

CAPITULO TERCERO

LAS MULTAS FISCALES

1. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

El Poder Ejecutivo realiza un sinnúmero de actos administrativos que pueden ser impugnables porque deben cumplir con ciertos requisitos que la Constitución establece, la imposición de sanciones son actos administrativos de tipo coercitivo.

Acosta Romero define al acto administrativo como:

La manifestación unilateral de voluntad que expresa una resolución o decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, trasmite y declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.

Es el acto administrativo la existencia de una decisión unilateral previa por parte del titular del órgano de la administración, o de la ejecución de esa decisión con independencia del contenido y de la forma que posteriormente adopte el acto, y de que, el mismo afecte al sujeto pasivo y sea bilateral o multilateral; su origen es una decisión unilateral, por ejemplo, el nombramiento de un Secretario de Estado. La decisión de nombrar es del Jefe de Estado, y es unilateral, aunque después el acto se convierta en bilateral, al aceptar el nombramiento la persona designada.

Una vez adoptada la decisión unilateral, el paso siguiente es la expresión externa de la voluntad que también se realiza unilateralmente.

La decisión y la voluntad son del órgano administrativo competente que actúa por medio de su titular y precisamente en uno de la

potestad pública, lo que implica que el acto está fundado en Derecho.

Como acto jurídico, implica que puede crear, modificar, transmitir, reconocer o extinguir derechos u obligaciones; por tanto, puede tener una, varias o todas la anteriores consecuencias.

Generalmente, la situación de derecho creada por el acto administrativo es particular o concreta; sin embargo, ello no excluye la posibilidad de que, en ciertas ocasiones, se cree situación jurídica general o, en ciertos casos, una combinación de ambas.

Es generalmente ejecutivo, la doctrina administrativa expone que el acto administrativo tiene dos características: ejecutorio y ejecutivo.¹

En relación con lo anterior se puede vincular la potestad sancionadora del Ejecutivo con el concepto del acto administrativo, toda vez que tienen una esencia similar. Es decir, el Ejecutivo es una autoridad administrativa ineludiblemente los actos que realiza en uso de sus facultades son administrativas, a excepción de algunas facultades sui generis de índole legislativas con que cuenta. El acto administrativo es unilateral, exterior, fundado en derecho, particular o general y ejecutivo.

Todo acto de autoridad está supeditado a lo dispuesto por nuestra Constitución Federal dentro de las garantías individuales para no mermar los derechos de los contribuyentes.

El artículo 16 constitucional establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

¹ Acosta Romero, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo, 2 edición., Porrúa, México, 1998, pp. 394 y 397.

Esta garantía constitucional exige una serie de requisitos que debe satisfacer el acto administrativo cuando se dirija a los particulares, y tendrán que cumplirse por las autoridades que lo emitan. El acto administrativo al destinarse a los particulares ciertamente invade su esfera jurídica. Por ello, debe reunir los siguientes requisitos:

- I. Ser emanado de una autoridad competente, es decir, con facultad legal para ello;
- II. Adoptar la forma escrita. Generalmente es mediante oficio en el que se consignan las características del acto y sus límites, así como la fundamentación y motivación, y firmado por el funcionario competente.
- III. Fundamentación legal, esto es, que la autoridad cite o invoque los preceptos legales conforme a los cuales se le permite realizar el acto dirigido al particular, y
- IV. Motivación. La autoridad debe señalar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho, inmediatas anteriores al acto administrativo que lo originaron.

Se reformo el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece que las promociones de los particulares deberán ser mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. De igual forma, la autoridad va a emitir sus actos administrativos de manera digital a través del correo electrónico que señale el contribuyente, de conformidad con la reforma al artículo 38 del mismo código.

Todo acto de autoridad que incumpla con estos requisitos viola los principios Fundamentales de nuestra Constitución. En resumen, los actos de autoridad administrativa deben dar fiel cumplimiento al precepto invocado, y con mayor razón si violentan la seguridad jurídica de los contribuyentes al imponerse una sanción. Cuando el multado recibe la pena económica u siente vulnerados sus derechos constitucionales,

puede interponerse medios de defensa que indican las leyes o solicitar el amparo de la justicia federal, dependiendo de la violación cometida por las autoridades.

1.1.-INFRACCIONES Y SANCIONES.

Sergio Francisco de la Garza define a la infracción como: toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales.²

La infracción consiste en el incumplimiento de la norma que establece una obligación que habrá de cumplir el administrado y que por consecuencia trae una sanción.

Las sanciones son el medio coercitivo con que cuenta la norma jurídica para forzar su cumplimiento en caso de que el gobernado incumpla con sus obligaciones.

- I. Infracciones. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 71, establece quién es el infractor, cuando menciona que el responsable en la comisión de infracciones es la persona que realice los supuestos ilegales que establecen tales infracciones, así como la que omita el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquella que lo haga fuera de los plazos establecidos.

Clasificación doctrinal de las infracciones del Código Fiscal de la Federación:

- Omisión de contribuciones (artículo 76, o por error aritmético, artículo 78);
- Pérdidas fiscales (por declarar pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, regulada en el mismo artículo 76, que carece de una técnica legislativa al tratar simultáneamente dos hipótesis diferentes, la del caso anterior y este último);

² De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 18ª. Edición, Porrúa, México, 2000, p. 939.

- Errores aritméticos (en el caso de errores aritméticos incurridos en declaraciones, artículo 78);
- Registro Federal de Contribuyentes (tratándose de infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes artículo 80);
- Declaraciones (las relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, y constancia, artículo 82);
- Contabilidad (en aquellos casos respecto de la obligación de llevar contabilidad, artículo 84);
- Instituciones de crédito (respecto de obligaciones fiscales que tengan por cumplir las instituciones de crédito, artículo 84-B);
- Usuarios de servicios financieros (cometidas por usuarios de servicios públicos y cuentahabientes bancarios, artículo 84-D);
- Factoraje (en relación con la cesión de créditos mediante factoraje financiero, artículo 84-E);
- Facultades de Comprobación (tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación, artículo 86);
- Marbetes o precintos (en relación con los marbetes o precintos de bebidas alcohólicas insuficiente, artículo 86-B);
- Garantía insuficiente (por solicitar autorización de pago en plazos con garantía insuficiente, artículo 86-D);
- Control físico (por no llevar control físico de inventarios, artículo 86-F);
- Funcionarios públicos (de los funcionarios públicos, artículo 88);
- De terceros (artículo 90);
- Otras (artículo 91);
- Omisión en cálculos inflacionarios.
- Contador público (cuando no observe alguna omisión de contribuciones en su dictamen, artículo 91-B);
- Devoluciones, acreditamiento o compensaciones (cuando se realice cualquiera de estos actos de modo improcedente, artículo 76).

- II. Sanciones. El derecho no es eficaz sin la existencia de disposiciones coercibles, mucho menos respecto del pago de las contribuciones, porque no habría recaudación sin la imposición de sanciones.

En los últimos años se han incorporado mayores obligaciones impositivas y mayores sanciones. Así es como la autoridad induce al contribuyente a cumplir sus deberes fiscales: obligándolo a realizar incluso actos no propios de su actividad económica.

La autoridad incrementa las cargas administrativas de los contribuyentes, al convertirse en coadyuvante de la actividad fiscalizadora del Estado. Con este tipo de cargas se le ésta acrecentando al particular la posibilidad de cometer más infracciones y con ellos la contingencia de ser sancionado por su incumplimiento. La pena económica del responsable solidario es igual a la del obligado principal.

Acosta Romero define a la sanción administrativa como el castigo que aplica la sociedad a través del Derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad. Las sanciones administrativas tienen una diversa gama, que va desde las nulidades de los actos, la suspensión, la amonestación, el cese, la clausura, la revocación de concesiones, la multa, hasta llegar, en el caso de México, a la privación de la Libertad, sin que ésta pueda exceder de 36 horas o, en su caso, la sanción será pecuniaria, pero en el caso que ésta no se pague por el infractor, se permutará por arresto, que no podrá exceder de 36 horas.³

Según Margarita Lomelí Cerezo, la sanción es un: elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, autárquico.⁴

³ Acosta Romero, Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, 2 edición., Porrúa, México, 1998, pág. 548.

⁴ Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal represivo, 3ª edición, Porrúa, México, 1998, pág. 11.

1.2.-CLASIFICACIÓN DE LA SANCIÓN.

El Maestro Eduardo García Maníes, decía que la forma de clasificar las sanciones jurídicas, debe ser de acuerdo con la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenadora por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción.

La sanción es consecuencia jurídica de carácter secundario, siendo de carácter primario el deber cuyo incumplimiento le da origen, pudiendo ocurrir que la sanción se traduzca relativamente al sancionado, en uno o varios deberes, impuestos éstos por la norma sancionadora y que esos deberes, puedan coincidir materialmente con aquellos otros cuya inobservancia hace al incumplido acreedor a un castigo.⁵

La sanción puede devenir en cualquiera de las siguientes formas: el Cumplimiento Forzoso, que es una sanción que tiene como finalidad obtener coactivamente la observancia de una norma infringida; la Indemnización cuya finalidad es obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico incumplido y el Castigo , que por lo general su finalidad inmediata es aflictiva, no persigue el cumplimiento del deber jurídico incumplido ni la obtención de prestaciones equivalentes.

De las definiciones anteriores se puede apreciar que las mismas revisten el carácter de simples, pero asimismo se pueden configurar como complejas o mixtas;

- Cumplimiento más indemnización.
- Cumplimiento más castigo.
- Indemnización más castigo.
- Cumplimiento más indemnización más castigo.

Las sanciones pueden tener una o varios deberes jurídicos, siendo así una medida jurídica como la forma en que se impone el derecho.

⁵ García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. México. 1971. Porrúa. P. 298.

El objetivo primordial es una imposición de carácter represivo por la comisión de una conducta que contraviene la norma y como consecuencia jurídica del no acatamiento a la norma jurídica, revistiendo a su vez una hipótesis preventiva basada en una naturaleza intimidatoria.

1.3.-LA SANCIÓN ADMINISTRATIVA.

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

El ámbito que abarcan las estructuras, principios y leyes administrativas, que forman parte del Derecho público Interno, mismas que regulan la actividad directa o indirecta de la administración pública como órgano del poder Ejecutivo, así como la organización, funcionamiento y control de la cosa pública, sus relaciones con los particulares, los servicios públicos y demás actividades estatales.⁶

La sanción administrativa se traduce por un lado en la “infracción”; siendo el acto u omisión que definen las leyes administrativas no son delitos por la legislación penal, por considerarse faltas que ameritan sanciones menores.

El término “infracción” como especie de ilícito no tiene una aceptación uniforme, siendo que muchos tratadistas la utilizan como género, el cual dividen en contravenciones o faltas y en delitos.⁷

⁶ Sergio Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. México. 1996. Porrúa. P. 140.

⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Compendio de Derecho Administrativo. Porrúa. México. 1999. P. 197

Las Leyes y Reglamentaciones Administrativas, emanan de la seguridad al orden público o afectación a la seguridad pública, y en donde se aprecian los siguientes elementos:

1. Proveer servicios públicos.
2. Mantener el orden público.
3. Distribuir el gasto público.
4. Regular la organización, estructura y actividad de la parte del Estado que se identifica con la Administración Pública o Poder Ejecutivo. "

La infracción administrativa es todo acto, hecho u omisión de una persona que sin ser trascendental viole el orden público establece por la Administración Pública, para la consecución de sus fines, tales como mantener el orden público y presentar un servicio eficiente en la administración de los servicios.

Las infracciones Administrativas sean de ámbito Federal o Local tienen varias acepciones, mismas que repercuten en mayor o menor grado al infractor según sea el caso, en el presente caso se señalarán con independencia de ese ámbito de competencia ya que en esencia la conceptualización de cada tipo de infracción es la misma, pero declinando o tomando como base el ámbito Federal por razones prácticas:

1. Amonestación y apercibimiento.- La Amonestación consiste en la advertencia para que el particular enmiende su conducta o conminándolo con que se le impondrá una sanción si reincide, sin que exista diferencia radical entre el Apercibimiento y la Amonestación, pudiéndose encontrar sólo en sentido práctico.
2. Multa.- Es la cantidad pecuniaria que pagará el infractor en represión a una conducta que contravino a la Ley.

3. Arresto hasta por 36 horas.- Se ha definido como la detención provisional o la corta privación de la libertad, que debe realizarse en lugar distinto de aquel que es destinado para el cumplimiento de las sanciones penales privativas de la libertad.
4. Clausura temporal, parcial o total e indeterminada.- Clausura: significa cerrar o concluir, se traduce en el cierre o restricción de una actividad o negocio de forma temporal, parcial o total, o indeterminada según sea el caso.
5. Suspensión y cancelación de licencias.- es el cese momentáneo de una negociación, hasta en tanto no se resuelva su situación jurídica que motivo la suspensión. La Cancelación de Licencias: que da como resultado la extinción total del acto jurídico del pleno funcionamiento.
6. Revocación de concesiones.- es una situación que se produce cuando normalmente se ha dejado de cumplir con alguna formalidad.
7. Faltas de los servidores públicos: a cargo de las personas en su calidad de gobernantes, existiendo para tal efecto una Ley Federal de Servidores Públicos que prevé o regula la responsabilidad en que incurren los servidores públicos en ejercicio de sus funciones, teniendo las siguientes;
 - Amonestación y apercibimiento.
 - Suspensión del empleo.- La Ley Federal de Servidores Públicos hace hincapié en cuanto a la suspensión de empleo como corrección o medida disciplinaria por la comisión de una infracción o falta, y dicha sanción impone el superior jerárquico, misma que consistía en una suspensión de actividades que podrá ir desde un mínimo de tres días a un máximo de tres meses.

- Destitución del puesto.- El cual se demandará por el superior jerárquico de acuerdo a los procedimientos consecuentes con la naturaleza de la relación y en los términos de las leyes respectivas.
- Sanción económica.- Ésta se contempla en el artículo 55 de la Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos, y la misma consistirá en dos tantos del lucro obtenido y de los daños y perjuicios causador.
- Inhabilitación temporal.- Será la inhabilitación para desempeñar cargos dentro de la Administración Pública, pudiendo ser desde un año hasta diez años.

8. Las demás que señalen las Leyes o Reglamentos.

Las autoridades administrativas tienen varios medios represivos para allegarse a sus fines, gozando además en ciertos casos de una facultad discrecional para su imposición, pero con la imperiosa e ineludible obligación de emitirla de manera fundada y motivada.

1.4.-LA SANCIÓN FISCAL.

La sanción fiscal pese a su naturaleza Administrativa, ha sido considerada independiente y autónoma. Por ello se tiene que la sanción fiscal será la consecuencia jurídica nacida a cargo del infractor por las Leyes Tributarias y en relación con los contribuyentes, responsables solidarios y tercera que adquieren responsabilidad fiscal.

En el Título IV del Código Fiscal de la Federación, la sanción fiscal se divide en Infracciones y Delitos, y dependiendo del tipo de ilícito fiscal en que se incurrió, se verifica si la sanción consiste en una falta administrativa o se tipifica en una conducta delictiva, o en ambas, pero se busca que el contribuyente cumpla o indemnice por las obligaciones fiscales incumplidas y se aseguren así los servicios del Estado.

Miguel Angel García Domínguez señala que la 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”.⁸

La obligación fiscal se clasifica en Sustantiva y Forma, en donde la primera que constituye el no pagar la contribución que repercute directamente en el menoscabo de la seguridad, el bienestar y la prosperidad pública, y la segunda no se refiere a la obligación de pago, sino a una formalidad, como lo es la presentación de la declaración.

Cuando se habla de los tributos se habla de ingresos derivados de contribuciones, es decir, de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, pero al existir ingresos del Estado distintos de las contribuciones, como lo son los aprovechamientos y los productos que son ingresos patrimoniales, es hablar de ingresos no Tributarios.

Una parte de la doctrina considera que no es lo mismo Derecho Fiscal que Derecho Tributario y por ende es erróneo señalarlos como sinónimos, pero toda vez que las disposiciones fiscales en México regulan no sólo a los Tributos sino a todos los ingresos que obtiene el Estado, situación que se desprende del Código Fiscal de la Federación de 1938 y de 1966, se tenía que hablar de un derecho fiscal y no de un derecho tributario, postura que en la actualidad no se ve, sin ser óbice que el actual Código Fiscal de la Federación suprimió casi en su totalidad el contexto en donde se asumía la regulación, ya que para la legislación mexicana el concepto de derecho fiscal es más amplio que el de derecho tributario.⁹

Por otro lado el Derecho Fiscal hay quienes sostienen lo siguiente: “es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios que le son comunes, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como la relación entre el

⁸ García Domínguez, Miguel Angel. Teoría de la Infracción fiscal. México. 1982. Cárdenas. P. 73.

⁹ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Universidad Potosina. 1983. México. P. 16-17.

propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes. Así la materia fiscal está perfectamente precisada como todo lo relativo a las contribuciones, es decir a los tributos, y si bien es cierto que las disposiciones fiscales se aplican a otros ingresos del Estado o de organismos descentralizados, ello obedece a razones prácticas de cobro”.¹⁰

El Derecho Fiscal abarca todo lo que versa sobre los ingresos que obtiene el Estado, pudiendo resultar en dado caso como sinónimo de Derecho Tributario, este último bajo el acatamiento conceptual mencionado anteriormente.

Las infracciones fiscal en sentido estricto sean de ámbito Federal o Local tienen varias acepciones, que repercuten en mayor o menor grado al infractor según sea el caso, en el presente caso se señalarán con independencia de ese ámbito de competencia que en esencia la conceptualización de cada tipo de infracción es la misma:

1. Imposición de multas.- Multa es la cantidad pecuniaria que se impone al infractor en represión a una conducta que contravino a las diversas disposiciones fiscales.
2. Imposición de Recargos.- Recargos es cuando un crédito fiscal no ha sido cubierto dentro de los plazos que marca la ley pasa su pago, conlleva a un recargo, entendiéndolo éste como la sanción por no cumplir a tiempo con el pago en la obligación fiscal. Se entenderá que no se paga oportunamente no en sí cuando se den las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, sino cuando el particular no respete la época de pago respectiva.

En consecuencia, cuando los particulares no efectúen el pago fiscal a tiempo se harán acreedores a los Recargos, siendo éstos a título de indemnización, pudiendo parecer que los recargos sean una sanción pecuniaria a favor del fisco como lo es la multa, resultando el pago de dos cantidades por la creencia de un mismo supuesto.

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. México. 1986. Harla. P. 14.

3. Actualización.- ésta deriva del tiempo en que se dejó de pagar al fisco, independientemente de la imposición de multas y recargos, siendo el ingreso que se obtiene por la pérdida del poder adquisitivo del peso a través del tiempo, siendo así la consecuencia de su depreciación, es decir si a la actualidad esa misma cantidad ya no valen tal, sino valen menos debido a la inflación y por ello se procede a su actualización.

La actualización no abarca solamente el impuesto omitido, sino las multas y los recargos, dando como resultado una cuantificación superior a la simple contribución omitida.

Si la multa se considera un castigo por incumplimiento con la obligación fiscal, y los recargos se imponen como indemnización por no pagar a tiempo, la Actualización se conceptualiza como el valor real de la cantidad que se dejó de pagar a la autoridad, si se le suma los gastos de ejecución por diferentes conceptos.

4. Gastos de Ejecución.- éstos derivan de la cantidad de dinero que la autoridad tuvo que erogar, con motivo del cobro coactivo y para hacer efectivo el crédito fiscal, el artículo 137 último párrafo y artículo 150, ambos del Código Fiscal de la Federación, así como los artículos 72 al 74-A de su Reglamento, regulan lo referente a Gastos de Ejecución.

Un crédito fiscal se conforma además de la suerte principal, de las multas, los recargos, la actualización y gastos de ejecución, dando como resultado que el fisco se le pague más.

5. Apercibimiento, amonestación y la clausura.

1.5.- CONSTITUCIONALIDAD DE LAS SANCIONES.

El artículo 21 constitucional determina expresamente que el castigo de las infracciones administrativas sólo puede consistir en la multa o el arresto hasta por 36 horas.

Dicho artículo señala, la prohibición de aplicar penas distintas de las citadas; sin embargo, en algunas leyes administrativas se establece otro tipo de sanciones, como la clausura, la suspensión o la revocación, entre otras.

Las sanciones no constitucionales, a decir de la doctrina, son las siguientes: la clausura temporal o definitiva de establecimientos comerciales o industriales, la suspensión en el ejercicio de cualquier actividad gravada o autorizada por el fisco, la caducidad de concesiones, la suspensión y distribución de los cargos públicos y el decomiso. La autoridad fiscal a última fechas ha pretendido imponer el cateo fiscal, el cual fue declarado inconstitucional, pero sigue insistiendo y ya se habla incluso de un arresto fiscal o arraiga, apartándose, desde luego, de la Constitución.

El artículo 21 constitucional sirve de apoyo para facultar a la autoridad administrativa al aplicar las sanciones que allí se mencionan. Según lo que se ha observado, algunos doctrinarios están de acuerdo en que el fundamento constitucional de las multas fiscales es el artículo 21; sin embargo, el Segunda Tribunal Colegiado del Sexto Circuito estableció, por medio de una tesis aislada, que ese artículo constitucional no se refiere a la materia fiscal.

Ya que la tesis es sólo un criterio de interpretación que realizó el Tribunal Colegiado, por lo que no tiene ninguna fuerza obligatoria, pero es conveniente citarla. Con ello, el tribunal sólo concluye que las multas del Código Fiscal de la Federación son diferentes de las reguladas por los reglamentos gubernativos y de policía, y que lo establecido en el artículo 21 constitucional no tutela ninguna garantía de los particulares en lo que a multas fiscales se refiere.

El Tribunal Colegiado menciona que al no estar establecidas las multas fiscales en esa norma constitucional, se dejó al legislador la facultad para regularlas mediante leyes especiales.

1.6.-NATURALEZA JURÍDICA.

La multa ha tenido un objetivo o finalidad primordial, que en sentido lato es la de castigar o reprimir la conducta prohibida o ilícita, desde que se tiene noción del delito, surge como su consecuencia histórica en forma aparejada a él, el castigo y, así nace la “pena”. Tras la pena surge el concepto de sanción, así con la sanción o pena se reprimían los actos delictivos, dentro de los cuales se encontraban los que se castigaban en forma económica (multa).

Anteriormente dentro de las penas pecuniarias se consideraban las multas y la confiscación de bienes como resultado de delitos graves, en el Derecho Mexicano dentro de la sanción pecuniaria por lo general se encuentra la multa y la reparación del daño, abarcando en esta última el decomiso de bienes por autoridad judicial, así como la pérdida de bienes por mandato judicial o para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de las propias multas o impuestos.

Desde épocas pasadas la pena se conceptualizaba como una pena pecuniaria, Juan de Solórzano Pereyra desentrañando su significado expone que ésta deviene de: “y del ganado, que se llama en latín “Pecus”, sacaron el nombre de dinero, que se llamaba “pecunia”... No se olvidaron de estos puntos Plinio y Plutarco, anotando que la misma razón procede el llamarse “mulctas” antiguamente las penas entre los romanos, por que hacían las condenaciones en ovejas y bueyes.”¹¹

¹¹ Política Indiana. T. I. Cia. Iberoamericana de Publicaciones. Madrid. Buenos Aires, 1930. p.222.

La multa era considerada una pena para las personas que gozaban de dinero, surgiendo desde ahí la crítica de lo injusto que en dado caso podría resultar tal sanción. En Roma el destino de la multa era diferente en delitos públicos que en privados, en los primeros el pago de la multa era destinado al Estado y en los segundos el pago de la multa era destinado al ofendido, pero ambos con la finalidad en común de reprimir o castigar a los infractores. Del Derecho Romano el vocablo “multa” pasó al derecho Europeo; y España la introdujo en sus colonias a través de sus ordenanzas y cédulas reales que se reunieron en la “Recopilación de Leyes de los Reinos de las Indias”.

La multa siempre ha corrido paralelas a los actos del gobernado como medio coercitivo y para no quebrantar el orden público, o forma de gobierno, asegurando la eficacia y regularidad de las necesidades de los gobernantes.

La multa proviene como consecuencia de una violación, derivada de una sanción en general, que consiste en el pago al Estado de cierta cantidad de dinero por aquella violación a la norma, teniendo una repercusión al infractor o consecuencia jurídica acorde a la materia de que trate.

1.7.-FINALIDAD Y DESTINO DE LA MULTA.

En materia Administrativa y Fiscal la multa puede ir aparejada de otra sanción, siendo por lo regular de carácter represivo y actuando como beneficiario el Estado, ello con independencia de la sanción Penal que en su caso acontezca.

Así mismo la multa tiene, como objetivo que el Estado mantenga el orden público a través de un castigo en mayor o menor grado, además de una finalidad intimidatoria, evitando la reincidencia de los particulares, mas no dejarlos sin solvencia económica. Sirve de sustento el siguiente criterio jurisprudencial que señala:

“... Lo anterior es lógico si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es además de intimidatorio, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica.”¹²

Al referirse a la cantidad pecuniaria a favor del Estado, se habla de un ingreso contemplado finalmente por el Código Fiscal de la Federación y de conformidad con dicho ordenamiento, los ingresos se dividen en contribuciones y los distintos de contribuciones.

Dentro de las contribuciones se encuentran; los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y los accesorios de las contribuciones se consideran de igual naturaleza, dentro de las cuales se encuentran las multas.

Los ingresos distintos de las contribuciones los conforman: los aprovechamiento y los productos, y las sanciones que se apliquen en relación con los aprovechamientos a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, serán accesorios a los mismos y por ende serán considerados de igual naturaleza, dentro de los cuales n obvio se encuentran las multas.

1.8.-FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA MULTA.

El artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no es muy claro al respecto, mismo que en la parte relativa a la letra dice:

“Artículo 21. CPEUM. La imposición de penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos

¹² Tribunal Colegiado de circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo III. Abril de 1996. Tesis IV. 3°. .8ª. p. 418.

incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de las sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de la policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto...”

Del texto constitucional que antecede se desprende cuatro puntos importantes:

- Al señalar que las penas son únicas y exclusivas de la Autoridad Judicial, se entiende que por exclusión se deja afuera todas las autoridades pertenecientes al poder ejecutivo y legislativo como las Autoridades Administrativas, visto esto en sentido amplio, consecuentemente tal y como se ha mencionado anteriormente, la conducta ilícita en el Derecho Administrativo incluyendo el Derecho Fiscal, conllevan a una sanción que se circunscribe a dos formas: Infracción en estricto sentido y Delito, siendo por regla general el que las leyes de tales materias tengan un capítulo de sanciones que prevén los delitos y otros de infracciones.

Cuando el ilícito no sea considerado como grave o trascendental dará lugar sólo a una infracción, a “contrario sensu”, cuando esa conducta ilícita por cuestiones de gravedad y trascendencia llega a transgredir valores contemplados por el Derecho Penal, dará lugar a un delito, siendo considerado contrario al orden jurídico en general y no sólo así al orden administrativo.

- En cuanto a la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones que consisten en multa o arresto por infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno; nuestro máximo ordenamiento no se refiere a todas las autoridades administrativas, sino sólo a aquellas referentes a reglamentos de policía y buen gobierno, en tal situación las demás autoridades administrativas distintas de aquéllas, tienen además de tales medios coactivos los demás que las Leyes respectivas señalen.

La multa y el arresto sólo son aplicables por determinadas autoridades administrativas, esto es razón de que el precepto constitucional no se desprende que se refiere a todas las autoridades del ámbito Administrativo.

La multa y el arresto serán propios de la autoridad administrativa vinculada sobre violaciones o infracciones a reglamentos de policía y buen gobierno.

- Si la multa y el arresto son propios de la autoridad administrativa relacionada con los reglamentos de policía y buen gobierno, con mayor razón no ésta incluida la autoridad fiscal, ya que a pesar de ser considerada de naturaleza administrativa, la materia fiscal es autónoma e independiente.

El soporte legal de la facultad de autoridad Fiscal emana esencialmente del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, y no del artículo 21 de dicho ordenamiento.

- La disposición constitucional en cuestión, no debe ser interpretada en sentido literal, que haga creer que el precepto prohíba a la autoridad administrativa imponer otro tipo de sanciones por violación a las leyes administrativas, es decir la limitación que señala el artículo consistente en las sanciones que se impongan por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía que únicamente consistirán en multas o arresto, no es aplicable tratándose de infracciones administrativas a leyes emanadas del Congreso de la Unión.

2.- ASPECTOS CONSTITUCIONALS DE LAS MULTAS

2.1.- FACULTAD SANCIONADORA DEL PODER EJECUTIVO.

El Estado procura armonía en la conducta humana haciendo efectivo el Estado de Derecho, ello por medo de una estructura de derecho, dentro de la cual se encuentra la sanción, entendiéndose como:

“Pena que la Ley establece para el que la infringe”¹³. “Pena o represión”¹⁴... conjunto de normas que regulan de modo específico la conducta humana”.¹⁵

La sanción es un medio por virtud del cual se reprime la conducta que infringe la Ley, imponiendo una pena a título de escarmiento o correctivo, también como se puede apreciar, al parecer es lo mismo “pena” que “sanción”, aunque hay quienes sostienen: “las penas llevan consigo la idea de expiación y en cierta forma de retribución y las medidas de seguridad (sanción) sin carácter aflictivo alguno, intentan de modo fundamental evitar nuevos delitos.”¹⁶

En realidad el ordenamiento legal no precisa diferencia entre la pena y la sanción, y sí por el contrario en muchos casos la Ley los mencionan como sinónimos, pero no por ello se debe de confundir la sanción y pena, ya que aquélla como lo diferencia Sergio Francisco de la Garza es el género que comprende la pena, y que en estricto sentido tiene finalidad reparatoria y la pena es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo.¹⁷

La sanción en estricto sentido es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce, en relación con el obligado, y cuya finalidad tiene con su imposición lo siguiente:¹⁸

1.- La observación de las normas, lo que conlleva al cumplimiento forzoso.

¹³ Real Academia Española, Diccionario Patria. México. 1983. Patria, Tomo VI. P. 1436.

¹⁴ De Pina Vera, Rafael. Diccionario de Derecho. México. 1985. Porrúa. P. 436.

¹⁵ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. México. 1991. Porrúa. P. 2871.

¹⁶ Acosta Romero, Miguel. Teoría General de Derecho Administrativo. México. 1990. p. 850.

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. México. 2003. P. 895.

¹⁸ Delgadillo Gutiérrez, Humberto. Compendio de Derecho Administrativo. México. 1999. Porrúa. P.2.

2.- Cuando no sea posible lograr de manera coactiva la realización de una norma, la sanción puede consistir en obtener del infractor una cantidad económica equivalente a la obligación incumplida, o sea reparación del daño o indemnización.

3.- Cuando el daño sea irreparable la sanción consistiría en un castigo que restrinja los derechos del infractor, es decir como la destitución, la revocación, el decomiso o la privación de libertad.

La coerción es una de las características de las normas jurídicas. Sin ella no serían cumplidas y quedarían únicamente en letra muerta. Por tanto, y para que se cumplan las normas administrativas, el Poder Ejecutivo debe contar con los medios necesarios para hacer cumplir sus determinaciones.

El poder público ejerce su potestad al sancionar a aquellos contribuyentes que omitan cumplir con sus deberes tributarios. Esta facultad sancionadora del Estado, nació la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que pretende abarcar un sinnúmero de funciones, como asistir, orientar y defender al contribuyente de escasos recursos.

La sanción cumple una tarea importante en el sistema recaudatorio. Es decir, en caso de no existir un medio coercitivo, difícilmente los particulares cumplirían con el pago de sus impuestos y, asimismo incumplirían con otras obligaciones de tipo administrativo.

Para la Jurista Margarita Lomelí Cerezo:

“la potestad sancionadora de la administración deriva del carácter ejecutorio del acto administrativo, o constituye uno de los medios de ejercer la facultad ejecutiva que se reconoce a la propia autoridad.

La ejecutoriedad de los actos administrativos ha sido definida por Zanobini, como una especial manifestación de los mismos, por el cual cuando imponen deberes y restricciones a los particulares, pueden ser realizados aun contra la voluntad de éstos, por los

órganos directos de la administración, sin que sea necesaria la previa intervención de la acción declarativa de los órganos jurisdiccionales. Esto significa que si los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les han sido impuestas, la administración tiene facultades de realizar sus pretensiones con el uso de medios de coerción; no tiene necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que puede alcanzar sus fines por medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos administrativos. La ejecutoriedad de los actos administrativos se explica, según la autora citada, por el carácter que no es exclusivo de los actos administrativos, sino común a la ley y los actos jurisdiccionales.¹⁹

De las reflexiones elaboradas por la doctora Lomelí, se concluye que los actos administrativos realizados por la administración pública tienen un carácter ejecutorio, el gobierno realiza los actos administrativos aun contra la voluntad de los particulares, para realizar sus actos la autoridad no requiere la acción declarativa de los órganos jurisdiccionales, la autoridad ejerce sus facultades por medio de la coerción y la ejecutoriedad de los actos de autoridad proviene de su carácter público.

El Ejecutivo Federal cuenta con el poder sancionador que reprime los incumplimientos de los contribuyentes; su actuación es autónoma y no necesita pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional.

Para que se efectúe la imposición de una sanción debe existir en primer término una norma que exija o prevea la obligación de dar, hacer u omitir, y después el desplazamiento de una conducta que encuadrada en contrario a esa obligación de dar, hacer u omitir, expuesta en primer término; es decir que dicha conducta prevista sea ilegal.

¹⁹ Lomelí Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal represivo, Porrúa, México, 1998, pp. 26 y 27.

Por otro lado cabe aclarar que no es lo mismo sanción que coacción, tal y como el Maestro Eduardo García Maníes lo hace ver en su obra Introducción al Estudio del Derecho, sosteniendo lo siguiente:

“La sanción no deber ser confundida con los actos de coacción. Aquélla es una consecuencia normativa de carácter secundario; éstos constituyen su aplicación o realización efectiva. Coacción es, por tanto, la aplicación forzada de la sanción. Cuando un juez dicta sentencia, condenando a una persona a que pague lo que debe, aplica una sanción; pero si el demandado no cumple voluntariamente con el fallo, tiene el actor derecho a pedir que la sanción se imponga por la fuerza. El secuestro de bienes del deudor, y el remate de los mismos por el poder público, a fin de dar cumplimiento a la resolución judicial, representan en el caso del ejemplo, una forma de coacción.”²⁰

La sanción es la represión que aplica el Estado a través del Derecho, en uso de medios y de la forma que marquen las Leyes pasa su ejecución, por violaciones a diversas disposiciones de la materia, sirviendo a su vez como medida intimidatorio, previniendo y asegurando el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos para mantener el orden público establecido.

2.2.-CONSTITUCIONALIDAD DEL PODER SANCIONADOR.

La constitucionalidad del poder sancionador se apoya en el artículo 21 constitucional, el cual dispone en su primero párrafo lo siguiente:

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con un policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad

²⁰ García Maníes, Eduardo. Introducción al estudio del Derecho. México. 1971. Porrúa. P. 298.

administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

La autoridad administrativa tiene la facultad de imponer sanciones establecidas en los reglamentos gubernativos y de policía. Las sanciones constitucionales únicamente consisten en la multa y el arresto.

Existen varias opiniones de juristas, en donde están de acuerdo en tomar como fundamento legal el artículo 21 constitucional. Es necesario reformar la norma constitucional, en las manos de los legisladores se encuentra la posibilidad de dilucidar el contenido de la controvertida norma, y con ello, la posibilidad de dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

2.- REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LAS MULTAS.

En el ámbito de su aplicación se debe enfocar en lo más posible a cada caso en particular, en virtud de tal situación, cuando una autoridad imponga una sanción consistente en multa, por lo que se deberá sujetarse a un proceso de aplicación acorde con ciertos lineamientos que den como consecuencia, por un lado que la multa cumpla con su objetivo y evitar el abuso de la autoridad al imponerla.

En la Constitución Política de los Estados Unidos se encuentran ciertas Garantías Individuales que brindan al gobernado seguridad jurídica, mismas que las autoridades tendrán la obligación de respetar, esto reflejándose en los requisitos para la imposición de la multa, que si bien es cierto no están delimitadas con precisión en el ordenamiento en mención, los Tribunales lo han hecho a través

de la jurisprudencia, que de conformidad con el artículo 192 de la Ley de Amparos es de carácter obligatoria.

Así, la interpretación que hace el Poder Judicial en cuanto a los requisitos que deben cumplir o satisfacer las autoridades al imponer multas, en esencia son los siguientes²¹:

MULTAS REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR. Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos a juicio de esta Sala Superior se debe de concluir que son los siguientes: I. Que la imposición de la multa este debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III. Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, así como la gravedad de los perjuicios causados 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, se invoquen las circunstancias y las razones por las cuales se considera aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos”.

²¹ Saldaña Magallanes, Alejandro, “*Requisitos esenciales y medios de defensa de las multas Administrativas y Fiscales*”, editorial ISEF, Pág. 44

De acuerdo con la transcripción anterior, toda multa debe de provenir de autoridad competente y tener la debida fundamentación, una adecuada motivación, no debe ser excesiva y debe variar entre un mínimo y un máximo.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, confiere la obligación de la autoridad de fundamentar y motivar su actuar, Garantía Individual que consiga la legalidad de todos los actos de autoridad en ejercicio de sus funciones y por ende en la imposición de multas, esta obligación se debe observar con estricto apego a derecho y dicho precepto en la parte conducente a la letra dice²²:

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

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

La competencia es de suma importancia, resultando en ocasiones que la autoridad que pronuncia una multa no cuenta con la debida competencia y por ende dicha multa es ilegal. Así que la debidamente competencia con que debe contar la autoridad que impone una multa funge como requisito *Sine Quanon*, ya

²² Saldaña Magallanes, Alejandro, “*Requisitos esenciales y medios de defensa de las multas Administrativas y Fiscales*”, editorial ISEF, Pág. 45.

que se puede estar en presencia de una autoridad que no sea competente o estar en presencia de un acto que no emana legítimamente de autoridad.

Ahora bien, por cuanto hace a la Fundamentación y Motivación se tiene que la autoridad competente, para emitir una multa deberá de inscribir el fundamento y la motivación respectiva al momento de su imposición, es decir, fundamentar su actuar dentro de la hipótesis normativa, consignándose así en el acto de molestia el precepto que describa la conducta y que dé lugar a dicha sanción, y motivará las razones por las cuales considera que la conducta desplegada se ha encuadrado a la sanción de mérito. Como se podrá apreciar la fundamentación y motivación son situaciones que van aparejadas una de la otra²³.

Es decir, la fundamentación es la invocación o citación de los preceptos legales aplicables al caso por parte de la autoridad, que conforme a ellos le permite realizar el acto o la multa dirigida al particular, y la motivación consistirá en las circunstancias de moto, tiempo y lugar, que justifique el actuar de la autoridad y que haya originado o propiciado la imposición de la multa, con las causas que conformen a hecho y derecho proceda.

Por lo tanto lo que no se encuentra previsto por la Ley no estará permitido para la autoridad, sin embargo, lo que no esté expresamente prohibido para el particular lo estará permitido:

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

²³ Saldaña Magallanes, Alejandro, “*Requisitos esenciales y medios de defensa de las multas Administrativas y Fiscales*”, editorial ISEF, Pág. 47

que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.”²⁴

Por un lado y en vinculación estrecha con la competencia de autoridad la cual fue analizada a su oportunidad, la garantía de legalidad lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de los preceptos legales que facultan a las autoridades a emitir sus actos de molestia, con lo que se otorga la certeza y seguridad jurídica al particular sobre los actos de tales autoridades, por lo que éstas deberán de consignar en el documento en el que conste su actuar, las disposiciones legales, acuerdos o decretos que les otorgan las facultades de emitir la multa, precisando con claridad el apartado, fracción, inciso, ya que de lo contrario se dejaría en estado de indefensión al gobernado, toda vez que éste ignorara si el proceder de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo por razón de materia, grado y territorio.

2.4.- ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL.

Este precepto constitucional establece:

La imposición de las multas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe... Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto por treinta y seis horas;... Si el infractor fuera jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día. Tratándose de trabajadores no asalariados la multa no excederá del equivalente a un día de ingreso.

²⁴ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975. Tercera Parte. Segunda Sala. Pp. 666-667.

El artículo en cita tuvo su origen en voz de la propuesta del legislador José Álvarez que establecería la justicia en cuanto a las faltas administrativas, teniendo como finalidad velar por la clase más pobre, que en ese entonces de tratarse de una multa impuesta a un obrero, aquéllas no excederían de la mitad del salario mínimo correspondiente.

Si son inconstitucionales las multas previstas en el Código Fiscal de la Federación u otras leyes similares y si la autoridad administrativa tiene facultades para imponer sanciones diversas a las previstas en los reglamentos de policía y de buen gobierno. También es importante analizar si las sanciones contenidas en las leyes fiscales para los contribuyentes no asalariados son violatorias de la garantía contenida en el segundo párrafo del precepto constitucional.

El Lic. Servando J. Garza manifiesta: en todo caso, su contenido es claro, de negar a la autoridad administrativa la facultad de imponer penas. Su estudio interesa frente a las multas que las leyes fiscales establecen para sancionar sus infracciones, otorgando la competencia para su aplicación a las autoridades administrativas. La caridad del artículo, destruye toda duda: si las multas establecidas en el Código Fiscal o en las leyes especiales, son sanciones, por su carácter penal, carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas. También señala que el Código Fiscal de la Federación o una ley tributaria no son reglamentos de policía y buen gobierno.²⁵

Margáin Manautou opina que el Constituyente olvidó hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes administrativas y tributarias, por tanto la Constitución tiene una laguna.²⁶

El Dr. Miguel Angel García Domínguez opina que las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación resultan inconstitucionales por violar la garantía contenida en el artículo 21 constitucional. Textualmente señala: el artículo 21 constitucional prohíbe al legislador establecer multas fiscales mayores del importe del

²⁵ GARZA, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, pág. 145.

²⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pág. 210.

jornal o sueldo de un día a los jornaleros, obreros y trabajadores, o del equivalente de un día de ingresos a los trabajadores no asalariados. Como consecuencia de tal prohibición, en relación con esta clase de infracciones, la mayoría de las normas que establecen multas fiscales son inconstitucionales, ya que rebasan los límites de referencia.²⁷

Sergio F. De La Garza señala que el artículo 21 constitucional al mencionar los reglamentos de policía y buen gobierno se está refiriendo a los reglamentos expedidos por los ayuntamientos, en los que no se puede establecer más sanciones que la multa y el arresto, y que de tal precepto no puede derivarse el poder de la Administración para establecer infracciones y sanciones, sino de los artículo 65, fracción II y 73, fracciones VII, XXIX y XXXI constitucionales. Por tanto, considera que no existe ningún vicio de inconstitucionalidad en las infracciones y sanciones establecidas por las leyes fiscales expedidas por el Congreso de la Unión tienen apoyo constitucional, como además resulta de la interpretación constante y uniforme de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con excepción de algunas ejecutorias aisladas, que no expresan la verdadera doctrina del Alto Tribunal.²⁸

Las discusiones del legislador Constituyente de 1916-1917 sobre el texto del artículo 21, se desprende que existieron pocas discusiones respecto al problema de la potestad sancionadora de la autoridad administrativa; ello, porque las controversias se enfocaron al sistema ponal, al monto de la multa que no debía ser excesiva, y a la facultad del ministerio público de perseguir los delitos.

De las discusiones de los debates de los Diputados del Congreso Constituyente de 1916-1917, no se aprecia la intención de limitar la facultad sancionadora de la autoridad administrativa, de donde se desprende que los legisladores hacían referencia a las detenciones, y tenían como propósito adoptar la norma de la anterior Constitución en lo que se refiere a las penas, limitando a la autoridad administrativa a la sanción por

²⁷ GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Derecho Fiscal-Penal, pág. 378.

²⁸ DE LA Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, pág. 952.

violaciones a los reglamentos de policía. Sólo discutieron las infracciones a los reglamentos de policía, que decían sancionarse con multas, y en su defecto con arresto. Es decir, se referían a faltas administrativas que no constituían delitos, destacándose que el castigo a las primeras era propio de la autoridad administrativa y los segundos sancionables con una pena que sólo puede ser impuesta por el Poder Judicial.

Por otra parte, el artículo 73, fracción XXI contiene la facultad del Congreso de la Unión, para establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que deban imponerse.

Diversos tribunales se han pronunciado sobre los temas, reconociendo expresamente que las sanciones previstas en ordenamientos administrativos o fiscales son distintas a las contenidas en los reglamentos gubernativos o de la policía, y que las multas fiscales son constitucionales salvo que resulten excesivas, caso en el que se conculca la garantía del artículo 22 constitucional.

En conclusión, la Constitución no establece en forma contundente la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones diferentes a las establecidas en el artículo 21, pues no se hizo la distinción entre los reglamentos gubernativos o de policía, y las demás leyes; sin embargo, ellos puede ser deducido de la interpretación a potras normas constitucionales. Por otra parte, dada la eficiencia constitucional, se ha provocado la discusión si las multas previstas en ordenamientos jurídicos diversos a los reglamentos gubernativos o de policía son autorizadas en la Carta Magna; eso, también puede encontrar soporte en otras disposiciones constitucionales.

El artículo 21 constitucional sólo restringe la aplicación de multas o arrestos por infracción a los reglamentos gubernativos y de policía, y no limita la facultad sancionadora de la autoridad administrativa respecto a infracciones a leyes administrativas, fiscales o impositivas, lo que se encuentra limitada por los artículos 22, 31, fracción IV, 73 fracciones VII y XXI constitucionales.

En efecto, la potestad sancionadora por infracciones a los ordenamientos jurídicos de índole administrativa, fiscal o impositiva, no proviene del artículo 21 aludido, sino de los mencionados artículos constitucionales; en cuanto al artículo 89, fracción I constitucional, del que se deriva la facultad reglamentaria, se puede decir que no constituye propiamente el fundamento constitucional para establecer sanciones porque ello es materia de Ley, sin embargo, consagra la facultad sancionatoria al autorizar al Poder Ejecutivo a proveer la exacta observancia de la Ley, es decir, a su ejecución, de donde deriva el sustento de los actos administrativos emitidos con base en las leyes ordinarias.

El artículo 22 prohíbe la imposición de multas excesivas sin mencionar los ordenamientos referidos por el artículo 21, por lo que se infiere que se trata de cualquier multa, incluso las establecidas en otras leyes y no exclusivamente a las previstas en los primeros tres párrafos del citado 21.

2.4.- GARANTIAS INDIVIDUALES ANTE LA IMPOSICION DE MULTAS.

El artículo 31, fracción IV establece la obligación de contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de donde se desprende que la materia de la ley es constituida por el sujeto y objeto del impuesto, además de otros elementos sustanciales como serían las infracciones y sanciones que son inherentes al impuesto mismo, y que se materializan cuando el particular no da cumplimiento al postulado constitucional y a las leyes que de él derivan.

- **Garantía de non bis in idem** (artículo 23 constitucional): esta garantía la tutela el artículo 23 constitucional, al mencionar: ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.

La garantía contiene el principio de Non bis in idem, que indica que nadie puede ser juzgado dos veces por la misma causa. En ninguna materia, ni en la fiscal, puede juzgarse dos veces al infractor por la misma infracción. Los contribuyentes no pueden ser juzgados o sancionados en dos ocasiones por la misma causa; algunos tributaristas han señalado que en los casos en los que al contribuyente se le impone doble sanción se está violando esa garantía.

La garantía Non bis in idem ha sido estrechamente discutida, ya que de manera continua las disposiciones tributarias contemplan dos o hasta tres sanciones. Por ejemplo, cuando un contribuyente con ventas al público en general no emite sus comprobantes fiscales, o los emite sin cumplir con las disposiciones fiscales, se hace acreedor a una multa y simultáneamente se le puede clausurar el negocio. Con ello, se le está imponiendo una doble sanción.

En otros casos, si el contribuyente omite el pago de sus contribuciones se hace acreedor a la sanción pecuniaria, pero además puede ser sujeto de un proceso penal para evasión fiscal, en donde también se da la doble sanción.

- **Garantía de las contribuciones** (artículo 31 constitucional fracción IV): los gobernados tienen la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes. Por ello, a pesar de que el artículo 31 constitucional no está dentro del capítulo de las garantías individuales, si se considera una garantía constitucional el que los impuestos comprendan la proporcionalidad y equidad.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- I.
- II.
- III.

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

Cabe señalar la siguiente jurisprudencia del Pleno de la SCJN, que reconoce como garantía constitucional la proporcionalidad y equidad que deben guardar las contribuciones:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad de los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimiento. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera de que las personas obtengan ingresos elevados tributen de manera cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que deben ser gravadas diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada

contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

La garantía de proporcionalidad y equidad es invocada continuamente cuando nacen nuevos impuestos, o bien cuando se incrementan o modifican sus reglas para el cálculo, alegando que se viola lo dispuesto en la norma constitucional, ya que no cumplen con la proporcionalidad y equidad establecida.

Las garantías individuales son los derechos adquiridos por los gobernados contra las arbitrariedades de las autoridades, y son la forma en que el particular puede salvaguardarse ante la supremacía del Estado por medio del juicio de garantías o juicio de amparo.

3.-CONCLUSION

Dentro de las facultades que tiene el Estado, se encuentra la facultad sancionadora, siendo una de ellas la multa por infracciones a diversas disposiciones, siendo aquélla la cantidad pecuniaria a cargo del infractor, y esta a favor del Estado que funge como castigo en consecuencia de una conducta ilícita y para la previsión de futuras conductas.

Es importante señalar que el hecho de que la Multa se traduzca en un pago económico y que en tales consecuencias se equipare con otras sanciones de carácter económico, esto no quiere decir que sean de igual naturaleza, dependiendo esencialmente de la finalidad de las mismas, que en su mayoría tienen objetivos diversos y no en esencia el castigo por el incumplimiento a una norma jurídica.

Por lo tanto la imposición de la multa debe de estar perfectamente justificada por la autoridad competente para imponerla, ya que de no ser así, se perdería su razón de ser, desviándose la causa por la cual fue legislada y como consecuencia su objetivo, dando como resultado la ilegalidad de la misma.

Son dos hechos que deben de ser observados por la autoridad para la imposición de una multa, la primera es verificar o corroborar que efectivamente se violó la norma jurídica y por tal el sujeto infractor se ha hecho acreedor de una multa, y la segunda por lo que hace a la imposición no basta con que la autoridad tenga la razón para imponer una multa, sino que la forma de aplicarla deberá de satisfacer y reunir con todos los requisitos que establece la Ley.

Al momento de emitir la multa, dentro de las formalidades que la autoridad debe de cumplir, primeramente las previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es la norma máxima en México; en segundo término las Leyes Secundarias y Reglamentos correspondientes, o sea las Leyes y Reglamentos aplicables al caso concreto o particular; en tercer término se tienen los ordenamientos de uso común o de carácter supletorio y por último los ordenamientos especiales, los primeros son utilizados por mandato de Ley o falta de disposición expresa en los ordenamientos generales, y los segundos referentes en lo particular a la regulación o imposición de multas en específico.

La Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos es nuestro máximo ordenamiento jurídico, no sólo las multas deben emitirse en apego a tal ordenamiento, sino también las Leyes o Reglamentos en los que la autoridad funde su actuación, ya que de no ser así, aunque la autoridad haya actuado debidamente y acorde con las disposiciones de la materia que las regula o la aplica, al ser una legislación o norma inconstitucional, como consecuencia, la multa será inconstitucional.

Por lo tanto, la actuación de la autoridad al momento de la imposición de una multa debe ser con estricto apego a derecho, lo que conlleva a que el despliegue de la conducta infractora que origina la multa debe encuadrarse con toda precisión a la hipótesis normativa correspondiente, siendo así una plena justificación que deberá consignarse en el documento propio de la multa, revistiendo estas circunstancias en su conjunto vital importancia para definir la validez de su actuación.