario mínimo legal, el que estará más o menos actualizado de acuerdo con las variaciones del costo de la vida. Se busca en este sistema impedir la desvalorización de la multa originada por el proceso inflacionario así como de las devaluaciones o deslizamientos y la

pérdida consecuente del poder adquisitivo de la moneda. Debe hacerse notar que los salarios mínimos en realidad suelen quedarse muy atrás de del incremento al costo de la vida, por lo que no constituyen una verdadera solución al problema que se pretende resolver.<sup>189</sup>

El sistema de salarios mínimos que se maneja en nuestro sistema fiscal mexicano entonces obedece al costo de la vida, lo que hace notar el autor que no es lo en realidad se busca puesto que al hacer el presupuesto del salario mínimo en cuanto a la devaluación, inflación o deslizamiento este se queda muy atrás del incremento del costo de la vida, de ahí que la multa no es igualitaria porque no se toma en cuenta las distintas capacidades económicas de los infractores al imponer este sistema, por eso se tiene que aplicar los principios tanto de las infracciones como de las multas fiscales para que se tenga en cuenta este problema y sea conforme las disposiciones lo marcan y se apegue a la capacidad de cada infractor y así sea una infracción justa.

#### **2.4.10 Formas en que se establecen las multas en el Código Fiscal de la Federación según la doctrina.**

Para Miguel Ángel García Domínguez son los siguientes:

1. “En una cantidad de dinero fijo (establecidas en los artículos 79 y 80, 81 fracción VII y 82 fracción VIII).
2. En una cantidad de dinero mínima o otra máxima (establecidas en los artículos 83 y 84, de los incisos “a” al “f”).
3. En un porcentaje único del impuesto omitido (establecidas en el artículo 76, donde se previene la omisión total o parcial de las contribuciones).
4. Entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido (establecidas en el artículo 76, donde se impondrá una multa del 70% al 100% de las contribuciones omitidas cuando sean descubiertas por la autoridad con su facultad de comprobación).

---

<sup>189</sup>García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 84, p. 401

5. En un porcentaje de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente existió (el artículo 76 establece que se impondrá una multa del 30% de la diferencia ya mencionada).

6. En cierto número de veces del ingreso que obtuvo el contribuyente (establecidas en los artículos 83 y 84, inciso “a” cinco veces el importe cuando no se expidan comprobantes; “b” tres veces cuando no cumplan con los requisitos de deducibilidad).

7. La mayor que resulte entre una cantidad fija y un porcentaje de las contribuciones declaradas (establecidas en los artículos 79, 80, 81 y 82; entre \$68,000.00 o el 1% de las contribuciones declaradas donde la multa no será mayor de \$757 000.00).<sup>190</sup>

Las formas de establecimiento de las multas en el CFF entonces son 7 según García Domínguez, la primera, es la de una cantidad de dinero fijo que excluye toda posibilidad de graduación; la segunda, es la que se establece entre una cantidad de dinero mínimo y otra máxima, en esta si se da una graduación de la multa contrario a la multa fija; la tercera, esta consiste que cuando la autoridad descubra la omisión del pago de la contribución le aplicara el porcentaje de contribución omitida; la cuarta, corre con la misma suerte que la forma de fijar la multa que la anterior, es decir, que cuando la autoridad descubra pero con la diferencia que no se paguen tampoco los accesorios del crédito principal; la quinta, cuando el contribuyente declare una pérdida mayor a la realmente sufrida y la autoridad lo descubra se le impondrá un porcentaje de multa de la diferencia entre la pérdida real y la ficticia; la sexta, es cuando se multa con el número de veces que obtuvo el contribuyente como el ejemplo que se señalo con anterioridad y ; la séptima y última consiste en son las que se establecen entre un por ciento y una cantidad fija según el caso concreto será el monto de la multa a imponer.

#### **2.4.10.1 Multas excesivas.**

---

<sup>190</sup> ibídem, p. 402-404

Expuesto las formas de en que se establecen las multas en el CFF se procederá a desarrollar en qué casos estas pueden considerarse como excesivas según Miguel Ángel García Domínguez señala son:

“Multa excesiva es aquella que se extralimita, que va más allá de lo lícito o razonable, si rebasa cualquier de los límites fijados en la Constitución.

La multa también será excesiva respecto del grado de culpabilidad del infractor, esta no puede ir más allá de lo que le corresponde como retribución de la culpabilidad.

La multa fiscal es excesiva en el impuesto omitido cuando además del cobro del adeudo, perjuicios, recargos y gastos de ejecución, porque ya cumpliría su naturaleza reparatoria ni indemnizatoria.

La multa fiscal será excesiva si es desproporcionada con relación a las condiciones económicas del infractor.<sup>191</sup>”

Entonces son cuatro supuestos que señala el autor de cuando la multa puede ser excesiva, la primera, es cuando la autoridad fiscal al momento de imponer la sanción rebasa el límite establecido en la ley.

Se dice que es excesiva cuando, no es acorde a la responsabilidad ilícita del infractor lo cual debe de ser fundamentado en los motivos de la imposición de la multa, además que la culpabilidad establece el límite de la cuantía de la multa.

La multa resulta notoriamente excesiva por parte de la autoridad cuando el infractor además de pagar la contribución omitida, el pago de recargos y los gastos de ejecución, la imposición de la multa vendría a ser un plus de la deuda y cumpliría con lo que realmente y esencialmente es la multa.

---

<sup>191</sup> ibídem, pp. 407-417

En el último supuesto de multa excesiva señala la capacidad económica del infractor pues ya que si se le impone una multa fuera de su capacidad económica se podría comparar con la confiscación lo cual es inconstitucional.

Además el mismo autor en mención señala las causas de la multa excesiva que manifiesta que son:

- a) El desconocimiento de los principios teóricos reguladores de las multas fiscales.
- b) El desconocimiento de la técnica legislativa en esta materia.
- c) El deseo de alcanzar una exagerada prevención general y especial.
- d) El espíritu de venganza contra los infractores fiscales.<sup>192</sup>

Estas cuatro causas antes mencionadas por el autor tienen como característica que todas son imponibles a la autoridad fiscal, puesto que es ella es la única autorizada y facultada para aplicar la sanción, la primera causa el autor hace referencia a que la autoridad no hace uso de los principios que ya en este capítulo en líneas anteriores se han estudiado lo cual hace suponer que cuando no aplican los principios aplican la multa de manera análoga o por mayoría de razón.

La cusa de la aplicación de la multa excesiva que también señala el autor es el desconocimiento de la técnica legislativa por parte de la autoridad en la materia fiscal, lo cual se traduce es que no se aplico la facultad de discrecionalidad con que cuenta la autoridad para una buena adecuación de la multa fiscal.

El querer sobreexplotar la naturaleza de la multa es una causa señalada por el autor cuando la autoridad al momento de aplicar la multa la hace de manera exagerada.

---

<sup>192</sup> *Ibidem*, p. 417-418

Es también causa de multa excesiva cuando la autoridad se pone en contra de los infractores y les aplica una sanción arriba del límite legal por ese sentimiento de venganza.

#### **2.4.10.2 La graduación de la multa fiscal.**

La cual para María Dolores González Macías consiste en:

“La graduación de una multa implícitamente reconoce la distinción que de hecho existe en un hecho trasgresor de una norma y otro trasgresor de la misma, y la diversidad de montos imposables que se encierran entre el mínimo y el máximo de la multa, se proponen dotar a la autoridad sancionadora de elementos que faciliten su delicada tarea.

Pero sobre todo, se procura con esa diversidad, que la autoridad administre con equidad el poder sancionador que la ley le atribuye. Además que no en todas se aplica la graduación solo se puede hacer en las que tienen imponible una cantidad determinada o un porcentaje de una cantidad determinada.<sup>193</sup>”

La graduación de la multa consta entonces del reconocimiento de la misma autoridad la infracción cometida por parte del contribuyente y los diferentes montos que se le pueden aplicar como sanción entre un mínimo y un máximo y las características que hacen que se incline por una u otra o el nivel que esta considere que es el correcto por la infracción cometida.

Con la graduación de las multas fiscales se busca que la imposición de sanciones sea más equitativa con las posibilidades del contribuyentes y sea bien aplicada la facultad discrecional por parte de la autoridad fiscal para que sea una sanción que cumpla con los requisitos y las circunstancias de la conducta antijurídica.

---

<sup>193</sup> González Macías, María Dolores, Op. cit., nota 102, pp. 233-234

En relación a la graduación de las multas el autor José María Diez Ochoa manifiesta:

“Las multas fiscales se imponen tanto en las infracciones tributarias leves como graves o muy graves, si bien generalmente relacionadas con conductas que producen perjuicio económico a los intereses de la hacienda pública.

Las multas fiscales proporcionales graduables se impondrán incrementando o reduciendo los porcentajes mínimos de la sanción con los criterios de graduación en el art. 187 de la LGT (Ley General Tributaria).

En las multas fiscales proporcionales no graduables, el porcentaje de sanción se aplicara igualmente sobre la base de la sanción referida a cada tipo de infracción, entre mínimo o máximo sin aplicar los criterios del art. 187 de la LGT.<sup>194</sup>”

Comparando este autor español con la autora atrás mencionada, resulta la semejanza que tiene las multas fiscales tanto en el sistema fiscal mexicano como en el español de aplicar algunas de las multas entre una cantidad de un mínimo o un máximo así como entre un porcentaje mínimo o máximo también.

El autor hace referencia de dos tipos de graduación de la multa fiscal las proporcionales graduables y las proporcionales no graduables, la primera, consiste en la aplicación de el aumento o reducción del porcentaje de la sanción.

La segunda, consiste en la aplicación de un máximo o mínimo de una cantidad fija y no de un porcentaje, he ahí la diferencia entre estos dos tipos de multas graduables que se pueden aplicar en el sistema español.

#### **2.4.11 Multas fiscales en el Código Fiscal de la Federación según la doctrina.**

---

<sup>194</sup>Diez Ochoa, José María, Op. cit., nota 75, pp. 140-147

Como ya se estudio en un apartado anterior lo citado a la infracción en el Código Fiscal de la Federación según la doctrina, y como sabemos que la sanción es consecuencia de la infracción es turno ahora de estudiar la sanción en el Código Fiscal de la Federación desde el punto de vista también de la doctrina, para esto Hugo Carrasco Iriarte expone:

1. Multas relacionadas con el registro federal de los contribuyentes (art. 80)
2. Multas vinculadas con la obligación de pagar contribuciones, así como de presentar declaraciones, solicitudes, solicitudes, documentación, avisos e informaciones o expedir constancias (art. 82)
3. Multas asociadas con la obligación de llevar contabilidad (art. 84)
4. Multas relacionadas con las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (art. 84-B)
5. Multas referentes a los usuarios de los servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito (art. 84-D)
6. Multas vinculadas con el factoraje financiero y las sociedades financieras de objeto múltiple (art. 84-F)
7. Multas relacionadas con las casas de bolsa (art. 84-H)
8. Multas asociadas con las facultades de comprobación (art. 86)
9. Multas referentes a los marbetes y precintos (art. 86-B)
10. Multas vinculadas a los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas

fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados (art. 86-F).

11. Multas concernientes a los funcionarios o empleados públicos (art. 88)
12. Multas relacionadas con responsabilidades a terceros (art. 90)
13. Multas vinculadas los dictámenes financieros del contador público por no informar omisión de contribuciones (art. 91-B).<sup>195</sup>

En el caso de las multas en el Código Fiscal de la Federación son las que señalaron anteriormente las como también se aplican de siete formas como igualmente se señalo en líneas anteriores y a cada infracción especifica se le aplicara la sanción especifica por igual de la forma que esta también tenga para aplicarse.

Al igual que las infracciones abarca desde la omisión de las obligaciones fiscales del contribuyente, multas a los cuentahabientes de instituciones de crédito, a personas relacionadas con casad de bolsa, a la industria de bebidas alcohólicas, refrescantes y tabacos labrados; a terceros y hasta los servidores y empleados públicos.

#### **2.4.12 Extinción de la facultad fiscal de imponer la multa fiscal.**

Las formas de extinción de la facultad son cuatro: la cosa juzgada, la oblación, la prescripción y la muerte del infractor. Miguel Ángel García Domínguez las da a conocer como:

- A. “Cosa juzgada: no es más que el agotamiento natural del ejercicio de la facultad de imponer la multa correspondiente a la persona que cometió un hecho concreto tipificado como infracción fiscal, lo que ocurre cuando se notifica al infractor de la resolución respectiva en la que se

---

<sup>195</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, Op. cit., nota 109, p. 271

declara que se cometió la infracción, que se le considera responsable de ella y se le condena a pagar una multa en cantidad determinada.

B. Oblación: la oblación constituye una forma de autoimposición de una multa por el contraventor y la simultánea autoejecución de la pena al pagar la multa autoimpuesta al mismo tiempo que se repara el daño y se indemniza el perjuicio.

C. Prescripción: establece un límite temporal a la posibilidad del fisco de ejercitar su potestad de imponer castigo por infracciones tributarias, y funciona como medio de mantener el orden, la paz y la seguridad, al darle certeza a las relaciones jurídicas pasado cierto tiempo durante el cual, quien perdió la facultad mantuvo una conducta omisa.

D. Muerte del infractor: la regla general establecida en los artículos 10, 29, y 91 del Código Penal Federal, es aplicable a la materia de infracciones y sanciones fiscales, de conformidad con el mandato contenido en el artículo 6º de este ordenamiento; desde esta perspectiva también se debe afirmar que la muerte del señalado como responsable de la infracción extingue la facultad del fisco de penar la multa con infracción.”<sup>196</sup>

Las causas de extinción de la facultad de imponer multas fiscales por parte de la autoridad fiscal se dividen en cuatro: la cosa juzgada, la oblación, la prescripción y la muerte del infractor. La cosa juzgada consiste cuando se agota el término de la autoridad fiscal para imponer la multa y no puede ejercer de nuevo la facultad para imponer la multa pues contravendría el principio constitucional consagrado en el art. 23.

---

<sup>196</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 84, pp. 424-439

La oblación constituye una forma de la extinción de la facultad de imponer la multa por parte de la autoridad fiscal porque el que se castiga en este caso es el propio infractor y esto se demuestra en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación donde señala en su párrafo quinto que cuando es contribuyente pague la omisión junto con sus accesorios sin que la autoridad se lo señale mediante resolución, es ahí cuando el propio contribuyente se autocastiga dejando sin esta facultad a la autoridad fiscal.

La prescripción, a diferencia de la cosa juzgada es que para que ocurra la prescripción es necesario el paso del tiempo junto con otros elementos para producir consecuencias jurídicas, es la inacción por parte del fisco, que deja de existir la facultad de imponer la multa, y los elementos que intervienen para la prescripción es el orden, la paz, la seguridad jurídica y económica de los particulares, que cuando se de la prescripción no tienen por qué preocuparse por que la autoridad ya no podrá ejercitar su facultad de imponer la multa.

La muerte del infractor, el Código Fiscal de la Federación no establece nada respecto a esta figura pero por su principio constitucional de carácter personal de la multa, con la muerte del infractor en caso de la multa fiscal se extingue la potestad punitiva fiscal y; con los artículos antes mencionados de esta figura en la cita que se está desarrollando también se sigue con el espíritu de el principio constitucional y reafirma que con la muerte del infractor se extingue la facultad del fisco de imponer la multa.

#### **2.4.13 Extinción de la facultad de cobrar la multa fiscal.**

Este apartado toca para el estudio de la extinción de la facultad para cobrar la multa por parte del fisco y la doctrina señala siete causas que son: el pago, la dación de pago, la compensación, la condonación total, la prescripción, cancelación y la muerte del sujeto al que se le impuso la multa.

El autor Miguel Ángel García Domínguez las expresa de la siguiente manera:

A. "Pago de la multa: la causa normal, es el cumplimiento de la pena, esto es, el pago. El pago es la forma natural de extinción de la pena de multa y constituye el agotamiento del ejercicio de la facultad punitiva del fisco y en particular de la facultad de ejecutar la pena.

B. Dación de pago: esta figura no es una forma autónoma de extinguir obligaciones, sino solo una forma de pago, que opera de la siguiente manera; existencia de un derecho de crédito, el deudor ofrece cumplir su obligación con un objeto diferente del debido, el acreedor acepta ese cambio en el objeto, el objeto se entrega a cambio es dado en pago.

C. Compensación: si existe un crédito fiscal integrado por una multa impuesta por infringir las disposiciones tributarias y de acuerdo con las propias leyes fiscales hay una cantidad a favor del infractor, la multa puede extinguirse por compensación.

D. Condonación total: extingue la pena de la multa impuesta por una infracción fiscal, es equiparable al reconocimiento de inocencia en materia de delitos, opera cuando con posterioridad haya quedado firme la resolución en que se hubiere impuesto la multa fiscal, aparece que el condenado es inocente.

E. Prescripción: la prescripción es el medio por el cual, en razón del imperio de la ley, deja de existir la facultad de cobrar la multa impuesta en la resolución que condena a un infractor por haber cometido una infracción tributaria, por la inacción del fisco y el transcurso del tiempo legal.

F. Cancelación: cuando sea incosteable el cobro de una multa o resulten insolventes los responsables, se cancelará

el crédito en las cuentas públicas según el artículo 146, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

G. Muerte del sujeto al que se le impuso la multa: la muerte del sujeto al que se le impuso la multa extingue la facultad del fisco de cobrar esa multa ya impuesta pero no cobrada.<sup>197</sup>

La extinción de la facultad de cobrar la multa fiscal entonces consiste en siete causas de esta la primera es la de el pago de la multa, que es la forma natural del agotamiento de la multa completándose todo proceso que encierra desde el descubrimiento de la infracción hasta que se extingue la multa, cabe señalar que se pagaran en moneda nacional y dentro de los cuarenta y cinco días siguientes después de que surtió efectos la notificación y en dado caso el infractor puede acudir ante la autoridad y pedir una prórroga de pago o pedir que se efectuó en plazos el pago de la multa en un término máximo de treinta y seis meses.

La dación de pago es otra forma de extinguir la facultad de extinguir la facultad de cobro de la multa y otra forma de pago, por la que el infractor por sus intereses o insolvencia le propone a la autoridad de pagarle pero no con dinero si no con un objeto diferente a este, y si la autoridad fiscal acepta, se tendrá como pagada la multa y se extingue el cobro de la multa, en otras palabras, es pago en especie.

La compensación de pago es cuando los contribuyentes en sus declaraciones pagan demás los que le generan cantidades a su favor, en caso de que cometa una infracción y lo sancione la autoridad fiscal hará las actualizaciones correspondientes y le cobrara la sanción del saldo a favor que tiene el contribuyente.

La condonación total, como ya se explico anteriormente es equiparable al reconocimiento de sanción en un delito cuando una vez firme la sanción el

---

<sup>197</sup> *Ibíd*em, pp. 439-452

infractor resultase inocente, y esto es cuando en el proceso de valoración de las pruebas se demuestre que no se cometió la infracción o que una ley le quite el carácter de infracción a la ley que lo declaro culpable la primera vez.

La cancelación se da en dos supuestos, el primero es que el infractor resulte insolvente para pagarla y la otra es que el cobro de la misma por parte de la autoridad fiscal resulte del mismo modo incosteable por lo que se pasara a cancelar la multa, por lo que el fisco no la cobrará y por el paso del tiempo prescribirá.

La prescripción y la muerte del sujeto al que se le impuso la multa corren con la misma suerte que en la extinción facultad de imponer la multa por parte de la autoridad fiscal, pero en este caso es la extinción de la facultad para cobrar la multa.

### **CAPITULO III. DERECHO COMPARADO**

#### **3.1 Derecho comparado de los principios sancionadores de la autoridad administrativa.**

Continuando con la línea de investigación se desarrolla en este capítulo la comparación de nuestro sistema fiscal con el sistema fiscal de España por la herencia de la época colonial donde durante trescientos años el rey de España gobernó México el cual dejo vestigios de los primeros impuestos así como de sus sanciones a los que no los pagaban por lo que se estudia sus semejanzas y diferencias con el sistema fiscal mexicano, empezando con los principios de la

potestad sancionadora con que cuenta la autoridad administrativa al momento de aplicar las sanciones que se traducen en límites para la autoridad y derechos para las personas sujetas a las disposiciones que encuadren su acción u omisión.

### **3.1 La infracción y sanción fiscal en España.**

#### **3.1.1 La infracción fiscal en España.**

La infracción fiscal según Antonio Vaquera García, se basa en dos aspectos, los cuales los expone de la siguiente manera:

“En primer lugar se trata de una conducta de carácter positivo o negativo, como se desprende del inciso de <<acciones u omisiones>>, de tal modo que se está pensando claramente en el supuesto de ausencia de actividad por parte de los sujetos pasivos del gravamen.

En segundo término se concreta el principio de responsabilidad, pero no cualquier responsabilidad, puesto que al mencionar el carácter doloso o culposo, aunque sea con cualquier grado de negligencia se está obviando una de carácter objetivo, por lo que siempre falta una mínima intervención de la voluntad o de la actitud del sujeto infractor.”<sup>198</sup>

De la definición anterior que señala el autor la infracción fiscal la divide en dos partes la primera hace referencia en la primera hace referencia a las obligaciones por parte de los contribuyentes en sus obligaciones fiscales y en la segunda hace referencia a los principio de responsabilidad y de culpabilidad de los cuales como ya se analizaron con anterioridad el de responsabilidad es cuando ya se tiene concretado el infractor y el encuadramiento con el supuesto legal; y el de culpabilidad con la intención que se cometió ya sea dolo o culposo, de ante mano como ya se explico en el derecho fiscal mexicano la culpabilidad no opera en el ámbito fiscal y como también se señala textualmente en la cita anterior “por lo que

---

<sup>198</sup> Vaquera García, Antonio, “la potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario”, *documentación administrativa*, Madrid, núm. 282-283, enero-abril 2009, p. 181

siempre falta una mínima intervención de la voluntad o de la actitud del sujeto infractor”, eso es todo lo que hace falta para corroborar la culpabilidad en materia fiscal mexicana por así decirlo, no se analiza con qué tipo de culpabilidad se cometió la infracción.

José Garberi Llobregat, en ese mismo sentido expone:

“Por infracción fiscal ha de entenderse, pues, aquel comportamiento contraventor de lo dispuesto en una norma jurídica al que se apareja un sanción consistente en la privación de un bien y que no aparece calificado como delito en el ordenamiento jurídico, por lo que se le aplicaran de los principios materiales y procesales penales al ámbito de la potestad sancionadora de la administración.”<sup>199</sup>

Como ya se sabe de manera genérica la infracción es toda aquella contravención de lo regulado por una ley, entonces, extrapolando esta definición al ámbito fiscal entonces la infracción fiscal sería, la conducta antijurídica regulada por el Código Fiscal de la Federación, donde la cual trae aparejada un sanción la cual está debidamente fundamentada, tanto la infracción como la sanción.

### **3.1.2 La sanción fiscal en España.**

En este caso José Suay Rincón señala que la sanción fiscal: “Proviene ciertamente de la administración y se producen en el marco de un procedimiento administrativo, por lo tanto es un acto formalmente administrativo, el cual es resultado del ejercicio de una potestad administrativa.”<sup>200</sup>

Como ya se sabe la sanción fiscal es el producto de una infracción fiscal, el cual deviene del poder ejecutivo o sea de la administración pública, en México regulado por el Código Fiscal de la Federación, el cual comparado con España, la

---

<sup>199</sup> Garberi Llobregat, José, *El procedimiento administrativo sancionador*, 2ª edición, Valencia, tirant lo branch, 1996, p.75

<sup>200</sup> Suay Rincon, José, “La potestad sancionadora de la administración y sus exigencias actuales: un estudio preliminar”, *documentación administrativa*, Madrid, núm. 280-281, enero-agosto 2008, pp. 58-59

administración pública es la encargada de vigilar estas conductas a través de su potestad sancionadora y su respectivo procedimiento, el cual en México el encargado es el Servicio de Administración Tributaria.

Analizando la sanción fiscal Blanca Lozano Cutanda nos remite a otra definición la cual consiste en:

“Toda sanción administrativa entraña la imposición de un mal responsable de la correspondiente infracción. Unas veces comportan la prohibición de realizar ciertas actividades o el cierre de un establecimiento o la restricción de la capacidad del sancionado... Pero más frecuentemente el mal consiste en imponer al responsable de la infracción el pago a la administración de una cantidad de dinero. En ese caso se habla de sanciones pecuniarias.”<sup>201</sup>

Comparándolo con el sistema fiscal mexicano, ambos tienen bastante similitud empezando por la definición de la sanción que es la consecuencia de la infracción, después se señalan los tipos de sanciones que en el caso de México también cuenta con distintas formas de sanciones y dentro de las cuales en ambos sistemas resaltan las sanciones pecuniarias que vienen a ser las multas fiscales.

Para Blanca Lozano la sanción fiscal consiste esencialmente en: “Medios de que dispone la autoridad administrativa investida de funciones administrativas, para asegurar la consecución de los fines que debe desarrollar en el ejercicio de su actividad.”<sup>202</sup>

En este sentido, se supone que las sanciones son los medios para que la administración cumpla con su cometido, comparándolo con México las sanciones cumplen el mismo fin puesto que son sanciones por no cumplir con obligaciones que están reglamentadas en la misma Constitución, las cuales tienen doble función

---

<sup>201</sup> Lozano Cutanda, Blanca, *Diccionario de sanciones Administrativas*, Madrid, editorial iustel, 2010, pp. 985-986

<sup>202</sup> Lozano, Blanca, *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Madrid, editorial marcial pons, 1990, p. 40

la primera es de castigar al contribuyente que incurrió en ellas y la segunda es advertir al contribuyente de que si comete esa acción se le volverá a castigar y buscar que ya no se cometan esas infracciones y cumpla con sus obligaciones como se encuentra regulado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en el Código Fiscal de la Federación.

Continuando en ese sentido de ideas Joaquín de Fuentes Bardají, señala que la sanción fiscal necesita:

“Que haya una norma con rango de ley que describa con carácter previo y suficiente detalle la infracción (principio de legalidad), que haya al menos negligencia en la actuación del sujeto (culpabilidad), que no haya pasado el tiempo que da lugar a la prescripción, que el castigo sea adecuado a las circunstancias concurrentes (proporcionalidad), que no se ponga doble castigo por un solo hecho (non bis in ídem).”<sup>203</sup>

Como se aprecia en pocas palabras para que se concrete la sanción fiscal es necesario que se cumplan los principios de la potestad sancionadora del derecho administrativo como lo señala Joaquín de Fuentes Bardají, comparándolo con el sistema fiscal mexicano como ya se explico anteriormente en este capítulo, en nuestro sistema fiscal si se cumplen con estos requisitos como lo son que se encuentre regulada la infracción y su sanción en la ley que viene a ser el Código Fiscal de la Federación, que sea responsable en este caso porque la culpabilidad no opera en materia fiscal, que la sanción que se impone sea congruente con la infracción realizada, y que no se castigue dos veces por el mismo hecho, y otro aspecto que señala que es la prescripción que es una forma de extinción de la sanción, este caso la multa.

Para complementar lo que viene a ser la sanción fiscal Adolfo Carretero Pérez interpreta que: “La causa objetiva que justifica la sanción es un acto ilícito

---

<sup>203</sup> Fuentes Bajardi, Joaquín de, , *Manual de derecho administrativo sancionador*, Madrid, editorial Thomson Arazandi, 2005, p. 111

anterior, entendiendo por tal una conducta social vulneradora de un mandato o una prohibición jurídica.”<sup>204</sup>

En otras palabras lo que justifica a la sanción fiscal es la infracción fiscal, la cual debe estar reglamentada en una ley donde por obvias razones está tipificada y se señala su consecuencia si se realiza la infracción en mención, lo cual como se comento en citas anteriores la sanción fiscal en el sistema fiscal mexicano cumple con todos los principios de la potestad sancionadora de la administración pública, la cual comprende entre ellos el principio de legalidad que es el que se está haciendo mención en esta cita y el cual se encuentra intrínseco en el CFF.

### **3.2 La multa fiscal en España.**

Al hablar de la multa fiscal Adolfo Carretero Pérez, la define como: “La típica forma administrativa de castigar las infracciones. Consiste en el pago de una cantidad de dinero o equivalente, debe tener un tope pues de lo contrario sería una confiscación. La cuantía de la multa se establece por cada clase de infracción.”<sup>205</sup>

Al comparar los aspectos antes señalados que comprenden a la multa fiscal con el sistema fiscal mexicano son similares puesto que la multa fiscal es la sanción más común la cual se liquida en dinero o en especie y que a su vez tiene límite porque de no serlo así sería además de confiscación inconstitucional pues estaría al libre albedrío de la autoridad y a cada infracción regulada por el Código Fiscal de la Federación le corresponde su sanción establecida en el mismo código.

Otra definición de multa fiscal es al de Blanca Lozano Cutanda, la cual la expresa de la siguiente manera: “Las sanciones pecuniarias son absolutamente dominante. Sobre todo las multas, en el derecho administrativo sancionador dominan por completo las cuales pueden consistir en fijas o proporcionales.”<sup>206</sup>

---

<sup>204</sup> Carretero Pérez, Adolfo, , *Derecho administrativo sancionador*, Madrid, editoriales de derecho reunidas, 1999, p. 3

<sup>205</sup> *Ibíd*em, p. 178

<sup>206</sup> Lozano Cutanda, Blanca, *Op. cit.*, nota 201, p. 986

De la comparación con el sistema fiscal mexicano cabe señalar la similitud del tipo de multas las cuales se cuentan también en el CFF, es decir, las fijas y las proporcionales, entre otras la diferencia estriba en que las proporcionales en el sistema fiscal español las proporcionales se restringen solo en porcentajes y en el sistema fiscal mexicano como ya se vio en el capítulo anterior además de porcentajes se calcula entre un mínimo y un máximo en cantidad de dinero.

Una definición más amplia de la multa fiscal nos la señala Carolina Blasco Delgado, la cual la describe:

“Tal y como se desprende de su denominación, las sanciones pecuniarias o multa, consisten en entregar una cantidad de dinero a la Hacienda Pública en virtud de la comisión de una conducta contraria al ordenamiento, el fundamento de las sanciones pecuniarias es el castigo de los responsables de las infracciones.”<sup>207</sup>

Como se ve la similitud con el sistema fiscal mexicano, el fin es similar, puesto que, como se sabe la multa fiscal es una sanción pecuniaria la cual es consecuencia de una infracción por no cumplir con las obligaciones tributarias y el fin es castigar al infractor así como también prevenir que cometa la misma infracción de nuevo.

Igualmente señala los tipos de multa fiscal:

“Dentro de las sanciones pecuniarias se pueden diferenciar entre las fijas y las proporcionales, las primeras son aquellas en las que el legislador fija la cuantía mínima y máxima que puede alcanzar una multa, mientras que en las segundas la multa resultante deriva de aplicar coeficientes multiplicadores, o porcentajes, a ciertas magnitudes definida en el presupuesto de la infracción y que ha sido tradicionalmente la cuota tributaria.”<sup>208</sup>

---

<sup>207</sup> Blasco Delgado, Carolina, *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, editorial Arazandi, 2003, p. 182

<sup>208</sup> *Ibíd.*, pp. 182-183

Del mismo modo Jaime Aneiros Pereira señala como definición de multa fiscal como:

“La sanción patrimonial, de carácter pecuniario, que consiste en el pago de una cantidad de dinero. Ahora bien el menoscabo patrimonial que experimenta el infractor no es más que un medio para intervenir sobre su voluntad y no sobre su patrimonio.”<sup>209</sup>

Queda claro la definición de la multa fiscal, comparándola con el sistema fiscal mexicano la definición de la multa es prácticamente igual hasta se puede decir que el fin también lo es puesto se dice que la multa no busca el lucro, si no el prevenir que se cometan infracciones por eso es el menoscabo que se produce en el patrimonio del contribuyente para que cumpla con sus obligaciones.

Jaime Aneiros Pereira también menciona los tipos de multas que se aplican en el sistema fiscal de España, en este caso describe la multa proporcional como: “Se determina con arreglo a las divisiones o tantos por ciento sobre el perjuicio causado o la ganancia obtenida.”<sup>210</sup>

La diferencia con el sistema fiscal mexicano estriba en que las multas proporcionales del sistema fiscal español solo se basan en por cientos de los impuestos omitidos o no declarados

Del mismo modo también describe en qué consisten las multas fijas: “Su cuantía no es un múltiplo o una fracción de una determinada magnitud sino una cantidad que la propia ley establece para cada infracción.”<sup>211</sup>

En comparación las multas fijas del sistema fiscal español y del sistema fiscal mexicano corren con la misma suerte, ya que en ambas las que la determina es la propia ley para cada infracción, según sea el caso.

---

<sup>209</sup> Aneiros Pereira, Jaime, *Las sanciones tributarias*, Madrid, editorial marcial pons, 2005, p. 27

<sup>210</sup> *Ibidem*, pp. 27-28

<sup>211</sup> *Ídem*.

En el sistema fiscal español se encuentran reguladas las multas fiscales según Antonio Vaquera García: “Al tratarse de una multa, habrá que estar a la cuantía correspondiente que establecen los arts. 191 a 206 para cada una de las infracciones tributarias.”<sup>212</sup>

Comparando el estudio de las multas fiscales que regula el sistema fiscal español en su Ley General de Tributos que comprenden del artículo 191 a 206, la estructura es muy similar al sistema fiscal mexicano que regula al igual las multas fiscales en el Código Fiscal de la Federación de los artículos 80 a 91-B, del modo que es similar al momento de aplicar a cada infracción su respectiva multa, y diferentes pues obviamente no se encuentra en el mismo supuesto de jurisdicción.

### **3.3 La extinción de las sanciones fiscales.**

Para los distintos tipos de extinción de las sanciones fiscales según Adolfo Carretero Pérez, señala que es:

“El conjunto de circunstancias sobrevenidas con posterioridad a la producción de los hechos constitutivos de la infracción, que dejan sin efecto la facultad de sancionar la administración o la sanción ya impuesta.

Muerte del responsable: tras la constitución puede entenderse que la muerte del infractor extingue la responsabilidad, incluyendo la resolución sancionada notificada y liquidada, aplicable por analogía dada la personalidad de la infracción.

Amnistía en indulto: son facultades otorgadas al jefe de estado, normalmente las amnistías e indultos generales solo han contemplado penas del código penal y no las administrativas.

Perdón de la parte ofendida:

---

<sup>212</sup> Vaquera García, Antonio, Op. cit., nota 198, p. 188

- A) Denunciante, se limita a comunicar a la administración la noticia del hecho que estima que es una infracción, sin otro interés que el de la legalidad.
- B) Interesado, es el llamado reclamante o perjudicado y tiene un interés conexo al de la administración y no privado

Condonación de la administración: es un acto administrativo discrecional que remite una sanción legalmente impuesta pero todavía no ejecutada, previa la solicitud del interesado y con las condiciones legales.

Cosa decidida: los hechos sancionados en un acto administrativo no pueden serlo posteriormente por efecto del non bis in ídem.

Prescripción: la multa es un crédito a favor de la Hacienda Pública y se aplica la Ley General Presupuestaria, en virtud de la cual prescribe a los cinco años.”<sup>213</sup>

Del estudio de los diferentes tipos de extinción de las sanciones fiscales comparándolas con la del sistema fiscal mexicano hay similitudes y diferencias; en primer lugar en el sistema fiscal español se manejan todas las extinciones en un solo apartado por así decirlo y en el sistema fiscal mexicano se manejan en dos apartados si seguimos con esa idea, es decir, la extinción de la facultad fiscal de imponer la multa y la facultad de cobrar la multa fiscal, como se señaló en el capítulo anterior.

Ahora comparando la primera forma de extinción que es la muerte del responsable ambos sistemas la regulan y se aplican de forma similar puesto que debido a la muerte del infractor no se puede cobrar la multa.

En cuanto a la amnistía e indulto, en el sistema fiscal mexicano no se aplica y tampoco está regulada por el Código Fiscal de la Federación, de igual manera el

---

<sup>213</sup> Carretero Pérez, Adolfo, Op. cit., nota 204, pp. 180-194

perdón de la parte ofendida, porque del estudio de esta figura en el sistema fiscal español, en México no existe tercero perjudicado que promueva juicio en contra del infractor, es bien sabido que los impuestos sirven para financiar los servicios públicos, pero en el sistema fiscal mexicano no se regula esta figura, interesante porque beneficia a la sociedad.

Aunque en ambos sistemas fiscales se regula la condonación, tiene objeto diferente mientras que en el sistema español actúa como una reducción de la multa pero cumpliendo varios requisitos legales; mientras que en el sistema fiscal mexicano la condonación es equiparable a extinguir la pena de la multa impuesta por una infracción fiscal, es equiparable al reconocimiento de inocencia en materia de delitos, se puede decir que en el sistema español el infractor busca la reducción cuando la autoridad actuó conforme a la ley y en el sistema fiscal mexicano se busca extinguir totalmente la multa cuando la multa es mal aplicada por parte de la autoridad.

En cuanto a la cosa decidida, cabe señalar que en el sistema fiscal mexicano no se regula, pero, como se señala en la definición remite al principio de non bis in ídem, el cual si está regulado por el sistema fiscal mexicano, entonces, aunque no se encuentre tácitamente expresado como un tipo de extinción, si se cumple, pero como principio no como una figura de extinción

Al hablar de prescripción tanto en el sistema fiscal español, como en el mexicano al hablar de multa se habla también de un crédito fiscal el cual en ambos sistemas prescribe a los cinco años, entonces la prescripción como figura de extinción es similar en ambos sistemas fiscales.

Otras figuras de extinción de las sanciones fiscales son las que señala Jaime Aneiros Pereira, las cuales señala que son:

“El pago o cumplimiento: consistiendo la multa pecuniaria en la obligación de satisfacer una determinada cantidad de dinero a título de sanción, el medio normal de extinción es el pago.

La compensación: se entiende que la sanción se ha desgajado de la deuda tributaria para constituir un crédito de derecho público a favor de la administración, parece que no existe inconveniente alguno en admitir esta causa de extinción.

La prescripción: consiste en la invalidación, por el transcurso del tiempo, del valor que han tenido determinadas conductas ilícitas.

La condonación: se trata de una renuncia al cumplimiento de la sanción basado en ciertos criterios de conveniencia de limitados por la ley.

La muerte del sujeto infractor: para las personas físicas la muerte extingue la responsabilidad derivada de la comisión de una infracción y la sanción misma.”<sup>214</sup>

De las figuras que se cito anteriormente todas se encuentran reguladas por el sistema fiscal mexicano como se encuentran desarrolladas del mismo modo en el capítulo anterior en el apartado de la extinción de la facultad de cobrar la multa fiscal, empezando con el pago el cual es la causa normal, es el cumplimiento de la pena, esto es, el pago. El pago es la forma natural de extinción de la pena de multa

Al comparar la compensación en el sistema fiscal mexicano se conduce de la misma manera, si existe un crédito fiscal integrado por una multa impuesta por infringir las disposiciones tributarias y de acuerdo con las propias leyes fiscales hay una cantidad a favor del infractor, la multa puede extinguirse por compensación.

La prescripción como ya se comparo anteriormente debido a su naturaleza de crédito fiscal, en ambos sistemas fiscales prescribe en cinco años.

La condonación se maneja en ambos sistemas fiscales, pero con la especialidad que en el sistema fiscal español como se cito anteriormente es

---

<sup>214</sup>Aneiros Pereira, Jaime, Op. cit., nota 209, pp. 149-167

renunciar a cumplir la sanción bajo criterios de ley y en el sistema fiscal mexicano como ya se explico es equiparable a la presunción de inocencia.

En la muerte del sujeto infractor cabe señalar que cuando se habla de varios sujetos infractores y fallece uno los demás son solidarios con la infracción y sanción, esto lo es en ambos sistemas fiscales, la diferencia es que en el sistema fiscal mexicano cuando se es albacea las sanciones se heredan y en el sistema fiscal español no cuando no se comprueban como tal.

### **3.4 Derecho comparado con países de Latinoamérica.**

#### **3.4.1 Derecho comparado con Argentina.**

En este apartado se estudia lo relativo con la potestad sancionadora de la autoridad fiscal, la sanción en específico la multa y sus principios.

Para desarrollar lo anterior José Roberto Dromi, menciona como definición de potestad sancionadora:

“Es un complemento con que cuenta la administración para el ejercicio eficaz de de la potestad imperativa o de mando, el ejercicio de esa potestad se materializa en la sanción, que es la consecuencia dañosa que se impone como castigo al hecho de aquellos que lesionan las normas y el orden de la labor administrativa.”<sup>215</sup>

Comparando la definición de la potestad sancionadora argentina, con la del sistema fiscal mexicano es similar puesto que la misma potestad es la facultad con la que cuenta para crear infracciones y sus sanciones, bajo un supuesto legal y que de la comparación el último paso o fin de la potestad sancionadora seria la concretización de la sanción.

---

<sup>215</sup> Dromi, José Roberto, “Potestad sancionadora del estado”, *jurisprudencia argentina*, Buenos Aires, núm. 3658, octubre 1970, p. 2

Otra definición de potestad sancionadora es la que expone Fernando García Pullés, que la expone como: “La facultad de la administración pública derivada directamente de la ley formal, de concretar o perfeccionar la creación de infracciones y sanciones e imponerlas a las personas físicas o jurídicas que estén sometidas a ellas.”<sup>216</sup>

Esta última definición es mas a fin que la definición que se maneja de la potestad sancionadora del sistema fiscal mexicano que señala que la potestad sancionadora es la facultad concedida a la administración pública a través de un ordenamiento legal, para castigar las transgresiones que no constituyen delitos, donde de la comparación no hace falta señalar que la de la institución mexicana también va dirigida y aplicada en el caso de las sanciones a las personas que se encuentran en una relación con la autoridad administrativa.

El derecho argentino maneja diversos tipos de sanciones como las de derecho privado, sanciones de derecho penal, las sanciones judiciales y las sanciones de derecho administrativo. La que nos interesa por la materia y el tema que se está desarrollando son las últimas, es decir las sanciones de derecho administrativo y en tal efecto José Roberto Dromi las señala como:

“Son de carácter disciplinario o contravencional, que en sentido técnico constituyen verdaderas penas pecuniarias, que son impuestos por los órganos que ejercen la función administrativa.”<sup>217</sup>

En el sistema fiscal mexicano las sanciones administrativas las aplican las distintas autoridades fiscales dependiendo el rubro que maneja cada una, las cuales la más común es la multa, entonces de la comparación son similares a en cuanto a las autoridades que las aplican y el tipo de sanción.

---

<sup>216</sup> García Pullés, Fernando, “La potestad sancionatoria de la administración pública y la reforma de la constitución nacional argentina”, *documentación administrativa*, Madrid, núm. 267-268, septiembre 2003-abril 2004, p. 503

<sup>217</sup> Dromi, José Roberto, Op. cit., nota 215, p. 3

Ahora del estudio de los principios de la potestad sancionadora de la autoridad administrativa, se desprende el de legalidad y sus subprincipios, el de culpabilidad y el de *ne bis in ídem*.

Para el estudio del principio de legalidad y sus subprincipios, Fernando García Pullés, lo define como:

“En materia sancionatoria dispone que ningún habitante de la nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso.

Sus subprincipios esenciales:

- a) El principio de reserva de legal, según el cual no es posible la creación de la infracción ni de la sanción sin una norma legal expresa que lo establezca.
- b) El mandato de tipificación, en cuanto establece que esta norma legal debe describir la conducta infractora y las características de la sanción que le corresponde.
- c) La prohibición de la de la retroactividad de la ley *in peius* y la obligación de admitir la retroactividad de la ley de la ley más benigna.
- d) La prohibición de la analogía *in peius*.<sup>218</sup>

Comparando los principios de legalidad del sistema fiscal argentino y del sistema fiscal mexicano, el primero, del análisis del mismo principio encierra varios principios que se regulan en el sistema fiscal mexicano como el de tipicidad y el de irretroactividad.

Continuando con la comparación de los principios de legalidad el mexicano señala en el mismo que la infracción como la sanción deben estar descritas en la ley lo mismo que en el principio de legalidad argentino pero a diferencia que este se divide en diferentes subprincipios.

---

<sup>218</sup> García Pullés, Fernando, Op. cit., nota 216, pp. 516-518

En el subprincipio de tipificación del principio de legalidad, el sistema fiscal mexicano lo regula como un principio aparte del de legalidad, el cual ambos (el del sistema fiscal mexicano como el del sistema fiscal argentino) cumplen con el mismo fin que es el de describir las conductas contraria a la ley administrativa y sus correspondientes sanción, las cuales también deben estar contenidas en la ley.

En cuanto al hablar de irretroactividad benigna, como ya se señaló anteriormente en este capítulo, en el sistema fiscal mexicano opera esta figura, a diferencia que en el sistema fiscal argentino.

En cuanto a la prohibición de la analogía en perjuicio, en el sistema legal mexicano, en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos está en su artículo 14 señala que se prohíbe la analogía, por razones que se deben de estar previstos o regulados cuales son las conductas en este caso en materia fiscal como infracciones y aunque no se regule la analogía en perjuicio no también está prohibida en el sistema fiscal mexicano.

El principio de culpabilidad que describe Fernando García Pullés, consiste en que: “Solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.”<sup>219</sup>

Entonces, se puede decir que del estudio comparado con el sistema fiscal mexicano el principio de culpabilidad es similar al principio de responsabilidad, puesto que este como lo señala el principio de culpabilidad argentino es a quien se le atribuye la acción antijurídica.

Por último el principio de non bis in ídem, Fernando García Pullés, da a conocer que: “El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismo hechos.”<sup>220</sup>

---

<sup>219</sup> *Ibíd*em, p. 521

<sup>220</sup> García Pulles, Fernando, *Op. cit.*, nota 216, p. 523

De la comparación con el principio non bis in ídem del sistema fiscal mexicano, el fondo de ambos principios es que no se pueden juzgar o castigar dos o más veces por un mismo hecho.

### **3.4.2 Derecho comparado con Perú.**

Para el derecho comparado con Perú se estudiara la sanción tributaria y los principios que deben de regirse para la aplicación de las mismas.

Para la definición de sanción tributaria Alejandro Altamirano, la define como: “Si bien es la consecuencia directa del incumplimiento de un deber formal, vale decir de la infracción tributaria, es la sanción.”<sup>221</sup>

De una manera muy amplia se define la sanción tributaria o fiscal, como la consecuencia de la infracción tributaria o fiscal, la cual si se compara con la definición de sanción fiscal del sistema fiscal mexicano, ambas son consecuencias de la infracción fiscal.

Para reforzar la definición anterior el código tributario peruano en su artículo 165: “La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes o cierre temporal de establecimientos.”

Como se desprende del estudio del artículo anterior se desprenden las distintas sanciones que se aplican dentro de las que se nos interesa son las penas pecuniarias, es decir, las multas fiscales.

Comparándolo con el sistema fiscal mexicano, también se cuentan con diferentes sanciones para las distintas infracciones, dentro de las cuales se viene desarrollando la multa fiscal.

En cuanto a los principios del derecho tributario peruano Jorge Bravo Cucci, lo expone que:

---

<sup>221</sup>Altamirano, Alejandro, *Tratado de derecho tributario*, Lima, editorial palestra, 2003, p. 258

“Al establecer una sanción el legislador debe: a) utilizar el dispositivo legal partir ente para establecerla (principio de legalidad), b) tipificar la sanción aplicable a la respectiva infracción (principio de tipicidad), c) ponderar adecuadamente la relación entre la sanción y la infracción cometida, a fin de que la sanción responda a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido (principio de razonabilidad o proporcionalidad).”<sup>222</sup>

De la cita anterior hace referencia a tres principios, el de legalidad, tipicidad y proporcionalidad, los cuales de su estudio y la comparación con los principio de legalidad, tipicidad y proporcionalidad; el primero, en el sistema fiscal peruano solamente hace referencia para establecer la sanción, en el sistema fiscal mexicano el principio de legalidad hace referencia a que para que una sanción se encuentre debidamente regulada como a su antecesor que es la infracción; el segundo, de la comparación ambos principios son similares pues se señala que describa las conductas que se consideran como antijurídicas y su consecuente sanción; y por último , el principio de proporcionalidad en ambos casos se hace alusión a que la sanción que se impone debe ser en relación a la infracción que se cometió, en otras palabras, que la sanción sea equiparable a la infracción cometida.

Otro principio que se utiliza para la imposición de la sanción es el de culpabilidad, el cual Manuel Gómez Tomillo lo conceptualiza: “Para tal principio de la sanción donde no incurra el dolo o la imprudencia, en otras palabras, no es más que la responsabilidad.”<sup>223</sup>

En comparación con el sistema fiscal mexicano, se puede decir que son similares puesto que en el sistema fiscal mexicano no se toma en cuenta la

---

<sup>222</sup>Bravo Cucci, Jorge, “Reflexiones sobre el desconocimiento del derecho al crédito fiscal por incumplimiento o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de deberes formales”, *revista de derecho de la universidad de Piura*, 2007, pp. 70-71

<sup>223</sup>Gómez Tomillo, Manuel, “Derecho administrativo sancionador y derecho penal”, *revista de la universidad de Piura*, 2002, p. 51

culpabilidad, es decir si se cometió con dolo o culpa, se toma en cuenta la acción lo que los hace responsable de la sanción.

### **3.4.3 Derecho comparado con Ecuador.**

En este apartado se compararan las sanciones tributarias y la multa; en cuanto para entender que es la sanción tributaria en el sistema fiscal de Ecuador, Juan Carlos Mogrovejo la da a conocer como:

“La consecuencia prevista por el ordenamiento en los casos de comisión de un ilícito tipificado como infracción, su finalidad es represiva, salvaguardar, propiciar y restablecer el orden de la ley que la propugna, pero de ninguna manera ello puede convertirse en una fuente de recursos para el estado.”<sup>224</sup>

De la comparación de definiciones ambas son semejantes en lo que representa y su finalidad, es decir, ambas son consecuencias de la infracción que viene a ser la sanción y al mismo tiempo busca ser de finalidad represiva que el infractor no cometa de nuevo la infracción puesto que de volverlo hacerlo se le aplicara de nuevo el menoscabo a su patrimonio, de ahí deviene la finalidad represiva y como se viene señalando no busca el ánimo de lucro o recaudación diferentes de los impuestos, para la hacienda Pública.

El tema central de estudio de esta tesis es la multa fiscal, por lo que en el mismo sentido, Juan Carlos Mogrovejo la expone de la siguiente manera:

“Como afectación al patrimonio de la persona, se refiere al pago de una suma dineraria, que no tiene por cometido el sostenimiento de las finanzas públicas ni tampoco fines resarcitorios, puesto que su propósito, consecuente con la compleción misma de la pena, es el mantenimiento del orden jurídico, de allí su connotación preventivo-represiva.”<sup>225</sup>

---

<sup>224</sup> Mogrovejo, Juan Carlos, “Las sanciones tributarias en el Ecuador”, *revista de derecho foro*, núm. 15, primer semestre de 2011, pp.24-25

<sup>225</sup> *Ibidem*, p. 28

La multa es un tipo de sanción por lo que cuenta con la generalidad de la sanción, en este caso que es la consecuencia de una infracción la cual tiene la misma finalidad de la sanción de ser represiva y también con su especialidad que consiste en el pago de una suma de dinero por parte del infractor para prevenir y reprimir de nuevo la conducta que se considera antijurídica.

Comparando esta definición con el de multa fiscal del sistema fiscal mexicano son similares puesto que ambos consisten en el pago de una suma determinada de dinero resultado de la comisión de una infracción, la cual su finalidad es de cuidar que se respeten las leyes establecidas en sus respectivas leyes porque de lo contrario se les aplicara la consecuencia que es un menoscabo al patrimonio del infractor , para que cuando se encuentre en el mismo supuesto piense dos veces si decide incurrir en la infracción de nuevo o cumplir con las normas legales.

En ese mismo sentido Juan Carlos Mogrovejo, señala los tipos de multa las cuales consisten en:

“Estas multas devienen de un marco punitivo genérico que franquea límites mínimos y máximos para su fijación, que están establecidos en la ley determinado por la autoridad administrativa observando las circunstancias en que haya incurrido la infracción.

Existen también multas proporcionales, cuya cuantía resulta de la aplicación de un múltiplo una fracción de una determinada magnitud.”<sup>226</sup>

Siguiendo con el estudio del derecho comparado, se distingue que de la cita anterior se desarrollan similitudes dentro de los sistemas fiscales de ambos países, es decir, del sistema fiscal mexicano como del sistema fiscal ecuatoriano, tales similitudes que surgen de la comparación son los tipos de multas que existen en ambos sistemas en el tema de la sanción fiscal, en este caso la multa. Se observa que se habla de diferentes tipos de multa como: las que se establecen

---

<sup>226</sup> *Ibíd*em, p. 30

entre márgenes de un mínimo y un máximo, y las multas proporcionales (donde se toma en cuenta un porcentaje de la infracción para imponer como sanción).

Analizando los sistemas fiscales se concluye que las similitudes que se señalan cuentan a su vez con los mismos requisitos, que este regulado por una legislación administrativa y se encuentre incurrido el contribuyente en una infracción.

#### **3.4.4 Derecho comparado con Costa Rica.**

En este apartado se analiza los principios en materia sancionadora administrativa de Costa Rica, por lo que Francisco Obando León en un primer término expone el principio de legalidad:

“En materia sancionadora cobra su mayor alcance en el orden penal, indudablemente las garantías las garantías constitucionales que le acompañan son extensibles, con el matiz ya referido, al campo de las infracciones administrativas.<sup>227</sup>”

Se entiende que el principio de legalidad se refleja con más claridad en la aplicación de las penas resultantes de las infracciones y las garantías constitucionales que las complementan que son el de reserva de ley y tipicidad que vienen a garantizar el respeto a la seguridad jurídica de los contribuyentes ante la autoridad fiscal que solo podrá sancionar cuando el contribuyente incurra en ellas siempre y cuando se encuentre en la ley.

Si comparamos con el derecho fiscal mexicano son similares los principios en mención, puesto que, en el mismo precepto que regulan las infracciones y sanciones al momento de crearlas el legislador se tuvo que llevar un procedimiento legislativo para la creación de la ley, cumpliendo con el principio de legalidad, la cual describe las conductas tipificadas como de infracciones y sus consecuentes sanciones, las cuales cualquier contribuyente conocerá con certeza

---

<sup>227</sup> Obando León, Francisco, “El derecho administrativo sancionador y su proyección en el ordenamiento jurídico costarricense”, *Aída*, núm. 3, enero-junio 2008, p. 225

de acuerdo a la comisión de sus conductas sabrá cuando se incurre en conductas lícitas o ilícitas.

También señala el principio de tipicidad, el cual opina de la siguiente manera: “Es indispensable que la ley contenga una determinación clara y precisa de la conducta que se prohíbe y de la sanción a imponer.”<sup>228</sup>

Comparándolo con el principio de tipicidad del sistema fiscal mexicano, ambos son semejantes pues cumplen con señalar claramente cuál es la conducta antijurídica y su sanción al mismo tiempo.

También Costa Rica aplica el principio de proporcionalidad, donde el autor en mención los desarrolla de tal manera que:

“La sanción que se imponga debe estar ajustada al acto ilegítimo que se realizó, lo que implica una proporcionalidad de causa efecto, resultando ilegítima aquella sanción que no guarde esa proporción.”<sup>229</sup>

Resalta que de la comparación de ambos principios los dos son parecidos, ya que, cada infracción trae aparejada una sanción la cual es proporcional porque debido a los diferentes tipos de multas que se maneja en el sistema fiscal mexicano, cuando se aplica la sanción la autoridad debe fundamentar y motivar el porqué se aplica dicha sanción por lo que se debe de encuadrar al principio de proporcionalidad.

Por último también hace mención del principio de non bis in ídem, el cual concretamente señala que: “Nadie podrá ser juzgado más de una vez por el mismo hecho punible”

Donde cabe señalar que existe una gran similitud en el mismo principio que es regulado por el sistema fiscal mexicano, donde señala que no se puede castigar más de una vez por la misma conducta ilícita.

---

<sup>228</sup> *Ibíd*em, p. 227

<sup>229</sup> Obando Leon, Francisco, *Op. cit.*, nota 227, p. 231

#### **CAPITULO IV. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS FISCALES.**

De conformidad con el Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, las multas son sanciones aplicables por infracción a la norma fiscal, siendo estas independientes a exigir el pago de contribuciones y sus accesorios.

Son responsables en la comisión de las infracciones previstas las personas que realicen los supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Puesto que en nuestro sistema fiscal mexicano las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite, a diferencia del particular, que puede hacer todo lo que la ley no le prohíbe, se debe estimar que las autoridades, para actuar con competencia en términos del artículo 16 constitucional al causar perjuicios o molestias a los particulares, deben actuar con facultades legales que les hayan sido otorgadas en la Constitución o en alguna ley.

En ese tono encontramos la limitación de las autoridades al momento de la aplicación de las multas fiscales que se encuentra en el artículo 22 constitucional el cual señala la prohibición de multas excesivas, teniendo tal carácter aquella sanción que este en desproporción con las posibilidades económicas del supuesto infractor, en relación con las características y gravedad del ilícito fiscal, al mismo que el artículo 31 constitucional fracción IV, establece la obligación del mexicano para contribuir al gasto público, es decir, pagar sus impuestos que de lo contrario se estaría incurriendo en una infracción y la sanción sería una multa fiscal.

Al hablar de las obligaciones la autoridad también cuenta con las suyas, al momento de la aplicación de la multa fiscal las cuales se encuentran establecidas en el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, donde es bien sabido debe contener fundamentalmente la motivación y fundamentación del porque de la aplicación de dicha multa fiscal así como su objeto.

Por lo que al hablar de la inconstitucionalidad de las multas fiscales se entiende que las multas que aplica la autoridad fiscal contravienen o no se apegan a lo que señalan los numerales constitucionales, por lo que en este apartado se demuestra que existen multas fiscales inconstitucionales.

#### **4.1 La problemática con las multas fiscales.**

En este apartado se estudia lo relacionado a la dificultad en la aplicación de las multas fiscales según la corriente de ideas de los autores que se citaran, principalmente en su carácter de lucro y no respetar los principios que se han venido señalando.

En un primer término Horacio Roldan señala, en relación a la problemática de la multa:

“Las dos fases en las que se divide la determinación de la pena de multa son, como es sabido, por un lado, la representada por la gravedad del hecho y la culpabilidad del agente, y, por otro, la constituida por las condiciones económicas del culpable. La razón de

ser de esta división se halla en que, con ella, se espera que se consigan en la práctica una serie de ventajas, con las que, a nivel teórico, se asocia el sistema, pero no tanto en las excelencias del propio fenómeno divisorio.

De otra parte, la gran amplitud de los límites de los cuales el juez puede moverse, ha hecho temer de nuevo a algunos que bajo las multas se camuflen auténticas confiscaciones de bienes. Asimismo se ha desconfiado respecto en la información de los jueces para conocer en detalle el mundo económico de los condenados, por lo que tendrían que entrar en la aplicación de la pena pecuniaria nuevos especialistas, relacionados con el mundo de las finanzas.<sup>230</sup>

Como se ha venido desarrollando para que se constituya una multa, es necesario que se den una serie de pasos descritos y establecidos en la ley el primero es que se cometa la infracción la cual es la concertación de una conducta señalada como antijurídica por la misma ley, la cual, en un segundo término por la acción de encuadrarse en la conducta de la infracción se le aplica la sanción que está señalada por la misma ley que describe la infracción y que para que cumpla con los principios que se señalaron en el capítulo pasado, y como lo señala el autor que se está citando que viene a ser la culpabilidad y la proporcionalidad que se tiene que tomar en cuenta al imponerle la sanción al infractor.

Después este mismo autor señala que para que se cumpla con el principio de proporcionalidad cabalmente, habrá que ayudarse de terceros expertos en el tema que calculen de manera adecuada cual es la capacidad económica de cada infractor para que la sanción sea justa, debido al abanico de posibilidades que tiene la autoridad de tipos de multas, es decir, fijas, entre un mínimo y un máximo, y de porcentajes, dependiendo de cuál sea el caso, debido que, aunque se señale o aplique el mínimo de una multa esta debe de estar debidamente fundamentada y motivada.

---

<sup>230</sup> Roldan, Horacio, *El dinero, objeto fundamental de la sanción penal*, Madrid, editorial akal, 1983, pp. 73-74

En ese mismo sentido de ideas y de manera más crítica Bartolomé Bosch y Salom, expone que:

"De todas formas, sea cual fuere su finalidad, dada la soberanía y solemnidad que tiene y que lleva implícito el poder sancionador y sus consecuencias, concretamente la sanción pecuniaria en estos casos, toda participación, bien sea por particulares o por funcionarios, lo es en menoscabo del prestigio, no solo de la función, sino del principio que inspira a la misma, aminorando la rigidez y seriedad del poder correccional, cuando en realidad lo que se persigue por este medio es el logro de un tanto por ciento lo más elevado posible con fines únicamente y exclusivamente lucrativos.<sup>231</sup>"

Según la finalidad de la multa para el autor solo sirve para obtener recursos en beneficio de la misma autoridad, por lo cual, señala que las personas que participan en estos procedimientos burocráticos lo que hacen es desprestigiar y causar desconfianza en los contribuyentes, de lo cual en parte tiene razón porque en la actualidad los contribuyentes son rehaceos a pagar las multas por ellos la gran mayoría son combatidas por la vía legal, ya que cabe señalar que la finalidad de la multa fiscal como lo señala el autor citado anteriormente es de lucrar lo reitero y a continuación se confirma con lo que señala el señala Miguel Ángel García Domínguez, en cuanto a la finalidad de las multas fiscales:

"En efecto, el artículo 31 fracción IV de la constitución establece que las contribuciones se destinarán a cubrir el gasto público; y de acuerdo con el artículo 2º de Código Fiscal de la Federación las sanciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas.<sup>232</sup>

Hasta este punto es lo ideal que lo secundario siga la suerte de lo principal, que las multas sigan en principio la suerte de los impuestos, es decir, que al

---

<sup>231</sup> Bosch y Salom, Bartolomé, *Potestad correccional en la administración local*, Madrid, editorial abella, 1968, pp. 334-335

<sup>232</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, *Derecho fiscal-penal*, México, editorial Porrúa, 1994, p. 387

mismo modo de los impuestos las multas fiscales sean destinados también para que la administración cumpla con su función de proveer correcta y satisfactoriamente los servicios públicos.

Pero como se viene desarrollando la problemática de las multas fiscales, Miguel Ángel García Domínguez, explica que:

“Sin embargo, contraviniendo tal principio, por una parte, el artículo 70-bis del Código Fiscal establece que los ingresos que la Federación obtenga efectivamente de multas que hayan quedado firmes, por infracciones a las disposiciones fiscales distintas a la de la Ley Aduanera, se destinarán a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejerza las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales relativos a dichas disposiciones.

A su vez, el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación establece que los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución se destinarán para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar programas de formación de funcionarios fiscales.<sup>233</sup>”

Como se señala en la cita anterior y en relación con las citas anteriores se logra desentrañar la el fin de lucro con el que se recaudan las multas, con lucro a beneficio de la autoridad mas en especifico a los trabajadores encargados de todo el proceso de notificar hasta ejecutar la multa, y como lo señala lo que se recaudaba de las multas, es decir, el menoscabo del patrimonio del contribuyente era a favor del personal encargado de la cobranza de tales multas, y retomando las palabras de “estímulos y recompensas” que el mismo personal recibía por la realización satisfactoria de el cobro de las multas, no es de extrañarse que se mal

---

<sup>233</sup> Ídem.

impusieran para que en el mismo ámbito de lucro obtener ya sea el estímulo o la recompensa.

De igual manera el dinero que se cobraba por gastos de ejecución, no eran destinados para el gasto público, era destinado para la mejor capacitación de funcionarios fiscales y del mismo modo crear un fondo de productividad, donde se logra ver el fin de lucro por parte de la autoridad.

Donde también cabe mencionar que en la actualidad ambos artículos en la actualidad fueron derogados, lo cual representa un beneficio para los contribuyentes, siendo que ya no se busca el menoscabo de manera abusiva por parte de la autoridad para su propio beneficio, pero como se señaló anteriormente dejan un desprestigio y desconfianza de parte de los contribuyentes porque no a pesar que fueron derogados no se señala otro artículo donde se establezca la finalidad de la multa.

En ese mismo sentido expone Miguel Ángel García Domínguez también que:

“El artículo 20, octavo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, dispone que los pagos que se hagan se aplicaran a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución; pero incorrectamente previene que antes que al adeudo principal se aplicará el pago a los accesorios, en el siguiente orden:

- I. Gastos de ejecución.
- II. Recargos.
- III. Multas.
- IV. La indemnización del 20% sobre el monto de los cheques recibidos por las autoridades fiscales que sean presentados en tiempo y no sean pagados.<sup>234</sup>”

---

<sup>234</sup> Ídem.

Por lo que en la línea de ideas que se viene manejando, primero se tiene que liquidar lo que se distribuye por burocracia y en un último tiempo se pagara lo relativo a los impuestos y que beneficia a la sociedad en general y no al personal de la autoridad.

Así mismo también explica Miguel Ángel García Domínguez:

“Las multas fiscales deben ser una fuente de ingresos para el estado; han de ser una disminución del patrimonio del infractor y un incremento del patrimonio estatal, en la misma medida que reduce el del infractor.

Si la infracción fiscal ofende a la sociedad toda, el importe de la multa debe beneficiar a toda la sociedad y no limitativamente a unos pocos individuos, el que esto ocurra constituye una indudable injusticia, ya que no se le da a lo que tiene derecho, y se le concede a ciertos sujetos algo a lo que moralmente no tienen derecho.<sup>235</sup>”

Lo ideal es que la multa sea fuente de ingresos para que se ingrese al arca para la prestación de los servicios públicos pero como la multa es diferente a las contribuciones que son las encargadas de esto, es donde no se pueden considerar para beneficio de la sociedad.

Es ahí donde surge el problema porque si la multa es consecuencia de la infracción de un impuesto no corre con la misma suerte de este y que a su vez beneficia a la misma autoridad y no a la sociedad, aunque los artículos antes señalados fueron derogados es la naturaleza de la multa por no ser contribución.

Desde otro punto de vista Héctor Moreno Núñez, explica que:

“Una postura que parte de la concepción de que la visión negativa del derecho, basada en la sanción, siendo importante, es insuficiente para lograr que las personas cumplan con sus obligaciones fiscales. Ciertamente el incumplimiento y la infracción a

---

<sup>235</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 232, p. 389

las normas son parte de la condición humana. Ciertamente también, la visión del fisco, como un ente superior con derecho a extraer recurso de la economía privada, constituye una visión que se ha venido imponiendo a lo largo de los últimos años. La justificación es el gasto público que se considera indispensable para que el estado pueda incidir en el desarrollo equitativo, integral y sustentable de la población. La verdad es que, a medida de que observamos las desigualdades sociales, el injusto reparto de la riqueza la falta de seguridad, y todo aquello que muestra la ineficacia del estado, muchos se preguntan si vale la pena lo que se paga de impuestos para recibir tan poco en reciprocidad.<sup>236</sup>

La teoría que se señala va encaminada con la postura que se viene desarrollando de la desconfianza por parte del contribuyente hacia la autoridad fiscal y la sanción, en este caso la multa sea parte del impuesto para que forme parte del gasto público, ya que señala que no se recibe a diferencia con lo que se paga de impuestos, donde al mismo tiempo hace referencia a los distintos principios que se manejaron en el capítulo anterior como el proporcionalidad pero más allá de la proporcionalidad que se viene manejando de que la sanción debe de ser equivalente a la infracción, en este caso se maneja la proporcionalidad de riqueza, es decir, que los contribuyentes con mayor patrimonio o riqueza contribuya mas para el gasto público y de igual manera los demás contribuyentes, que aporten dependiendo sus posibilidades, y que se equitativamente, si cumplen los que tienen menos de igual manera deberán de cumplir los que tienen más, pero debido a que la sanción no es una contribución solo se beneficia a la burocracia.

Otra problemática es la contradicción de tesis en materia fiscal porque por un lado como se señalo en el artículo anterior la retroactividad benigna en beneficio del infractor no aplica por la materia pero por otro lado existen jurisprudencias que si lo avalan como la siguiente:

---

<sup>236</sup> Moreno Núñez, Héctor, *argumentación e interpretación jurídica*, México, editorial Porrúa, 2010, p. 283

“Tratándose de multas, es de entenderse que constituyen la sanción a una infracción legal, y que el legislador ha estimado que la sanción justa para el hecho infractor, es la prevista en la norma. Tratándose de impuestos o derechos, puede decirse que el fisco tiene derecho a percibir la cantidad legalmente establecida, en el momento en que se realizan los hechos que dan nacimiento a la obligación fiscal, y que al realizarse tales hechos, queda concretada a favor del fisco una situación fiscal. Pero tratándose de multas, malamente podría decirse que se ha concretado a favor del fisco una situación jurídica por la sola comisión de la infracción, ya que tales multas no constituyen la manera legalmente normal de proveer a los gastos públicos, sino solo una sanción a una conducta infractora, con miras a evitarla en el futuro, y en ocasiones, a reparar sus efectos. pero si el legislador modifica la ley, ya sea suprimiendo la infracción o sancionándola en forma más benigna, debe concluirse que legalmente resultaría una sanción desmedida el aplicar la multa anterior durante la vigencia de la nueva ley, aunque se trate de hechos acaecidos en la vigencia de la anterior. ni puede pensarse que al realizarse los hechos se ha concretado una situación jurídica que establezca derechos a favor del fisco, ya que no se ve fundamento legal para que se estime que tiene derecho a sancionar con exceso una falta, a la que según el legislador no debe ya considerarse como tal, ni se ve que en tales casos pueda razonablemente tener derecho a enriquecerse percibiendo cantidades que el legislador ha venido a estimar, en el momento de determinar la sanción, como excesivas o improcedentes, ya que no podrían considerarse equitativas (artículo 31, fracción IV, constitucional). En consecuencia, tratándose de multas, este tribunal considera que cuando la ley posterior es mas benéfica que la anterior, el fisco debe siempre atenerse al texto de la nueva ley, para aplicarlas, cuando se trate de multas que no hayan sido aun

determinadas y notificadas pues, en principio, en estos últimos casos si se habrá concretado ya una situación, sin que haya texto legal para fundar la revocación o modificación de la sanción.<sup>237</sup>”

Parafraseando los que señala en esta Tesis Jurisprudencial el Tribunal Colegiado de Circuito, es lo que se ha venido señalando en toda esta tesis de grado y no viene a cambiar de parecer, se está de acuerdo la naturaleza de la sanción eso, está perfectamente reconocido y sabido, que es la consecuencia de la infracción que se regula por la autoridad, pero lo que viene al caso en esta Jurisprudencia y que viene señalando en este capítulo es cuando se dice que la multa no es una forma de proveer para el gasto público, puesto que la multa no es una forma de contribución sino que es un accesorio de la infracción establecida para un impuesto que viene a ser una de las formas normales para sufragar el gasto público, por lo que, se menciona que en caso concreto de la multa en cuestión de la retroactividad se debe aplicar este principio que menciona que cuando exista una nueva ley y beneficia legalmente al infractor se tendrá que aplicar en beneficio de este, siempre y cuando los hechos con que se sancionó no hayan quedado firmes, y esto se dice porque como se ha venido mencionando la multa es un accesorio y constituyen una obligación como tal con el fisco como lo son los impuestos, porque principalmente esa es la función del fisco recaudar los impuestos no en si recaudar las sanciones, en este caso las resultantes de las multas, por lo que se debe de aplicar el principio de retroactividad benigna al infractor.

Otro criterio de la Suprema Corte en la aplicación retroactividad benigna al infractor es:

“La regla general en materia tributaria enuncia que, en principio, no hay obligación de aplicar la ley de manera retroactiva en beneficio del causante; sin embargo, acorde a pronunciamientos emitidos por este Alto Tribunal, pueden existir excepciones, como cuando se utilizan criterios propios del derecho penal respecto de

---

<sup>237</sup> Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Sexta Parte, p. 63

multas fiscales. como por ejemplo cuando un precepto es reformado o adicionado a fin de salvaguardar principios constitucionales (existiendo inclusive precedentes que declaren inconstitucional la norma que fue aplicada al sujeto) y, simultáneamente, de modo injustificado se limita -bajo algún mecanismo legal- la aplicación de la norma reformada o adicionada, de tal manera que la causa que motivó la modificación legal o la declaratoria de inconstitucionalidad permanece, afectándose así el principio de supremacía constitucional cuya finalidad es salvaguardar la jerarquía de la Constitución Federal sobre las normas inferiores, implicando disposiciones que son contrarias a ella. otra razón para apoyar esta excepción es que la única prohibición expresa en la Constitución Federal es la de aplicar disposiciones retroactivas en perjuicio, sin que exista una limitación en el sentido contrario, por lo cual no se está frente a un caso de colisión entre principios que exigiera una ponderación por parte del juzgador. Así, la excepción no se materializa simplemente por considerar una posibilidad de beneficio para el gobernado, sino que es el medio idóneo para otorgar plena vigencia a la garantía de seguridad jurídica, de conformidad con el principio de supremacía constitucional.<sup>238</sup>”

De la jurisprudencia antes citada denotan tres elementos principales, 1) la regla general para no aplicar la retroactividad en materia tributaria, 2) la excepción de aplicar la retroactividad en el caso de que se reforme la ley que regula la multa y al mismo tiempo la declare inconstitucional o sobre pase el principio de supremacía, y, 3) cuando están en contravención los principios y se pondera en beneficio del infractor para no dejarlo en estado de indefensión.

En el primero de los casos como ya se había mencionado en el capítulo anterior, en el apartado del derecho comparado, se explicó que en materia

---

<sup>238</sup> Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, Diciembre 2006 , p. 178

tributaria no se aplicaba la retroactividad en beneficio del infractor pero al mismo tiempo existen excepciones a esta regla general debido a los criterios que se utilizan de las multas fiscales, la primera excepción es cuando existan circunstancias donde no se aplique la retroactividad benigna se estaría en una situación contraria a lo que regula la misma constitución, como lo es, cuando se reforma un artículo y se denota su inconstitucionalidad aun así siga su curso y cause perjuicio a la misma constitución y las leyes que regula en este caso por hablar de la ley que regula la multa, se la misma se derogara bajo el principio de supremacía, que se basa en que la constitución se encuentra en la jerarquía más alta sobre las leyes inferiores e inaplicando disposiciones que vayan en contra de ella, por lo que se aplica la retroactividad benigna en beneficio del infractor para respetarle sus principios constitucionales y los demás que le concedan las leyes secundarias.

La segunda excepción consiste en la prohibición de la aplicación retroactivamente en perjuicio del infractor, por lo que cuando existan un conflicto entre principios el juzgador tendrá que ponderarlos, por lo que como se señalo la prohibición lo más viable es la aplicación de los principios en beneficio de infractor y no se hace para beneficiar al mismo infractor sino que se hace por el mismo principio de supremacía y asegurar que se aplique de manera justa las sanciones por parte de la autoridad y para no vulnerar los principios y derechos con los que cuenta el infractor.

#### **4.2 Las multas fiscales prohibidas por la constitución.**

Dentro de las prohibiciones que se encuentran reguladas por la constitución encontramos las de los artículos 14 y 16, donde Miguel Ángel García Domínguez las expone de la siguiente manera:

“El primer párrafo del artículo 14 constitucional prohíbe a los órganos de la Administración fiscal imponer multas dando, en perjuicio del infractor, efecto retroactivo a las leyes, lo que puede realizarse en dos supuestos:

- a) Cuando una ley nueva establece un tipo de infracción que antes no existía, señalando una pena de multa para una conducta anteriormente no sancionada, y esta ley se aplica a un hecho ocurrido durante la vigencia de la ley anterior, cuando tal conducta estaba impune.
- b) Cuando una ley antigua tipifica una infracción y la castiga con multa de cierta cuantía, y la nueva ley modifica la ley antigua agravando la situación del infractor, en relación con eximentes, atenuantes agravantes, o al contenido de la infracción, o bien a sus consecuencias, estableciendo una multa más severa, y la nueva ley se aplica a la contravención durante la vigencia de la ley anterior.<sup>239</sup>

Lo que prohíbe el artículo 14 constitucional es la retroactividad en perjuicio del sancionado, en este caso, maneja dos supuestos en los cuales está prohibida la aplicación de la retroactividad en perjuicio del sancionado.

El primer supuesto que maneja es que se aplique una nueva ley y señale una conducta como infracción que esta sancionada con una multa la cual antes de que entrara en vigor la nueva ley dicha conducta estaba permitida, por lo que se castigue en materia tributaria, en este caso en específico de la sanción de multa esta prohíbo por la Constitución, el otro supuesto es que:

Es que cuando existe una ley que regula una conducta como infracción y sancionada con multa y entre una nueva ley la cual señala una pena más grave de la ley anterior, pero cuando la nueva se aplique en vigencia de la anterior, claramente se está cometiendo la retroactividad en perjuicio del sancionado, de manera que, se le aumenta el monto de la multa a pagar lo que le perjudica en su patrimonio y esto a su vez también está prohibido por la constitución.

En su segundo párrafo el artículo 14 constitucional señala que: “Prohíbe al fisco emitir resolución sin haber tramitado previamente el procedimiento que al

---

<sup>239</sup> Garcia Dominguez, Miguel Angel, Op. cit., nota 232, pp. 378-379

efecto establezca la ley expedida con anterioridad al hecho que constituya la infracción tributaria.<sup>240</sup>”

Como ya se comento en el inicio de esta tesis, para imponer una multa es necesario todo un proceso administrativo el cual esta reglamentado por la ley y vigilado por la autoridad, por lo cual si se pretende imponer una multa sin haber agotado el juicio señalado, se estará incurriendo en un acto ilegal, porque no se respeta lo que se establece en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional y por tal consecuencia la multa sería considerada inconstitucional.

En el tercer párrafo del artículo 14 constitucional el mismo autor señala que:

“Prohíbe a las autoridades administrativas encargadas de juzgar las infracciones fiscales, imponer por analogía o por mayoría de razón una multa cuando en la ley no se establezca que la conducta que le sirve de motivo haya de castigarse con esta pena; igualmente se prohíbe infligir pena de multa distinta, cualitativa y cuantitativamente, de la que se halle exactamente decretada en la ley y para la contravención tributaria de que se trate.<sup>241</sup>”

Entonces el tercer párrafo del artículo 14 constitucional señala dos tipos de prohibiciones, la primera que consta en la no aplicación de analogía en las sanciones, lo que quiere decir que cuando si se comete una infracción se tienen que encuadrar todos los requisitos que señala la ley para que se imponga la sanción de la multa, debido a que, la analogía es un principio de interpretación del derecho que se sustenta en la semejanza que debe existir entre el caso previsto y el no previsto, lo que se relaciona con el segundo supuesto de no aplicar sanciones distintas a las que se establecen en la ley para cada infracción, por lo que la prohibición de estos dos supuestos hace que la autoridad al momento de aplicar la sanción tenga que ser tomando en cuenta las cualidades que tiene en

---

<sup>240</sup> Ídem.

<sup>241</sup> Garcia Dominguez, Miguel Angel, Op cit., nota 232, pp. 378-379

relación con la infracción que se cometió y la sanción que esta trae aparejada, no crear una multa nueva a su libre albedrío.

Otra prohibición que se contempla en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la que se establece en el artículo 16, la cual Miguel Ángel García Domínguez, indica que consiste en:

“Prohibir emitir resolución imponiendo multa fiscal que no conste por escrito, que no sea emitido por autoridad competente y que no esté debidamente motivada y fundamentada.<sup>242</sup>”

Entonces a contrario sensu, para que se emita de manera correcta tiene que ser por medio un documento escrito, emitido por autoridad competente y que se encuentre debidamente motivado y fundamentado, ya que, si cumple con estos requisitos se estará viciando la imposición de la multa, porque los únicos capaces de impartir justicia, en este caso de imponer una sanción es la autoridad fiscal, la cual debe levantar un documento donde el cual se señale el porqué se le impone la multa, así como también, tales motivos fundamentados en los artículos donde se regula la infracción y la sanción que trae aparejada.

Para que sean consideradas prohibidas las multas en la constitución deben de contemplar ciertos requisitos como los señala Miguel Ángel García Domínguez:

“En los artículos 21 y 22 de la Carta Magna se establece diversas prohibiciones que demarcan las facultades del estado en materia de multas fiscales.

El artículo 21 constitucional, prohíbe al legislador establecer multas fiscales mayores del 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.<sup>243</sup>”

---

<sup>242</sup> Ídem.

<sup>243</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 232, pp. 377-378

La prohibición señalada en el artículo 21 constitucional protege al que menos tiene, en dado caso que se aplique una multa a una persona de bajos recursos o que no tenga trabajo o simplemente que no cuente con un salario fijo no se le podrá imponer una multa mayor de un día de salario, la cual se calculara con el salario mínimo vigente al momento de la infracción y la aplicación de la sanción, lo cual no quiere decir que es exento de pagar la multa por el simple hecho de ser una persona de bajos recursos económicos, lo que se busca que no se caiga en una multa excesiva e incosteable por el infractor.

En cuanto a la prohibición del artículo 22 constitucional hace mención de que:

“Se prohíbe la multa excesiva; el calificativo indica ya la causa de su reprobación, pues es inhumano, antisocial, y contrario a los fines mismos de la pena, dejar a un contribuyente sin lo indispensable para vivir, obligándolo a buscarse lo necesario por cualquier medio, incluyendo el delito; pero aun en sujetos de gran fortuna constituye un injusticia por la falta de proporcionalidad entre la multa y la contravención.<sup>244</sup>

Principalmente esta prohibición hace referencia a el principio de proporcionalidad porque hace mención de las diferentes clases sociales, porque para una persona de bajos recursos económicos una multa que a sus posibilidades le es excesiva a diferencia de una persona con mejor capacidad económica donde ambos se encuentren en la mismo posición jurídica, cometido la misma infracción y por lo tanto se les impuso la misma sanción para la persona de mejor posición económica no le es excesiva ni mucho menos y la paga sin ningún problema.

Para que una multa sea considera como inconstitucional no tiene que ir más allá de límites que la misma constitución señala, de donde se señala por obvias razones su inconstitucionalidad, por eso para empezar con este apartado se

---

<sup>244</sup> Ídem.

explicaran cuales son los limites que la Constitución señala en sus artículos 22 y 23 principalmente en la aplicación de las multas fiscales que señala Jesús Quintana Valtierra, que son:

“1. Prohibición de multa excesiva y confiscación. Por multa excesiva debe entenderse “la sanción pecuniaria que está en desproporción a las posibilidades económicas del multado”. La autoridad administrativa, atendiendo a la gravedad de dicha infracción y a las condiciones económicas del infractor, debe señalar el momento de la multa. Si la infracción cometida no es grave y las condiciones económicas de aquel son precarias, al imponerle una multa del máximo previsto en la ley, se estará aplicando una multa excesiva.”<sup>245</sup>”

Como se demuestra con las multas excesivas descritas por el artículo 22 constitucional y el principio de proporcionalidad están íntimamente relacionados, porque tanto la finalidad del principio de proporcionalidad como la prohibición de la multa excesiva es la misma, es decir, que se aplique una sanción conforme a la posibilidad económica del infractor, así como también, que se tome en cuenta la gravedad o en este caso las atenuantes o agravantes que implican la determinación de la multa, y, todo esto recae en que dicha multa sea justa y sea liquidable por parte del contribuyente.

Otra prohibición que señala el mismo autor y el mismo precepto legal es el de:

“2. La confiscación de bienes. Consiste en la adjudicación que hace el estado a su favor de los bienes de una persona sin ningún apoyo legal.

Consecuentemente, afirma, mientras que a confiscación es una medida administrativa arbitraria, que implica abuso de autoridad de un servidor público que se encuentra investido de competencia

---

<sup>245</sup> Quintana Valtierra, Jesús, *Derecho tributario mexicano*, 3ª edición, México, editorial trillas, 1997, p. 360

legal y que, aprovechándose de ella, desposee ilegalmente a un gobernado de sus propiedades.<sup>246</sup>

Al hablar de confiscación se entiende de un bien tangible, pudiendo ser un bien mueble o inmueble, pero al hablar de la multa excesiva si se intenta cobrar una multa desproporcionada se equipara a la confiscación, y de la propia lectura de confiscación se denota su naturaleza ilegal, ya que, se hace con toda la intención de apoderarse de un bien por parte del servidor público en perjuicio del gobernado, sin que exista de por medio una disposición o mandato legal para ello.

Una tercera prohibición que se desprende del artículo 22 constitucional es el de: “3. Prohibición de las penas trascendentales. Una pena es trascendental cuando no solo afecta al autor del hecho delictivo por ella sancionado, sino que su efecto sancionador se extiende a los familiares del delincuente que no participaron en la comisión del delito.<sup>247</sup>”

Con lo que se protege es que demuestre la personalidad y la responsabilidad del infractor y que no se afecte en cualquier caso un familiar como lo señala el precepto constitucional o inclusive un tercero que no tiene nada que ver con la comisión de la infracción y el delito.

Al hablar de la prohibición de multas trascendentales Miguel Ángel García Domínguez expone que: “Es la que habría de infringirse a un sujeto distinto de aquel a quien es atribuible la conducta tipificada como infracción y ajeno a dicha conducta, lo que implicaría que se estaría castigando a un inocente.<sup>248</sup>”

En este sentido Jesús Quintana Valtierra y Miguel Ángel García Domínguez también señalan la prohibición que se establecen en el artículo 23 Constitucional: “El citado precepto establece: nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o condene.<sup>249</sup>”

---

<sup>246</sup> Ídem.

<sup>247</sup> Quintana Valtierra, Jesús, Op. cit., nota 245, p. 361

<sup>248</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 232, p. 378

<sup>249</sup> García Domínguez, Miguel Ángel, Op. cit., nota 245, p. 361

Que no es más que el principio de non bis in ídem, que se desarrollo en el capítulo anterior, y que en materia tributaria por lo general se presenta cuando una misma acción puede ser juzgada como infracción y delito al mismo tiempo.

#### **4.3 Multas fiscales inconstitucionales en la jurisprudencia.**

En este apartado se hace un estudio de las multas fiscales inconstitucionales desde el punto de vista de las tesis jurisprudenciales de las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como también jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito.

En la jurisprudencia en cuanto a la inconstitucionalidad de las multas fiscales inconstitucionales se dividen en gran parte en la garantía regulada en el artículo 22 de la Carta Magna, que es, el de la prohibición de las multas excesivas y por otra parte se declaran como inconstitucionales las multas fiscales fijas.

Pero antes de empezar a describir las jurisprudencias primero hay que señalar cuáles son los requisitos que tienen que contar todas las multas fiscales para que sean constitucionales, de lo contrario son inconstitucionales, como lo señala la siguiente tesis:

“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. 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 deba estar debidamente fundado y motivado sin excepción alguna.<sup>250</sup>”

---

<sup>250</sup> Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. IX, marzo de 1999, p. 1422

Por lo con este regla general donde se tiene que tomar en cuenta la gravedad de la infracción, la infracción y la capacidad económica del infractor, y desde luego la debida fundamentación y motivación de los actos de autoridad, en este caso, la imposición de la multa, si no se cumple con lo antes descrito toda multa como tal se considerará inconstitucional.

#### **4.3.1 Multas fiscales inconstitucionales por ser fijas.**

En el rubro de la tesis es sanción pecuniaria fija e invariable. Es inconstitucional, donde señala que:

“El artículo 22 de la Constitución Federal de la Republica, prohíbe la multa excesiva entendiéndose por esta, aquella pena pecuniaria que no corresponde a las condiciones económicas de la persona afectada, o que razonablemente es desproporcional con el valor del negocio en que se cometió; de tal suerte, que cuando la sanción pecuniaria es fija e invariable, se impide con ello a la autoridad administrativa individualizar la multa, es decir, tomar en cuéntalas condiciones económicas del infractor, y la gravedad del ilícito fiscal.<sup>251</sup>”

De tal modo que las multas fijas como se señalo en la regla general de la constitucionalidad de las multas y en la misma tesis antes citada es inconstitucional, puesto que, por su naturaleza de ser fija no se le da la posibilidad a la autoridad de ver la capacidad económica del infractor, comparar la infracción con la sanción y que esta sea proporcional, no, las multa fijas no toman en cuenta tales consideraciones donde por tal motivo se reitera su inconstitucionalidad.

Otra tesis que habla sobre las multas fijas es la que lleva por rubro multas fijas. Las leyes que las establecen son inconstitucionales, donde principalmente señala que:

---

<sup>251</sup> Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. II, julio de 1995, p. 275

“El establecimiento de multas fijas a 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.<sup>252</sup>”

Donde una vez más se hace referencia de los parámetros que la autoridad debe de tomar en cuenta para la individualización de la multa y que esta sea conforme a la capacidad económica de cada contribuyente y con apego a la ley, si no lo hace se declara inconstitucional la ley que señala este tipo de multas, es decir, fijas.

Un ejemplo de las multas fijas que se han declarado por jurisprudencia son los siguientes casos: “Multa fija. El artículo 165 de la ley de los servicios de vialidad, transito y transporte del estado de Jalisco que la establece, es inconstitucional.<sup>253</sup>”

“Multa fija. el artículo 20, fracción II, del reglamento sobre el peso, dimensiones y capacidad de los vehículos de autotransporte que transitan en los caminos y puentes de jurisdicción federal, que la establece, resulta inconstitucional al infringir los artículos 22 y 31, fracción IV, de la constitución general de la republica.<sup>254</sup>”

“Multa fija. El apartado del acuerdo del secretario de comunicaciones y transportes del estado de puebla, por el que establece el tabulador de infracciones para el servicio público de transporte y servicio mercantil, que prevé su imposición a quienes llevan a cabo la conducta descrita en el artículo 168, fracción vi, del reglamento de la ley de la materia, viola el artículo 22 de la constitución federal.<sup>255</sup>”

---

<sup>252</sup> Pleno, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. II, julio de 1995, p. 19

<sup>253</sup> Tribunal Colegiado de circuito, Novena Época, Semanario Judicial de a Federación y su Gaceta, t. XVI, agosto 2002, p. 1326

<sup>254</sup> Segunda Sala, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 408

<sup>255</sup> Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero 2009, p. 2771

De tal manera de los ejemplo anteriores donde las diferentes leyes que establecen la multa fija, se les declara inconstitucional por violar la garantía que consagra el artículo 22 de la constitución, la cual es la de la multa excesiva, puesto que al momento de aplicar la autoridad la multa fija no se toma en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente y se les aplica el castigo por igual a todos de manera invariables y rígidas, entran en el ámbito de las multas excesivas las cuales como ya se vio en líneas anteriores tales multas (excesivas) están prohibidas por la constitución y si alguna legislación hace caso omiso a las cualidades que se señalan para que la multa sea conforme a los lineamientos para que se consideren constitucionales, entonces serán inconstitucionales

#### **4.3.2 Multas fiscales inconstitucionales que se calculan en porcentajes.**

Como se señala en la siguiente tesis que por rubro lleva el sistema que establece su imposición en porcentajes fijos viola el artículo 22 constitucional:

“Con un sistema de imposición de sanciones en porcentajes fijos, la individualización de la multa no se consigue, toda vez que cualquiera que sea la conducta omitida o realizada, el porcentaje de la sanción será siempre, para todos los casos invariable.<sup>256</sup>”

Como se advierte en la tesis anterior todo recae en la prohibición que señala el artículo 22 constitucional, de tal modo que, cuando las multas son en un porcentaje fijo, es muy similar a las multas fijas, porque cada multa que se aplique con los porcentajes fijos a cada infractor se le juzgara por igual, no haciendo distinción entre cada uno, por lo cual las multas de porcentaje fijo se consideran inconstitucionales.

Otra tesis que señala sobre porcentajes de las multas fiscales es la que señala, multas fiscales. Aun siendo la mínima, no es absoluta ni irrestricta la facultad de la autoridad para imponerlas:

---

<sup>256</sup> Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, febrero 1995, p. 21

“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.<sup>257</sup>”

La imposición de una multa como todo acto de autoridad sin excepción debe de encontrarse revestido y sustentado en una fundamentación y motivación jurídicas, no existe ningún argumento que exima de tales requisitos a los actos de autoridad que aquí se revisan. En la especie, se hace necesario que la autoridad impositiva cite el precepto legal que regula la existencia de la sanción que se aplica, entendiéndose motivación, y que se precisen las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que se tuvieron en consideración para determinar la multa de que se trate, de tal manera, que si se opta por el mínimo y no se motiva y fundamenta debidamente se estaría actuando en contra de la constitución.

Hablando de las multas entre porcentajes se habla que van de un mínimo a un máximo, como lo es la siguiente tesis que expone:

“Multa fiscal mínima actualizada. la autoridad que la impone con base en la resolución miscelánea fiscal, debe motivar la sanción, sólo en cuanto a la parte actualizada.”, exige de la autoridad fiscal que, al imponer una multa mínima, motive la parte actualizada de ésta, en tanto que el cálculo que realiza el Servicio de Administración Tributaria para determinarla, es un acto administrativo que, por sí mismo, no modifica ni deroga los montos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, sino que sólo los actualiza, motivación que,

---

<sup>257</sup> Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena Época, t. IX, marzo 1999, p. 1421

por cierto, debe satisfacerse mediante la explicación pormenorizada tanto del factor de actualización, como de la parte actualizada de la multa, a fin de que el gobernador esté en posibilidades de conocer el procedimiento de determinación respectivo y, en su caso, pueda impugnarlo por vicios propios. Por ello, cuando la autoridad fiscal impone alguna de las sanciones previstas en el código tributario y, en lugar de proceder en los términos que fijó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el criterio citado, se limita a observar y aplicar la cantidad publicada en diferentes ediciones del Código Fiscal de la Federación como "actualizada" (la cual no corresponde al monto decidido por el legislador), su actuación es ilegal, pues la cita de ese monto no sustituye a las operaciones aritméticas que den como resultado la cantidad actualizada de la multa, aunque así se difunda en las ediciones mencionadas por razones de practicidad en la consulta de ordenamientos fiscales.<sup>258</sup>"

De tal modo que aunque se aplique la multa mínima la autoridad debe de expresar de forma lisa y clara cuál fue su motivación para la aplicación de esa sanción, del mismo modo se hace en el caso de las multas que se actualizan, es decir, las actualización de las cantidades de las sanciones corren con la misma suerte de la sanción, se tiene que señalar su fundamentación y motivación, como se señala en la tesis en mención, lo cual se lleva por procedimiento separado que no deroga las cantidades con que se sanciono en primer lugar si, por lo que es deber de la autoridad señalar si se actualiza la cantidad y se cobre una cantidad totalmente diferente de la cual sancionó al infractor, por lo tanto, es inconstitucional pues deja en estado de indefensión al contribuyente o infractor, puesto que como lo señala la misma jurisprudencia debe tener conocimiento del procedimiento de actualización de la multa el infractor para en cualquier caso impugne lo que le resulte conveniente.

---

<sup>258</sup> Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVIII, noviembre de 2003, página 153.

La actualización de las multas es consecuencia de la falta de pago oportuno de contribuciones, esto es, para que se origine la obligación de cubrir las multas actualizadas al fisco, es imprescindible la existencia de una contribución que no se haya pagado en la fecha establecida por la ley; de ahí que, lógicamente, si no causa contribución alguna no puede incurrirse en actualización de multas, ni se pueden originar multa, ya que estas son producto de infracciones fiscales que deben ser impuestas en función a diversos factores, entre los que destacan elementos subjetivos, la naturaleza de la fracción y su gravedad.

#### **4.3.3 Multas fiscales inconstitucionales por ser excesivas.**

Como ya se describió en lo que consisten las multas excesivas por parte del artículo 22 constitucional toca estudiar lo que la jurisprudencia entiende por multa excesiva:

“No existiendo una base legal que permita calificar cuando debe estimarse como excesiva una multa, el juzgador necesita tener en cuenta fundamentalmente los dos elementos que sigue: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor y que la sanción pecuniaria este en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.<sup>259</sup>”

Esta tesis viene a aportar un poco más, ya que, señala que se deben de tomar en cuenta dos aspectos para que una multa sea constitucional, que debe de haber proporcionalidad entre la multa y la capacidad económica del infractor, y; que a su vez la multa este en proporción de la infracción que se cometió, cabe que señalar que de lo contrario o a contrario sensu se estaría aplicando una multa inconstitucional.

---

<sup>259</sup> Segunda Sala, Semanario de la Suprema Corte de Justicia, Quinta Época, t. LXXXV, agosto 2003, p. 2187

En este sentido la tesis que señala la multa excesiva señala que: “Se debe de entender por esto a toda sanción pecuniaria que rebasa los límites de lo ordinario y lo razonable; este en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal y la capacidad económica del multado.<sup>260</sup>”

Entonces para la autoridad ¿qué se entiende por ordinario y razonable en cuanto a las multas excesivas?, en el ámbito que la multa rebasa la capacidad económica se entiende su exceso, pero a lo relativo de ordinario y razonable es donde entra la individualización de los sujetos contribuyentes y su capacidad patrimonial para en dado caso pagar una multa que sea costeable para ellos.

Se señala una tesis más que sostiene que las multas excesivas son inconstitucionales: “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 practicas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor.<sup>261</sup>”

Como se señaló en la tarea de vigilar la autoridad que se cumplan las obligaciones fiscales de los contribuyentes en su afán de detener las prácticas evasoras, imponen multas excesivas con el fin de reprimir tales prácticas, pero no toman en cuenta la capacidad económica del infractor que llega a encuadrar en los supuestos que se señalan para tales motivos, por lo cual en este caso el fin no justifica los medios y se hacen de actividades inconstitucionales para evitar la evasión fiscal.

La tesis que señala en cuanto a la calificación de las multas excesivas:

“La teoría defendida por el mayor numero de tratadistas, consiste en dejar al criterio prudencial del juzgador, en cada caso particular, la calificación de si una multa es excesiva o no. Este criterio es de aceptarse por ser más jurídico y justo, dado que no es

---

<sup>260</sup> Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta , t. III, abril 1996, p. 418

<sup>261</sup> Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta ,t. III, febrero 1966, p. 322

posible establecer una norma general que atienda a las condiciones económicas de cada infractor, que en definitiva es la única que puede tenerse en cuenta para valorizar con equidad el carácter de la multa aplicada.<sup>262</sup>”

En este sentido se apoya la tesis que señala: “Si bien es cierto que compete primariamente a la autoridad oficiosa determinar la existencia de una infracción y graduar la cuantía de una multa imponible, también lo es que el Tribunal Fiscal de la Federación está facultado para examinar la legalidad de la sanción y para decidir si una sanción es excesiva.<sup>263</sup>”

De las dos tesis anteriores se entiende que para señalar el exceso en una multa se hace por parte oficiosa y en la segunda tesis hay un segundo filtro que es el Tribunal de la federación, por lo tanto, tales multas deben de cumplir con las cualidades señaladas por el artículo 22 constitucional que exista relación de proporción entre la multa y la capacidad económica del infractor, así como también, que la multa tenga congruencia con la infracción que se cometió, de tal modo que el juzgador deberá de calificar la multa tomando en cuenta estas cualidades y ser justo e imparcial en su decisión, puesto que, su finalidad como servidor público es la impartición de justicia.

En ese mismo sentido la siguiente jurisprudencia señala entorno a la inconstitucionalidad de las multas excesivas:

“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 practicas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción este en relación directa con la causa que origino la infracción y con el

---

<sup>262</sup> Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, t. LXXII, p. 3795

<sup>263</sup> Pleno, Semanario judicial de la Federación, Sexta Época, t. XXI, p. 49

momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos.<sup>264</sup>"

En esta jurisprudencia cabe señalar que el artículo en mención duro en vigencia hasta el 2006, donde se reformo y por obvias razones no encuadra esta jurisprudencia, pero lo que se toma en cuenta es la esencia de tal jurisprudencia, la cual en nos expone que para la imposición de las multas en general se debe de respetar todos los principios mencionados con anterioridad para una buena aplicación de la multa como sanción fiscal, donde se señala que dependiendo la gravedad deberá ser la sanción lo cual hace referencia al principio de proporcionalidad, lo mismo que la capacidad económica con que cuenta el infractor al momento de realizar la infracción que da nacimiento a la sanción, legalidad y tipicidad que deviene en un principio de la ley que regula la infracción y que se demuestra en esta jurisprudencia, por lo tanto hace relevante esta jurisprudencia en su fondo aun sigue buscando que la multa sea justa para el infractor.

Por otra parte la siguiente jurisprudencia en el caso de las multas fiscales excesivas expone que:

"La fracción II del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación dispone: "Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente: ... II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este código"; por su parte la fracción III, del artículo 86, del mismo ordenamiento legal dispone: "A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas: ... III. De N\$ 500.00 a N\$ 12,500.00, a la establecida en la fracción III. ." Del texto de los preceptos legales

---

<sup>264</sup> Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo II, febrero de 1996, p. 32

transcritos se advierte que no permiten la calificación de la gravedad de la infracción, ni razonar el monto de la misma, ni tomar en cuenta las circunstancias especiales del caso; el perjuicio ocasionado al fisco federal con esa conducta y las condiciones económicas del contribuyente infractor, por tanto, es manifiesto que la multa impuesta con fundamento en los artículos transcritos resulta inconstitucional en virtud de que transgrede lo dispuesto en los artículos 16 y 22 constitucionales.<sup>265</sup>”

Como se desprende de la simple lectura de la tesis antes señalada, cuando se aplica la sanción por obstrucción a las autoridades fiscales en la facultad de comprobación, donde es de mucha importancia señalar que en el Código Fiscal de la Federación, en su última reforma publicada de fecha doce de diciembre de dos mil once, las cantidades aumentaron cinco veces de las que se señala esta jurisprudencia, es decir, en vez de aplicarse la sanción de \$500.00 a \$12,500.00, se aplica hasta la última reforma del Código Fiscal de la Federación antes mencionado la sanción de \$2,600.00 a \$65,080.00 por lo que hasta la actualidad dicha sanción es considerada inconstitucional, puesto que vulnera la seguridad jurídica del infractor que se describen en el artículo 16 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se respetan los principios contenidos en el artículo 22 de nuestra carta magna, sin mencionar los principios que se han venido mencionando, por lo que queda demostrada la inconstitucionalidad de esta multa fiscal con los argumentos que se señalan en la antes citada jurisprudencia y como se viene desarrollando en este apartado.

---

<sup>265</sup> Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Diciembre de 2009, p. 1558

## CONCLUSIONES

Primera.- El primer antecedente que se tiene en materia fiscal fue la Ley de Justicia Fiscal con la que también se creó el primer Tribunal Fiscal de 1936.

Segunda.- Cuando el contribuyente actuó mediante dolo o culpa al no cumplir con su obligación constitucional de aportar para el gasto público, que además se encuentra regulado por el Código fiscal de la Federación en su capítulo IV, pues deriva de las infracciones, es decir, no puede existir la infracción jurídicamente sin sanción, ni la sanción puede existir sin la conducta infractora previa, y según el tipo de infracción que cometió el contribuyente es el tipo de castigo que se le impondrá que a su vez la multa cumple dos funciones la de resarcir el daño ocasionado al fisco por el incumplimiento y hacerle saber al contribuyente que si vuelve a incurrir en esas acciones u omisiones se hará acreedor de otra multa.

Tercera.- La potestad sancionadora es el brazo armado de la administración pública para castigar las transgresiones que no constituyen delitos, los elementos de la sanción fiscal son que proceden de autoridad fiscal, son aflictivas, prosigue un ilícito, finalidad represora, su aplicación es regulada por un procedimiento.

Cuarta.- La multa fiscal es una sanción que impone el estado en el ejercicio de su potestad sancionadora con el objeto de castigar y reprimir las infracciones cometidas que traen como consecuencia la violación a las disposiciones fiscales, los elementos son que una ley prohíba cierta conducta, es decir, se concrete esa conducta, que será sanción para la conducta concretada y este en una ley así como el monto de la sanción y que la autoridad señale los motivos de su aplicación donde su naturaleza es represiva y preventiva.

Quinta.- Los principios del derecho sancionador administrativo en el derecho comparado del sistema fiscal que se compararon con España y los países de centro y sudamericanos fueron los de: legalidad, non bis in ídem, irretroactividad, tipicidad, culpabilidad, responsabilidad y el de proporcionalidad; los cuales debido a su semejanza con el sistema en mención y el sistema fiscal mexicano, facilito su comparación los cuales cumplen con la misma función.

Sexta.- Para la imposición de las multas respecto a infracciones cometidas, las autoridades no deben apoyarse en conceptos genéricos, ni en razonamientos generales susceptibles de ser aplicados a cualquier causante, porque los mismos no permiten establecer con precisión la gravedad de la conducta observada por el contribuyente, pues no se incluyen razonamientos comparativos que permitan delinear la importancia de las infracciones frente a los ingresos que debe percibir el Estado, ni los elementos para considerar si es o no reiterativo la conducta del causante, debe especificarse con claridad la cuantía de las operaciones que realiza el contribuyente, los medios de que se valió la autoridad para inferir de ellas, el estado o condición económica del contribuyente de lo contrario se considera inconstitucional.

Séptima.- Una multa será considerada excesiva y, por lo tanto, inconstitucional, cuando se fije como tal una cantidad invariable y en su imposición, por lo tanto, no se puede tomar en consideración la gravedad de la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor.

Octava.- Las multas aplicadas entre un mínimo o un máximo, o entre porcentajes son inconstitucionales puesto que al momento de aplicarlas se hacen de manera general para todos los contribuyentes de incurrir en un incumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin tomar en consideración la gravedad de la infracción, el daño ocasionado al fisco federal, la capacidad económica del infractor.

## **PROPUESTA:**

En este apartado se pretende hacer una aportación para la tesis que se viene desarrollando, que lleva por nombre el estudio integral de las multas fiscales. Como se ya se dijo en la tesis que se mencionó anteriormente en los cuatro capítulos anteriores se desarrollan aspectos diferentes como por ejemplo en el primer capítulo se toca lo referente a los antecedentes de las multas, en el segundo capítulo se expone lo relacionado con la multa dentro de la doctrina con todos sus elementos, en el tercer capítulo se explica el derecho comparado de nuestro sistema fiscal mexicano con otros países y en un último capítulo expone la inconstitucionalidad de la multa fiscal principalmente en jurisprudencias de las diferentes salas de la suprema corte de la nación.

De tal modo de teniendo en mente lo que es la multa fiscal del desarrollo de esta tesis en general y tomando los cuatro capítulos antes mencionados la propuesta es:

- Debido a la problemática en la aplicación de las multas y que cumpla con los todos los principios a favor del contribuyente (legalidad, proporcionalidad, tipicidad y responsabilidad) es necesarios que cuando algún contribuyente incurra en una infracción que sea sancionado con la multa (legalidad y tipicidad) , que a este se le dé un tratamiento de a cuerdo a su situación económica y a la infracción correspondiente así cumpliendo con el principio de proporcionalidad y responsabilidad, pero dándole una línea diferente a la generalidad que se presenta en el articulo donde se señala la sanción, es decir, aunque viene cierto si incurre en la infracción y se hace merecedor de la sanción que impone el artículo de la ley fiscal, se

debe de ir más allá, por que decir esto, puesto que no todos los infractores incurrir en las mismas situaciones más allá de que sea por acción u omisión se hace referencia a la situación económica de los contribuyentes porque como bien se demostró en los diferentes tipos de multa ya sea entre un mínimo o máximo, fijas, entre otras; porque para unos contribuyentes la sanción no puede ser un tanto agresiva en su patrimonio a diferencia de otros que si podría ser un detrimento en su patrimonio. Por lo que, por parte de la autoridad no debe de guiarse por la generalidad de la ley pero si debería por lo menos en el ámbito de las multas fiscales ser mas individual, puesto que como contribuyentes le entregan información a la autoridad cuanto es el patrimonio con el que se desenvuelven, y por tal situación debería de ser mas individual la aplicación de las multas fiscales y no solo por el beneficio económico del contribuyente si no también que se cumpla con los principios antes mencionados y sea un sistema fiscal efectivo, lo que llevara en tener confianza por parte del contribuyente hacia la autoridad fiscal así como también no se llevaría a cabo tanta evasión fiscal y por otro lado se recaudaría lo correspondiente a cada contribuyente.

En pocas palabras que cuando se aplique una multa se haga un investigación de la situación del contribuyente, antes de aplicarla y así sea de manera justa y conforme a derecho.

## FUENTES CONSULTADAS

### Libros:

- Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. México.
- Agirreazkuenaga, Iñaki, La coacción administrativa directa, Madrid, editorial civitas
- Altamirano, Alejandro, Tratado de derecho tributario, Lima, editorial fiscal mexicbpalestra, 2003.
- Álvarez Ledesma, Alejandro. Et al. Derecho fiscal. Ed. Mcgraw-hill. México. 1998.
- Aneiros Pereira, Jaime, Las sanciones tributarias, Madrid, editorial marcial pons, 2005.
- Arriola Vizcaíno, Adolfo, Temas fiscales, México, editorial Themis, 1982
- Azuela Güitrón, Mariano. La Defensa Eficaz del Contribuyente. México.
- Benalcázar Guerron, Juan Carlos, El acto administrativo en materia tributaria, quito-ecuador, ediciones legales s.a., 2007
- Bielsa, Rafael, Tratado de derecho administrativo, 5ª edición, Buenos aires, depalma, tomo V, 1965
- Blasco Delgado, Carolina, La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias, Madrid, editorial Arazandi, 2003.
- Bosch y Salom, Bartolomé, *Potestad correccional en la administración local*, Madrid, editorial abella, 1968

- Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho fiscal I, 6ª edición, México, iure editores, 2010
- Carretero Pérez, Adolfo, Derecho administrativo sancionador, Madrid, editoriales de derecho reunidas, 1999.
- Cazorla Prieto, Luis Maria. Derecho Financiero y Tributario. Ed. Aranzadi. España. 2001
- De Fuentes Bardají, Joaquín, Manual de derecho administrativo sancionador, Madrid, editorial Thomson Aranzandi, 2005.
- De la Cueva, Arturo, Derecho fiscal, México, editorial Porrúa, 1999
- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, 11ª edición, México, editorial Porrúa, 1988
- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México. 1980
- De Urbano Castrillo, Eduardo, La deuda fiscal, España, la ley, 2009
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, El derecho disciplinario de la función pública, México, instituto nacional de administración pública a.c., 1990
- Delgadillo Gutiérrez, Luis. El Sistema de Responsabilidad de los Servidores, Ed. Porrúa. México, 1996.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. México, 1999
- Diep Diep, Daniel. La Evolución del Tributo. México. 2003
- Diez ochoa, José María, Derecho tributario sancionador, España, centro de estudios financieros, 2006
- Engels, Federico. El Origen de la Familia. 4ª edición. México. 1988.
- Eseverri, Ernesto, Derecho tributario parte general, Madrid, tirant lo blach, 2006
- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. 13ª edición. México. 1975
- Galván Muñoz, Jesús. Constitución y Sanciones Administrativas: Hacia una Garantía de Seguridad Eficaz. México. 1999.

- Garberi Llobregat, José, El procedimiento administrativo sancionador, 2ª edición, Valencia, tirant lo branch, 1996
- Garberi Llobregat, José, El procedimiento administrativo sancionador, 3ª edición, Valencia, editorial tirant lo Blanch, 1998.
- García Belsunce, Horacio, Derecho tributario penal, Buenos Aires, ediciones depalma, 1985
- García de Enterría, Eduardo, Curso de derecho administrativo , 2ª edición, Madrid, editorial civitas, 2005
- García Domínguez, Miguel Ángel, *Derecho fiscal-penal*, México, editorial Porrúa, 1994
- García Domínguez, Miguel Ángel, Teoría de la infracción fiscal, México, cardenaz editor y distribuidor, 1982
- García Gil, Javier, Suma de las infracciones y sanciones administrativas, España, editorial Aranzadi, 1995
- García Gómez, Francisco, Sanciones administrativas, 2ª edición, Granada, editorial comares, 2004
- García Máñez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Ed. Porrúa. México
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Ed. Depalma. 7ª edición.vol. I. Argentina. 1999
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Procedimiento tributario, Buenos Aires, depalma, 1984
- Gómez Tomillo, Manuel, Derecho administrativo sancionador. Parte general, Pamplona, editorial Aranzadi, 2008.
- González Macías, María Dolores, Infracciones y sanciones fiscales, Guadalajara, indetec, 1997
- González Rivas, Juan José, Las sanciones administrativas en la doctrina del tribunal jurisprudencial del tribunal constitucional, del tribunal supremo, de la audiencia nacional y de los tribunales de superiores de justicia, Madrid, doctrina y jurisprudencia, 1999

- González-Salas Campos, Raúl, Los delitos fiscales, México, pereznieto editores, 1995
- Gurfinkel de Wendy, Lilian, Russo, Eduardo Angel. Ilícitos Tributarios. Ed. Depalma. 3a edición. Argentina. 1999
- Korenfeld Federman, David, Sistema sancionador mexicano teoría de la sanción administrativa, México, instituto nacional de administración pública a.c., 2005
- Levene, Ricardo, Introducción al derecho contravencional, Argentina, ediciones de palma, 1968
- Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho fiscal represivo, 2ª edición, México, editorial Porrúa, 1997
- Lomelí Cerezo, Margarita, El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal, México, editorial continental, 1961
- Lomelí Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Ed. Porrúa. México. 1997
- Lozano Cutanda, Blanca, Diccionario de sanciones Administrativas, Madrid, editorial iustel, 2010.
- Lozano, Blanca, La extinción de las sanciones administrativas y tributarias, Madrid, editorial marcial pons, 1990.
- M. Palavecino, Federico y Barbato, J. Daniel, *Responsabilidad por deudas y multas impositivas y aduaneras*, Argentina, la ley, 2001
- Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Ed. McGraw-hill. Mexico. 1995
- Margain Manautou, Emilio, Nociones de política fiscal, 3ª edición, México, editorial Porrúa, 2005
- Marichal, Carlos. Et al. De La Colonia a Nación: Impuestos y Política En México, 1750-1860. Ed. Colegio de México. México.
- Martínez Herrera, Gerardo. Manual de Procedimiento Tributario. Ed. Leyer. Colombia. 1999
- Menéndez Moreno, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario. Ed. Lex Nova. 2ª edición. España. 2001

- Montoro Puerto, Miguel, La infracción administrativa características manifestaciones y sanción, Barcelona, ediciones nauta, 2007
- Moreno Núñez, Héctor, *argumentación e interpretación jurídica*, México, editorial Porrúa, 2010
- Nava Negrete, Alonso. Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa. México
- Nieto, Alejandro, Derecho administrativo sancionador, 4ª edición, Madrid, tecnos, 2008.
- Nieto, Alejandro, Derecho administrativo sancionador, cuarta edición, Madrid, tecnos, 2005
- Ortega Maldonado, Lecciones de derecho fiscal, México, editorial Porrúa, 2009
- Perez-Piaya Moren, cristina, El procedimiento sancionador tributario, Valencia, tirant lo Blanch, 2008
- Plaza Ventura, Patricia, Las sanciones comunitarias: su aplicación a las empresas, España, editorial edijus, 1999
- Ponce Gomes, Lic. Francisco, Ponce Castillo, Lic. Rodolfo. Derecho Fiscal. Ed. Banca y comercio. 2ª edición. Mexico. 1997
- Posadas Belgrano, Horacio García, Derecho tributario, Montevideo, centro estudiantes de derecho, 1960
- Quintana Valtierra, Jesús, Derecho tributario mexicano, 2ª edición, México, editorial trillas, 1998
- Quintana Valtierra, Jesús, *Derecho tributario mexicano*, 3ª edición, México, editorial trillas, 1997
- Ramírez Gutiérrez, José Othon. Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa. México. 1985
- Ramírez Marín, Juan, Derecho administrativo mexicano, México, editorial Porrúa, 2009
- Rebolledo Herrera, Oscar. Introducción al Derecho Fiscal. Ed. Universidad Juárez Autónoma de Tabasco. México. 2002
- Rios Granados, Gabriela, Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente en México, México, UNAM, 2006

- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Oxford. México. 2000
- Rodríguez Mejía, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones. Ed. Porrúa. México. 1994
- Roldan, Horacio, *El dinero, objeto fundamental de la sanción penal*, Madrid, editorial akal, 1983
- Saavedra, Edgar, Penas pecuniarias, Bogotá, editorial Themis, 1984
- Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa. México.
- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Cardenas. 11<sup>a</sup> edición. México
- Sánchez, Mayolo. Derecho Tributario. Ed. Cardenas. 2<sup>a</sup> edición. México. 1988.
- Serra Rojas, Andrés, Derecho administrativo, 2<sup>a</sup> edición, México, editorial Porrúa, 1961
- Serra Rojas, Andrés, Derecho administrativo, México, editorial Porrúa, 1959
- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México. 1977
- Varona Alabern, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmatica tributaria*, Madrid, ediciones jurídicas y sociales s.a., 2009
- Venegas Álvarez, Sonia, Derecho fiscal, México, Oxford, 2010
- Yanome Yesaki, Mauricio, Compendio de derecho fiscal, México, editorial Porrúa, 2009
- Ybarra Bores, Alfonso, *La ejecución de las sanciones administrativas en el ámbito de la unión europea*, Sevilla, instituto andaluz de administración pública, 2006
- Zanobini, Guido, Derecho administrativo, 12<sup>a</sup> edición, Chile, editorial jurídica de Chile, 2001
- Zorzona Perez, Juan, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, editorial civitas s.a., 1992

#### **Revistas:**

- Ángel Martínez Lago, Miguel, “sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, *crónica tributaria*, Madrid, núm. 119, 2006.

- Bravo Cucci, Jorge, “Reflexiones sobre el desconocimiento del derecho al crédito fiscal por incumplimiento o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de deberes formales”, revista de derecho de la universidad de Piura, 2007.
- Caballero Sánchez, Rafael, “Las formas de extinción de la responsabilidad administrativa”, justicia administrativa, Madrid, núm. Extraordinario, editorial lex nova, 2001.
- Carlos Mogrovejo, Juan, “las sanciones tributarias en el Ecuador”, revista de derecho foro, núm. 15, primer semestre de 2011.
- Cueto Pérez, Miriam, “Los principios de la potestad sancionadora de las administraciones públicas. tipicidad y responsabilidad”, documentación administrativa, Madrid, núm. 280-281, enero-agosto 2008.
- El Imperio Sol. Revista Mexicana de Arte y Cultura, vol. 12, 1988
- García Pullés, Fernando, “La potestad sancionatoria de la administración pública y la reforma de la constitución nacional argentina”, documentación administrativa, Madrid, núm. 267-268, septiembre 2003-abril 2004.
- Gómez Tomillo, Manuel, “Derecho administrativo sancionador y derecho penal”, revista de la universidad de Piura, 2002.
- Junceda Moreno, Javier, “Los principios de proporcionalidad y prescriptibilidad sancionadores”, documentación administrativa, Madrid, núm. 280-281, enero-agosto 2008.
- Menéndez Sebastián, Eva María, “Los principios de la potestad sancionadora de las administraciones públicas. legalidad e irretroactividad”, documentación administrativa, Madrid, núm. 280-281, enero-agosto 2008.
- Obando León, Francisco, “El derecho administrativo sancionador y su proyección en el ordenamiento jurídico costarricense”, Aída, núm. 3, enero-junio 2008.
- Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM, México, vol. 2, núm. 3. 2006
- Roberto Dromi, José, “Potestad sancionadora del estado”, jurisprudencia argentina, Buenos Aires, núm. 3658, octubre 1970.

- Suay Rincón, José, “La potestad sancionadora de la administración y sus exigencias actuales: un estudio preliminar”, documentación administrativa, Madrid, núm. 280-281, enero-agosto 2008.
- Vaquera García, Antonio, “la potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario”, documentación administrativa, Madrid, núm. 282-283, enero-abril 2009.

### **Legislación:**

- Código Fiscal de la Federación
- Código Tributario (Perú)
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley General Tributaria (España)

### **Jurisprudencia:**

- Pleno, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. II, julio de 1995, p. 19
- Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. IX, marzo de 1999, p. 1422
- Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena Época, t. IX, marzo 1999, p. 1421
- Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, febrero 1995, p. 21
- Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Sexta Parte, p. 63
- Pleno, Semanario judicial de la Federación, Sexta Época, t. XXI, p. 49
- Segunda Sala, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 408
- Segunda Sala, Semanario de la Suprema Corte de Justicia, Quinta Época, t. LXXXV, agosto 2003, p. 2187
- Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, Diciembre 2006 , p. 178
- Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, t. LXXII, p. 3795

- Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. II, julio de 1995, p. 275
- Tribunal Colegiado de circuito, Novena Época, Semanario Judicial de a Federación y su Gaceta, t. XVI, agosto 2002, p. 1326
- Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero 2009, p. 2771
- Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVIII, noviembre de 2003, página 153
- Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta , t. III, abril 1996, p. 418
- Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. III, febrero 1966, p. 322
- Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo II, febrero de 1996, p. 32
- Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Diciembre de 2009, p. 1558

#### **Páginas de internet:**

- Espinosa Velázquez, K. El control jurisdiccional de los actos administrativos derivados del ejercicio de la potestad sancionadora de la administración pública, en Contribuciones a las Ciencias Sociales. México. 2012.
- [www.eumed.net/rev/cccsc/21/](http://www.eumed.net/rev/cccsc/21/) 07/12/12
- <http://hongaz4ever.blogspot.com/2010/04/antecedentes-historicos-de-los.html>, 07/12/12
- [http://www.sat.gob.mx/civismo\\_fiscal/contenidos/miescuela/pdfs/primaria/5to/Bloque1.pdf](http://www.sat.gob.mx/civismo_fiscal/contenidos/miescuela/pdfs/primaria/5to/Bloque1.pdf), 07/12/12
- Terrangui, Marco Antonio. La Pena de la Multa. <http://www.terragnijurista.com.ar/libros/pmulta.htm>. 07/12/12