

## CAPITULO CUARTO

### 1.- CLASIFICACION DE LAS MULTAS.

#### 1.2.-CLASIFICACIÓN DE LAS MULTAS.

Se clasificaran por cuanto a la manera en que determina el monto económico a cubrir<sup>1</sup>:

1. Multas según régimen fiscal. Las establecidas en los artículos 80, fracción II, y 84, fracciones IV y VI. Se impone una pena menor de dinero si el contribuyente tributa en el Régimen Simplificado o como pequeño contribuyente.
2. Multas en una cantidad fija de dinero. Están las que se impondrán a usuarios de servicios públicos y cuentahabientes bancarios, por ejemplo, las establecidas en el artículo 84-D.
3. Multas entre una cantidad mínima y una cantidad máxima de dinero. Aplicables a la mayoría de las infracciones, la tenemos en los artículos 80, 82, 84, 84-B, 84-F, 84-H, 86, 86-B.
4. Multas mixtas, cuantificadas en una cantidad fija de dinero o un porcentaje fijo. Como la establecida en el artículo 80, fracción III, inciso a), por no citar el registro de contribuyentes en las declaraciones, o la del artículo 86-D, por presentar garantía insuficiente de crédito fiscal.
5. Multa establecida en un porcentaje único del impuesto omitido. Aparece en el artículo 76, fracción I, donde se previene que cuando la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, se aplicará una multa de 40%, si se cubre antes de la liquidación del SAT.

---

<sup>1</sup> González, Martínez Víctor Hugo, “*Las Multas Fiscales y su impugnación*”, editorial Gasca sicco, pág. 60.

6. Multas entre un porcentaje mínimo y un porcentaje máximo del impuesto omitido. El artículo 76, fracción II, establecía una multa del 70% al 100% de las contribuciones omitidas cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de las facultades de comprobación. Son embargo, dicha sanción fue declarada inconstitucional por la Corte, toda vez que al calcularse sobre la contribución actualizada, incluía en el cálculo un elemento inflacionario ajeno a la pena. De esta forma, la multa quedó del 50% al 100%. Con ello se reduce de manera loable y debemos reconocer el esfuerzo del legislador. No obstante, debió reducirse la multa máxima pues al dejarla en 100% sigue latente la posibilidad, aunque remota, de que se sancione al contribuyente con dicho monto máximo.
7. Multa limitada. Se basa en un porcentaje mínimo y hasta un máximo del límite de los honorarios cobrados. La establecida en el artículo 91-B del mismo ordenamiento, por omisión de contribuciones no observadas en el dictamen de contador público registrado, de 10% a 20%, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados.
8. Multas en un porcentaje de la diferencia que resulte entre la pérdida fiscal declarada y la que realmente existió. El artículo 76 establecía hasta el año de 2003 que cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, se impondrá una multa de 30% a 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y a que en realidad corresponda. Y de 20% a 30% si la pérdida no se amortizó.
9. Multas en el caso de personas físicas que no acumulen ingresos con partes relacionadas. La multa será menor a un 50% de las establecidas en las fracciones I y II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, y por disminución de pérdidas, en cuyo caso la multa será de 15 a 20%

10. Multa en un porcentaje fijo. La establecida en el artículo 84-B, fracción II, en un 20% a las instituciones de crédito que no abonen un cheque en la cuenta del beneficiario.
11. Multa de relleno. Sobre cualquier forma de infracción cometida, artículo 91.
12. Multas por error aritmético. Se calculan sobre el monto de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, y van de 20% a 25%. Sin embargo, si se pagan dentro de los 15 días siguientes a su notificación, tienen una reducción de 50%. Artículo 78.
13. Multas por inflación. Son aquellas que van de 0.25% a 1.00% del monto de las deudas no registradas para efectos de calcular el ajuste anula por inflación.

Son aplicables a las multas reguladas en el Código Fiscal de la Federación, así como a las multas de seguridad social regulada en las leyes especiales, salvo las excepciones establecidas en estas últimas.

El cobro de las multas por infracciones a las normas tributarias se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios.

En caso de que la multa no se pague dentro de la fecha establecida, su monto se actualizará de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Las multas establecidas en porcentajes o en cantidad de dinero entre una mínima y otra máxima que se apliquen a contribuyentes cuyos ingresos del ejercicio inmediato anterior hayan sido de hasta \$1, 750,00.00 se reducirían en 50% (cifra al 1 de enero de 2004), conforme al artículo 70, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación. Hasta 1998 este párrafo indicaba que la reducción sólo aplicaría a los contribuyentes menores o del Régimen Simplificado.

Para determinar la reducción de las multas deberá considerarse el siguiente criterio normativo del SAT:

10/2001/CFF. Reducción de multas. Determinación del monto de ingresos a que se refiere el artículo 70, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

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

Ahora bien, tratándose de contribuyentes que no están obligados a presentar declaración anual y de los que tributan en régimen simplificado, dicho monto se determinará de la siguiente manera:

- En los casos en que no estén obligados a presentar declaración anual o que su presentación es opcional, se sumarán los ingresos consignaos en sus declaraciones trimestrales o semestrales.
- Cuando se trate de personas morales de régimen simplificado, se considerará la suma de los ingresos propios de la actividad más los intereses cobrados, sin ajuste alguno, a que se refiere el artículo 119-D en relación con el 67-C de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Tratándose de personas físicas de régimen simplificado, se tomará como base el monto correspondiente a la suma de los ingresos propios de la actividad más los intereses cobrados, sin ajuste alguno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119-D de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### 1.1.-LAS MULTAS EN PORCENTAJES.

Durante la dominación española los impuestos eran establecidos mediante ordenanzas expedidas por los reyes y virreyes, y las infracciones se sancionaban con

multas o confiscaciones. Se imponían diversas sanciones, incluso multas cuyo monto quedaba a la discreción del juzgador.

El sistema impositivo español fue concebido en forma similar al antiguo sistema romano, en el que no intervenía el poder parlamentario, por lo que los gravámenes eran establecidos sobre fuentes determinadas de riqueza, y el incumplimiento bajo la discreción del gobernante, sin ajustarse a ninguna regla como la contenida en el artículo 22 constitucional.

El actual CFF contiene sanciones en cantidad fija y en porcentaje; en ocasiones se establece multas entre dos porcentajes, o entre dos cantidades, como puede verse en la fracción II del artículo 76 que señala montos entre el 70 y el 100%, y el artículo 80, fracción II que establece sanciones en cantidades mínimas y máximas.

El Dr. García Domínguez al referirse a la naturaleza de la multa tributaria, afirma: entre otras facultades y deberes que le otorga e impone el Derecho, la Administración Fiscal debe individualizar las penas de multa que aplique, de igual manera que lo tiene que hacer el juez penal. En relación con el artículo 22 constitucional indica: este precepto tiende a conservar un adecuado nivel de civilización de la acción punitiva del Estado y a preservar la dignidad e integridad que deben ser aseguradas a todo ser humano, por medio de la humanización de los castigos bárbaros e incivilizados.<sup>2</sup>

Respecto a las multas excesivas, el Dr. García Domínguez dice que es aquella que se extralimita, que se propasa, que va más allá de lo lícito o de lo razonable, y que la excesividad se puede dar en relación con cuatro factores: el grado de antijuridicidad, el grado de culpabilidad, el monto del impuesto omitido y las condiciones económicas del infractor.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Derecho Fiscal Penal. Editorial Porrúa S.A., México, 1994, págs. 385 y 407.

<sup>3</sup> GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Derecho Fiscal Penal. Editorial Porrúa S.A., México, 1994, págs. 385 y 407.

En una antigua tesis, la 2 Sala de la SCJN adoptó la posición consistente en dejar el criterio prudencial del juzgador la calificación de la excesividad de una multa en cada caso, debido a que este criterio es el más jurídico y justo, dado que no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económicas de cada infractor, que, en definitiva, es la única circunstancia que puede tenerse en cuenta para valorar con equidad el carácter de la multa aplicada. La tesis se dictó en los términos siguientes:

**Multa Excesiva.** En el texto constitucional respectivo, solo quedo consignada la prohibición de imponer multas excesivas, pero sin darse la definición de ellas, ni establecer normas que bastaran para calificar las sanciones pecuniarias, en los casos que se presentaran en la práctica, por otra parte, el concepto exacto del constituyente, no puede conocerse, debido a que en la sesión respectiva del congreso en que se votó el artículo 22, no llegó a tratarse la cuestión ni el dictamen de la comisión que lo formuló, contiene ideas sobre el particular. Por tanto, para establecer un criterio sobre la fijación de las multas, la segunda sala de la suprema corte de justicia de la nación adopta la teoría que consiste en dejar el criterio prudencial del juzgador, en cada caso particular, la calificación de si una multa es excesiva o no, debido a que este criterio es el más jurídico y justo, dado a que no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económica de cada infractor, que, en definitiva, es la única circunstancia que puede leerse en cuenta para valorar con equidad el carácter de la multa aplicada; sin que pueda admitirse la tesis de que el criterio para juzgar si una multa es excesiva o no, depende de la aplicación del máximo o mínimo que fije la ley, en correspondencia con la gravedad de la infracción, pues aun en el caso de que se aplique el mínimo, la multa podría ser excesiva para una persona, por el reducido valor de su patrimonio, y para otra no, por la cuantía de sus bienes, por lo que, para imponerla, debe tenerse presente en cada caso, dos elementos fundamentales: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y 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. 2 Sala, 5 época, SJF Tomo XLVIII, pág. 756 (1936).

El pleno de la SCJN definió que la garantía prevista en el artículo 22 constitucional, en lo que se refiere a multas excesivas comprende las multas de carácter fiscal, como puede verse en el siguiente precedente jurisdiccional:

**Multa Excesiva prevista por el artículo 22 constitucional. No es exclusivamente penal.** Es inexacto que la multa excesiva, incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que si prohíbe la multa excesiva como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan. Jurisprudencia P. /J.7/95 del Pleno, SJF julio 1995, pág. 18.

El pleno estableció los criterios mediante los cuales una multa y el precepto que la establece son excesivos y violatorios de la garantía contenida en el artículo 22 constitucional. El más alto tribunal declaró la inconstitucionalidad de diversos artículos del CFF, por establecer multas excesivas al omitirse las reglas para su individualización mediante las cuales se considere la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.

Para que una multa en porcentaje o cantidades mínimas y máximas no sea excesiva, la norma que la establezca debe contener reglas para que la autoridad administrativa pueda individualizarla imponiendo el monto más adecuado, considerando la gravedad o levedad de la infracción, la condición económica del infractor, y en su caso la reincidencia.

El criterio de excesividad de I a SCJN no depende del monto de la sanción, sino de un elemento objetivo como lo es el de que la ley contenga reglas para su individualización.

Tomando en consideración que las multas fijas fueron declaradas excesivas, el legislador reformó el CFF que hasta 1992 contenía multas en porcentajes fijos del 50 y 70. La reforma se aprobó para incluir en la fracción II del artículo 76, la multa en porcentajes mínimos y máximos del 70 al 100%, pero sin incluir las reglas que permitieran individualizarla. La fracción I de tal precepto contiene multa a razón del 50%.

En los términos en que quedó redactada la fracción II del citado artículo 76, la multa del 70 al 100% sigue resultando inconstitucional conforme a la jurisprudencia 9/95 del Pleno, pues la autoridad no puede aplicar reglas para individualizar la sanción por no haberse previsto en el CFF; incluso, las sanciones se imponen considerando un solo elemento que es el monto de la contribución omitida.<sup>4</sup>

El Código Fiscal de la Federación de 1938 en su artículo 212, fracción III establecía la obligación de exponer los elementos de convicción para declarar la gravedad de la infracción e imponer una multa superior a 500 pesos. En el artículo 37, fracción I del Código Fiscal de la Federación de 1967, se señalaba que la autoridad sancionadora debía tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante, y la conveniencia de destruir prácticas establecidas. El actual Código Fiscal de la Federación no contiene norma alguna que le obligue a razonar la gravedad de la infracción y la condición del infractor, porque en el artículo 75 sólo señalan fórmulas genéricas y aumentos o reducciones específicos.

Mientras el Código Fiscal de la federación no establezca reglas para considerar la capacidad económica del infractor y la gravedad o levedad de la infracción, el artículo 76 aludido será violatorio del artículo 22 constitucional a la luz de la jurisprudencia 9/95.

---

<sup>4</sup> Uresti Robledo, Horacio, *“Los Impuestos en México”*, editorial taxxx, Pág. 187

Las multas mínimas tendrán que ser analizadas atendiendo a su monto para determinar si resultan o no excesivas, pues de lo contrario llegaríamos a la conclusión de que cualquiera, por ser la mínima es automáticamente constitucional, lo que constituye un gran yerro porque el monto quedaría al arbitrio del legislador, lo cual podría producir excesos al establecer multas que excedan en mucho al monto de contribución omitida o no respondan a la gravedad o levedad de la infracción.

Incluso, aquellas multas cuyo monto rebasa a la misma contribución omitida, resultan excesivas aun cuando se trate de la mínima, pues lo irrazonable está en que es más importante la contribución que los accesorios atendiendo al texto del artículo 32, fracción IV constitucional, en el que es fundamental la obligación de contribuir mediante el pago de los impuestos proporcionales y equitativos, y las multas, que son accesorias, resultan desproporcionales pues el propósito de la sanción es otro y no de carácter recaudatorio; el gobierno federal se sustenta en las contribuciones, no en las sanciones, que son una consecuencia fortuita y ocasional que se da en el caso de la omisión del pago o la realización de una conducta prohibida.

Por ende, el accesorio no puede rebasar al principal. Incluso, si el monto mínimo de la multa es inferior al monto de la contribución omitida podrá ser desproporcional, y a falta de un criterio determinado, en cada caso se emitirá la declaratoria correspondiente, dependiendo de los particularismos del caso.

Una Ley que establezca reglas para la imposición de multas considerando la situación económica del infractor y la gravedad de la infracción, no necesariamente cumple con la garantía constitucional, puesto que debe considerarse también el monto, el que puede ser desproporcionado a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito, o se puede propasar, e ir más adelante de lo lícito y lo razonable; un precepto que establezca sanciones de dos, tres o más tantos de una contribución omitida, o cantidades exageradas en el caso de otro tipo de infracciones, puede ser declarado inconstitucional por contener multas excesivas, aun cuando otorgue cierto grado de discrecionalidad y elementos para su individualización.

Es decir, que el hecho de que una norma sancionatoria establezca elementos para individualizar la multa, no la hace necesariamente constitucional, pues debe considerarse el monto y si el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación estableciera una multa de tres o cinco tantos de la contribución omitida, y permitiera mediante reglas fijar el monto según la gravedad de la infracción y la capacidad del infractor, ellos podría ser considerado violatorio de la garantía constitucional, pues no obstante que se imponga el monto mínimo y en otros el máximo, tales porcentajes serían ruinosos y exorbitantes al exceder al monto de lo evadido o al rebasarla razonablemente respecto de otro tipo de infracciones.

En conclusión, y conforme a la jurisprudencia 9/95, son inconstitucionales las disposiciones que establezcan multas, fijas o en porcentajes o cantidades mínimos y máximos, cuando la ley no disponga reglas para su individualización. Es decir que las multas que se impongan en forma automática, fundadas en preceptos que no establezcan reglas para que la autoridad administrativa imponga la sanción considerando elementos subjetivos y objetivos del infractor o de la conducta infractora, y sólo consideren el monto omitido o no califiquen la gravedad tratándose de otro tipo de infracciones como no llevar contabilidad, etcétera, serán violatorias del precepto constitucional.

En el caso de que el legislador establezca reglas para adecuar la sanción más apropiada, conforme al criterio contenido en la jurisprudencia aludida, el precepto puede ser declarado inconstitucional si el monto es desproporcionado a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito, o si va más allá de lo lícito y lo razonable. Incluso, podrá discutirse si esas reglas permiten la adecuada individualización. Las multas que exceden a la contribución omitida son inconstitucionales porque la suma de lo omitido, los recargos y la sanción pueden igualar o rebasar la misma base de imposición, lo cual es exorbitante y ruinoso, puesto que la utilidad del particular es reducida o extinguida al agregarse el monto de la multa. La actividad sancionatoria tiene como propósito, entre otros, evitar conductas ilícitas indeseables y debilitar el entusiasmo del contribuyente o igualando el monto de la base de imposición.

## 1.2.-LAS MULTAS FIJAS.

El Dr. García Domínguez dice que la pena de multa fiscal debe, pues ser elástica para que pueda adecuarse a la antijuridicidad y a la culpabilidad, pero además, debe poder adecuarse a la capacidad económica del infractor. La multa fija, en cualquiera de sus hipótesis, excluye toda posibilidad de graduación que atienda a las características del caso concreto, lo que la hace intrínsecamente injusta, unas veces porque la multa será excesiva.<sup>5</sup>

La SCJN señaló que un precepto que establezca multas fijas, será inconstitucional por violar la garantía del artículo 22 que prohíbe las multas excesivas y la del artículo 31, fracción IV que establece la proporcionalidad de las cargas; las leyes, dice el Pleno, deben de contener reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que lo motiva y , en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción.

Por último, la fracción I del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, contiene una multa que asciende al 50 % de la contribución omitida, y que procede cuando el infractor paga las contribuciones omitidas con sus accesorios antes de que se emita la resolución que determine los créditos. El Pleno analizó el planteamiento de inconstitucionalidad, y en la tesis de jurisprudencia 23/2000 resolvió: a) que dicha sanción no era fija. El máximo Tribunal dijo que las fracciones I y II del precepto regulaban la misma infracción con multas en diferentes porcentajes aplicables según el momento en que el particular moroso decida pagar la contribución omitida; b) que el legislador estableció que la omisión en el pago de contribuciones originaría una sanción genérica consistente en una multa del 70 al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, pero concedió una reducción a favor de los contribuyentes morosos que decidieran pagar la contribución omitida junto con sus accesorios, antes de que les fuera notificada la resolución que determinara su monto, aplicando un 20% menos del mínimo establecido; c) que sólo la fracción II es la que realmente establece la sanción por la infracción derivada de la omisión en el pago de contribuciones; d)

---

<sup>5</sup> GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Derecho Fiscal-Penal, pág. 406.

que la fracción I no establece una multa fija, y que tan sólo otorga a las contribuyentes morosos la oportunidad de pagar la multa en porcentaje menor.

Las disposiciones jurídicas que contengan multas fijas, en cantidad o porcentaje, resultan inconstitucionales precisamente por no permitir que la autoridad administrativa pueda individualizarlas considerando los particularismos de cada caso, y atendiendo la condición económica del infractor, el daño causado y la gravedad o levedad de la infracción.

### 1.2.1-DEFINICIONES DEL PODER JUDICIAL.

Los contribuyentes al considerar vulnerado sus garantías constitucionales por la aplicación de multas, pueden impugnar estos créditos fiscales por los diferentes medios de defensa, incluyendo el juicio de amparo.

1.- Multa Fija. En el medio tributario se dice que las multas fijas son inconstitucionales porque la Suprema Corte de Justicia de la Nación así lo ha resultado. Esto nos conduce a la necesidad de revisar cuáles son éstas.

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación otorgó la jurisprudencia sobre las multas fijas, la cual establece lo siguiente:

Multas fijas. Las leyes que las establecen son inconstitucionales. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositivas tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A.  
de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente:  
Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

La jurisprudencia en cuestión deja ver claramente cuáles son los elementos que la autoridad debe valorar para imponer la sanción. La autoridad deberá tomar en cuenta cada uno de los siguientes elementos:

- La gravedad de la infracción.
- La capacidad económica del infractor.
- La reincidencia de los contribuyentes.
- Otras circunstancias concurrentes o contingentes.

Todo lo que le permita fijar o individualizar el monto de la multa al caso concreto. No se puede aplicar una multa similar porque siempre debe tomar en cuenta los cuatros puntos mencionados.

Bajo la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deben reformarse todas aquellas normas que contengan la figura de la multa fija, bien sea en porcentaje o en cantidad de dinero. En ambos casos, no deja de tener la característica de fija.

En relación con este tema la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció respecto de las multas contenidas en las leyes, en donde se determina la pena económica sobre un parámetro que dispone la propia norma al indicar una cantidad mínima y máxima.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que si la norma establece un rango para determinar la multa, no se están violando la garantía de proporcionalidad establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, ni la prohibición de multa excesiva contemplada en el artículo 22 del mismo ordenamiento; sin embargo, reconoce que la autoridad, al imponer la multa, debe tomar en cuenta la gravedad de la infracción, la reincidencia del infractor y todas aquellas circunstancias que sirvan para individualizar la sanción.

La autoridad hace uso de su arbitrio para imponer la sanción, y que puede elegir entre establecer el monto mínimo y hasta el monto máximo. Aun cuando la autoridad tiene facultad para individualizar el monto de la multa, con cierta regularidad, deja de lado esa facultad discrecional y aplica el monto a su sentir.

### 1.3.-MULTA EXCESIVA.

El artículo 22 constitucional prohíbe la aplicación de la multa excesiva, pero la norma no aclara qué debe entenderse por “excesiva”; por ello, ha sido necesario que un Tribunal Colegiado, haciendo uso de su facultad interpretativa de la Ley, emitiera la siguiente jurisprudencia y tesis:

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

Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito

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

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

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

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

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

#### **Novena Época**

**Instancia:** Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito

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

**Tomo :** III, Febrero de 1996.

El Tribunal Colegiado inicia aclarando qué se entiende por “excesiva”: toda aquella sanción pecuniaria que rebase el límite de lo ordinario y lo razonable, y agrega, que el monto sea desproporcionado a la gravedad del ilícito fiscal.

Con base en esto, debe valorarse lo siguiente para la imposición de una multa:

- La gravedad del ilícito: primero, por la consecuencia producida; segundo, por las condiciones en que cometió la infracción; tercero, por el monto de la contribución omitida.
- El monto del negocio.
- La capacidad económica del multado.

La intención de las multas es intimidar al infractor y evitar su reincidencia, pero no la de terminar su patrimonio. Se considera que la manera de evitar que se impongan sanciones excesivas, es facultando a la autoridad para valorar la gravedad de la infracción, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, sobre un rango mínimo y un máximo.

Se considera que la mayoría de las veces la autoridad, al imponer las multas, sólo toma en cuenta el primer punto, relativo a la gravedad del ilícito, dejando de lado el monto del negocio y la capacidad económica del multado.

#### 1.4.-MULTA ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO.

Las multas fijas son inconstitucionales, ya sea que estén fijadas en un porcentaje o en una cantidad determinada en donde el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que las multas determinables entre un porcentaje mínimo y uno máximo no son inconstitucionales porque permiten a la autoridad usar su facultad para determinar un monto.

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

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

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

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

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

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

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 102/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: La tesis de jurisprudencia P./J. 10/95, a que se hace mención, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, julio de 1995, página 19.

#### **Novena Época**

**Instancia:** Pleno

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

**Tomo:** X, Noviembre de 1999

**Tesis:** P./J. 102/99

**Página:** 31

Si la autoridad tiene un parámetro para fijar la sanción tomando en cuenta los elementos subjetivos y objetivos de la infracción, no hay inconstitucionalidad en la norma que la rige; pero al momento de partir de un porcentaje determinado 50% como mínimo, no se sabe por qué razón o con qué base se estableció.

Es decir, dicho porcentaje como mínimo, ya es en sí inconstitucional, por que no hay ningún sustento lógico jurídico para haberlo establecido.

#### **1.5.-MULTA NO ACCESORIA.**

Conforme al artículo 3 del Código Fiscal de la Federación, las sanciones son accesorias de las contribuciones, es decir, no forman parte del principal.

A pesar de ello existe una jurisprudencia de un Tribunal Colegiado que versa sobre las multas establecidas en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, indicando que no pueden considerarse accesorios:

Multas fiscales. Artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, fracciones I, II y III, no pueden ser consideradas como accesorios. Resulta cierto que conforme al artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación, las multas tienen el carácter de accesorios de la contribución; sin embargo, una exégesis correcta del artículo 76 del ordenamiento legal invocado, lleva a determinar que las multas que en distintos porcentajes sobre las contribuciones omitidas establecen las fracciones I, II y III del referido precepto, no pueden ser consideradas como accesorios que el particular deba cubrir al momento de enterar la contribución omitida, junto con los otros accesorios que confirme a la misma ley se generen, toda vez que el legislador estableció la aplicación de estas multas en forma independiente a los otros accesorios que genere la contribución, al señalar expresamente en las fracciones I y II del numeral citado, que las multas se cuantificarán en un 50% o 100% de las contribuciones omitidas, cuando el obligado las cubra con sus accesorios, antes o después de que se cierre el acta final de visita o de que se le notifique el oficio de observaciones, respectivamente, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió, y el mismo artículo, en ninguna forma obliga a que se cubran al momento de enterar la contribución omitida y sus accesorios, las multas a que se refieren las fracciones del multicitado precepto.

Tribunal Colegiado del Decimosexto Circuito.

Amparo directo 1102/87. Olga Otero Martínez. 21 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Tello Cuevas. Secretario: Roberto Hernández Pérez.

Amparo directo 369/88. Yeso Único, S.A. de C.V. 5 de julio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Solórzano Zavala. Secretario: Guillermo Salazar Trejo.

Amparo directo 314/88. Promotora de Abarrotes del Bajío, S.A. de C.V. 23 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Ignacio Patlán Romero. Secretario: Paulino Lorea Hernández.

Amparo directo 634/88. Express Pátzcuaro División Golfo, S.A. de C.V. 30 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Tello Cuevas. Secretario: J. Jesús Luis Lerma Macías.

Revisión fiscal 42/88. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 12 de julio de 1989. Unanimidad de votos: Ponente: José Trinidad Jiménez Romo. Secretario Rafael Barba Crosby.

Nota: Esta Jurisprudencia aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 22-24, Octubre-Diciembre de 1989, páginas 299.

La presente tesis no fue reiterada como vigente, según los acuerdos a que llegó la Comisión Coordinadora encargada de los trabajos para la publicación del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995.

Octava Época

Instancia: Tribunal Colegiado del Decimosexto Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IV, Segunda Parte-2, Julio a Diciembre de 1989

Tesis: XVI. J/5.

Página: 634.

La autoridad no permite la compensación de un saldo a favor de alguna contribución contra estas multas, obligando al particular a desembolsar más dinero sin importar que el fisco todavía le adeude una cantidad.

## **2.- MULTAS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

Por algunos tratadistas la multa es una sanción que tiene como único fin ser reparatoria del daño sufrido por el fisco, y para otros, es una medida de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos de la misma obligación. Además, establecen que su característica pecuniaria es un fin secundario a pesar de beneficiar directamente al fisco.<sup>6</sup>

Por lo que es evidente que la multa tiene un doble aspecto, primeramente el de reparatorio y segundo el de intimidatorio, como fines principales.

La naturaleza jurídica de las multas se observa en el artículo 2º, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación al indicar: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de

---

<sup>6</sup> González, Martínez, Víctor Hugo, "*Las Multas Fiscales y su impugnación*", editorial Gasca sicco, pág. 57.

este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

La actualización de la contribución que prevé el artículo 17-A del mismo ordenamiento no es un accesorio de las contribuciones, sino que es parte de las mismas. Incluso, los recargos deben calcularse sobre la contribución omitida actualizada, aunque dicha actualización, ya dijo la Corte, no se debe considerar para calcular las multas.

En latín, multa significa multiplicación y denota el aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que había de pagarse por cada desobediencia a las órdenes de un magistrado, pudiendo aumentar día a día, con el fin de romper la resistencia del multado<sup>7</sup>.

Al imponer una multa administrativa, la aplicación de la ley siempre debe ser estricta. El principio de tipicidad de las penas es aplicable a toda multa. Lo anterior no es sino la aplicación de una pena administrativa a una infracción de ese orden.

Un ejemplo, es en el caso de no expedir los comprobantes fiscales, se ha venido imponiendo una sanción basada en la miscelánea fiscal pues en ella se publicaban las cantidades actualizadas. Sin embargo, la autoridad debía señalar en su resolución los índices inflacionarios utilizados y la fecha de publicación de la multa, así como índices para otorgar seguridad jurídica al contribuyente, ya que de no ser así se tornaría en una multa impuesta por analogía.

Se advierte que para que una multa cumpla con la Carta Magan, debe

- Ser proporcional o equitativa;
- Estar prevista en la ley, y
- Destinarse a sufragar el gasto público.

---

<sup>7</sup> González, Martínez, Víctor Hugo, "*Las Multas Fiscales y su impugnación*", editorial Gasca sicco, pág. 58.

## 2.1.-CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO (ARTÍCULO 73 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

No se impondrá la multa si el contribuyente cumple de modo espontáneo con sus obligaciones fiscales o cuando haya incurrido en el incumplimiento por causa de fuerza mayor o caso fortuito.

No se considera cumplimiento espontáneo<sup>8</sup>::

- Si la omisión es descubierta por las autoridades;
- Si la omisión fuera corregida posteriormente a la notificación de una orden de visita domiciliaria o requerimiento o cualquier otra gestión de autoridad, y
- Si la omisión fuera corregida con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen del CRR.

## 2.2.-CONDONACIÓN DE LA MULTA (ARTÍCULO 74 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

La autoridad fiscal podrá condonar la multa por infracciones a las disposiciones fiscales, incluso las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual tomará en cuenta discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción.

Dicha condonación parece ser una utopía, si tomamos en cuenta que la autoridad ignora en forma constante la solicitud de los particulares pidiendo el perdón de la sanción.

## 2.3.-FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN (ARTÍCULO 75 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

Al imponer una multa la autoridad tributaria debe fundar y motivar su resolución. Debe expresar los sustentos jurídicos en la resolución, mencionando,

---

<sup>8</sup> González, Martínez, Víctor Hugo, “*Las Multas Fiscales y su impugnación*”, editorial Gasca sicco, pág. 65.

desde luego, la base legal sobre la cual se está multando al gobernado, así como expresar las razones o motivos que tuvo la autoridad para aplicar dicha sanción.

La obligación de fundamentar y motivar las resoluciones, además de estar regulada en el Código, también la establece el artículo 16 constitucional. Resulta importante señalar que en la gran mayoría de las cosas los actos de autoridad, llámese multas, auditorias, compulsas, rechazos, etc., adolecen de la debida fundamentación y motivación, lo cual causa grandes expectativas en el contribuyente que ventile el asunto en juicios de ganarlo, sin importar el monto del asunto.

#### 2.4.-AGRAVANTES (ARTÍCULO 75 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)

Por otro lado, el Código contiene un catálogo de las agravantes que debe tomar en cuenta la autoridad para incrementar el monto de la multa.

Las agravantes son las siguientes<sup>9</sup>:

- Reincidencia.
- Usar documentos falsos o apócrifos.
- Utilizar documentos de terceros.
- Llevar doble contabilidad.
- Tener duplicidad de libros sociales.
- Destruir la contabilidad.
- Microfilmear documentación fiscal, sin cumplir con los requisitos.
- Divulgar información de terceros, afectándolos.
- Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.
- Infracción continúa.
- Infringir diversas disposiciones fiscales con un acto.

---

<sup>9</sup> González, Martínez, Víctor Hugo, “*Las Multas Fiscales y su impugnación*”, editorial Gasca sicco, pág. 70.

Con las reformas realizadas al Código fiscal de la Federación se establece que cuando en un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales formales o de omisión parcial o total de pago de contribuciones, únicamente se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

#### 2.5.-DESCUENTO POR PAGO DE LA MULTA (ARTÍCULO 75, FRACCIÓN VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

Si la multa impuesta por la autoridad se paga dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se notifique al multado, tendrá derecho a una reducción equivalente a 20% de su monto. En nuestra opinión, el descuento debiera ser de 40%, para incentivar el pago anticipado de los contribuyentes.

De esa manera, al comparar el costo entre litigar la multa y pagarla, pudiera serle más atractivo lo segundo.

Cabe aclarar que este descuento es aplicable sobre las multas impuestas por incurrir en alguna infracción de "forma", lo cual la hace distinta del descuento establecido en el artículo 77, fracción II, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, que es aplicable a las multas por omisión en el entero de contribuciones.

#### 2.6.-INCREMENTO O DISMINUCIÓN DE LA MULTA (ARTÍCULO 77 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

*Incremento (agravantes).* El multado puede sufrir incremento en la multa de acuerdo con los siguientes casos. Debemos advertir que éste se calcula sobre el monto de las contribuciones omitidas.

Artículo 77, fracción I:

1. 20% a 30%, cuando el infractor haya reincidido o la infracción sea en forma continuada;
2. 60% a 90%, por usar documentos falsos, por usar documentos de terceros, por tener dobles libros de contabilidad, al duplicar los libros sociales, al destruir la contabilidad,

cuando se microfílmese sin cumplir los requisitos y por divulgar información de terceros,  
y

3. 50% a 75%, sobre las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, por omisión en su entero.

*Disminución (atenuante).* El multado puede aprovechar el siguiente descuento, que será calculado sobre el monto de las contribuciones omitidas.

Artículo 77, fracción II:

1. 20% a 30%, si se paga junto con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a su notificación, sin que la autoridad tenga que emitir una nueva resolución. Sin embargo, dentro del pago que anexa la autoridad únicamente maneja como descuento el porcentaje mínimo y no el máximo de 30%. En todos los casos debiera otorgarse el 30% de descuento, salvo que hay algún antecedente del contribuyente que le impida tener ese beneficio.

*Inconstitucionalidad de las agravantes.* A partir de 2001 se reformó el artículo 77, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, para establecer los porcentajes máximos que aquí se pueden observar. Anteriormente sólo establecían los porcentajes mínimos, con lo cual eran multas fijas. Es decir, la reforma se realizó para dejar de ser multas fijas, pero en lugar de reducir los porcentajes, los incrementaron.

Sin embargo, cabe citar la jurisprudencia que en fecha reciente emitió el Tercer Tribunal Colegiado para indicar que el aumento previsto en el artículo 77, fracción I, inciso c) del Código Fiscal de la Federación se traduce en una multa excesiva.

Multas fiscales. El artículo 77, fracción I, inciso c), del Código Fiscal de la Federación que prevé su ampliación, viola los artículos 22 y 31, fracción IV, de la constitución (aplicación análoga de la jurisprudencia p/j.10/95). En la jurisprudencia P.J.10/95, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "Multas fijas. Las leyes que las establecen son inconstitucionales." Se sostuvo que las leyes que las prevén resultan inconstitucionales en tanto no permiten a las autoridades que las impongan la posibilidad de fijar su monto atendiendo a la gravedad de las infracciones, la capacidad económica de la infracción, su reincidencia en la conducta que motiva a la multa y todas aquellas circunstancias que deben tenerse presentes para individualizar la sanción. Ahora bien, la

jurisprudencia de mérito resulta aplicable por analogía al artículo 77, fracción I, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, que establece el aumento en un cincuenta por ciento fijo de la multa impuesta en términos del artículo 76 de la misma norma, por incurrir en alguna de las hipótesis que prevé el diverso artículo 75 del mismo código, en virtud de que dicho incremento no es el cincuenta por ciento de la multa existente, respecto de la cual la autoridad para imponerla pudo atender a las circunstancias especiales del caso, al establecer ese artículo un porcentaje mínimo y otro máximo, sino del total de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, es decir, el aumento que impone el artículo tildado de inconstitucional, es autónomo en cuanto a su cuantificación, y no depende del monto por concepto de multa impuesto al contribuyente, en términos del artículo 76, pues aunque el aumento es en relación a la multa, su origen se sustenta en el artículo 75, fracción III; por tal motivo, el total de la multa ya integrada se compone de dos conceptos, el primero por la pena impuesta por una conducta base, que satisface los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, y otro que se impone por la conducta agravada, que no cumple con tales principios. Con lo anterior no se quiere decir que la conducta agravada del contribuyente se desligue de la falta cometida, ya que para que exista una conducta agravada es necesario que exista la conducta base que generó la sanción, pero en el presente caso, existe autonomía para la cuantificación de cada una de estas conductas, pues mientras la base se sustenta en el artículo 76 antes mencionado, la agravada hace lo propio en el artículo 75 en comento, lo que provoca la imposición en parte, de una multa excesiva (XIV.3.2ª).

S. J. F. IX Época T. XIII. 3er. T.C. del 4º. C., enero 2001, p. 1749.

La interpretación que hace el magistrado es bastante interesante y de ahí podemos llegar a varias conclusiones<sup>10</sup>:

- En primera instancia no se está calificado la conducta del infractor, únicamente se realiza una interpretación armónica de los preceptos tributarios en conjunto con la muy conocida jurisprudencia. P./J.10/95.

---

<sup>10</sup> González, Martínez, Víctor Hugo, "*Las Multas Fiscales y su impugnación*", editorial Gasca sicco, pág. 74.

- Lo que en realidad califica la jurisprudencia es el monto excesivo con el cual se multa al infractor, toda vez que primero se aplica el porcentaje del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación y adicionalmente se aplica el porcentaje, calificado como autónomo, del artículo 77, fracción I, inciso c).
- Como se mencionó antes, el artículo 77, fracción I, inciso c) fue reformado a partir de 2001, para dejar de aplicar un porcentaje fijo de 50% sobre las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, y en su lugar establece un rango que va de 50% a 75%. Con ello, en lugar de disminuir dichos porcentajes, se incrementó el rango mayor, lo cual hace que esta fracción siga reteniendo el vicio de inconstitucional. El tribunal no apoya el calificativo de inconstitucional sobre esa multa no por el hecho de que contenía un porcentaje fijo, sino por la situación de que el monto a pagar por el infractor resulta excesivos, pues la multa en total asciende a 100% sobre la contribución omitida, retenida o recaudada.

El inciso b) que contiene un rango de multa de 60% a 90% que en términos de porcentajes son mayores a las que establece el inciso c), de la misma fracción I, artículo 77 del Código Fiscal de la Federación. De acuerdo con la interpretación del tribunal, deben configurarse como inconstitucionales porque resultan excesivos. Con esto no debe interpretarse que no se castigue al infractor, ni siquiera las agravantes están en discusión; la idea central es que se respete lo dispuesto en las garantías individuales y que la multa sea menor.

### **3.- CONCLUSION**

Para conseguir la finalidad o esencia de la multa, y ésta resulte o incite en los más posible al mismo deber de cumplimiento a la norma, deberá de existir un mecanismo de igualdad ante la Ley, que se conseguirá atendiendo a cada caso en particular y de acuerdo con la capacidad económica del sujeto infractor, para lo cual es parte medular atenderse a los principios de proporcionalidad y equidad

consignados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los principios de proporcionalidad y equidad Tributaria que se encuentran consignados por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si bien es cierto se enfoca a los ingresos provenientes de contribuciones y por tal de sus accesorios que adquieren igual naturaleza, dentro de los cuales se encuentran las multas, no menos es cierto que deberán ser tomados en cuenta de modo uniforme, aunque la multa no derive propiamente de una contribución o sus accesorios, es decir, independientemente del origen o fuente de la multa y si son ingresos distintos a éstos, ya que tal situación emana del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prohíbe la multa excesiva, con independencia de la rama o materia de que trate.

A lo largo del tiempo se ha venido creando una ciencia del derecho que toma un papel muy importante en la defensa de los particulares, siendo esta ciencia la Jurisprudencia, cuya definición es “**jurisprudencia.** (Del lat. *iuris prudentia*). **1. f.** Ciencia del derecho. **2. f.** Conjunto de las sentencias de los tribunales, y doctrina que contienen. **3. f.** Criterio sobre un problema jurídico establecido por una pluralidad de sentencias concordes”.

La Jurisprudencia ha tomado tan importante papel ya que los elementos y los requisitos que la autoridad debe de cumplir el emitir una multa no siempre se encuentran detallados en los ordenamientos legales correspondientes, y aquélla al delimitarlos adquieren el carácter de obligatoriedad para todos los Tribunales del país.

Por lo que es evidente que la imposición de las multas conforme va avanzando nuestro sistema de Leyes y ordenamientos jurídicos, para una mejor adecuación a las necesidades de los contribuyentes, y sobre todo a su situación partícula, se van prohibiendo multas excesivas, tal y como lo confiere el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se van declarando la inconstitucionalidad

de las mismas, y esto es simplemente para no vulnerar las garantías individuales que tiene cada contribuyente.

Se llega a la conclusión de que a pesar de los esfuerzos por los Tribunales judiciales de salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes, todavía existen muchas lagunas pendientes de resolver y muchos artículos que reformar.

Por lo tanto, los conceptos aquí expuestos de multa fija, multa excesiva y capacidad contributiva, aunados a las garantías individuales en materia fiscal, son la base total sobre la que debe descansar el actual sistema impositivo de multas, en donde aún existen deficiencias jurídicas que afectan de manera sustancial al administrativo.

Con fundamento en estas jurisprudencias y por la falta de armonía del articulado que regula las multas fiscales, resulta necesario reformar el sistema impositivo.