

CAPITULO QUINTO

INCONSTITUCIONALIDAD O NO DE LAS MULTAS FISCALES

I.-INCONSTITUCIONALIDAD LAS MULTAS FISCALES

En un sistema constitucional como el nuestro, de facultades específicamente otorgadas a las autoridades, de manera que sólo pueden hacer lo que la ley les permite, a diferencia del particular, que puede hacer todo lo que la ley no le prohíbe, se debe estimar que las autoridades, para actuar con competencia en términos del artículo 16 constitucional al causar perjuicios o molestias a los particulares, deben actuar con facultades legales que les hayan sido otorgadas en la Constitución o en alguna ley.

Por una parte, si hay cierto tipo de facultades que se otorgan en forma genérica, de manera que las autoridades no pueden actuar fuera de los fines, objetivos y materia que se les señalan, pero que al mismo tiempo, por la naturaleza misma de la facultad otorgada, resulta imposible que la propia Constitución contenga todos los elementos y matices de la facultad otorgada, y en estos casos, se deben estimar constitucionalmente otorgadas todas las facultades implícitas en las expresamente otorgadas, entendiendo por implícitas aquellas facultades sin las cuales se vería sustancialmente mermada la facultad que expresamente se otorgó.

Aun tratándose de las facultades legislativas del Congreso, por ejemplo, que están sólo enunciadas en el artículo 73 constitucional, la doctrina ha dicho que si el fin de la ley es legítimo, y si está dentro de los objetivos señalados en la Constitución, y los medios escogidos en la ley son claramente adecuados para alcanzar esos objetivos, y además no sólo no están prohibidos, sino que son compatibles con la Constitución, esa ley es constitucional.

Pero hay otros campos en los que las facultades se otorgan en forma restrictiva, de manera que no puede hablarse ahí de facultades implícitas, y sólo se puede admitir que se ejerciten las facultades expresa y limitativamente otorgadas. Es el caso de las normas que imponen multas fiscales emanado primordialmente de la fracción IV del artículo 31 constitucional, conforme a la cual ningún cobro se

puede hacer por la vía económico-coactiva ni aplicarse ninguna otra sanción a un particular, sin cumplir con los requisitos establecidos por las disposiciones fiscales, si no está claramente determinado en una ley, sin que las autoridades administrativas puedan ampliarse sus facultades al respecto por razones de interés público, o de conveniencia en el ejercicio de sus facultades.

En el caso de las multas y sanciones administrativas se está en las facultades para imponer sanciones, así como las sanciones mismas y las hipótesis en que procede su aplicación, deben estar expresa y explícitamente enunciadas en la ley, sin que se pueda ampliar ni facultades, ni sanciones, ni hipótesis de infracción, ni por analogía, ni por mayoría de razón, ni porque indebidamente se estime que el que puede lo más debe poder lo menos.

Por otro lado, es necesario señalar que por técnica legislativa el legislador se refirió en el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, a lo que debe entenderse por crédito fiscal, sin que este estuviera obligado a señalar ahí mismo de manera indefectible los elementos que lo constituyen o cómo y quién lo debe emitir, sino que válidamente se concretó a verter un concepto de crédito fiscal sustentado en las cantidades que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados por concepto de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, debido a lo cual la circunstancia de que en dicho precepto legal no se haya hecho alusión a los elementos que lo pueden integrar, la forma en que se constituye y quién lo emite, no implica que viole el principio de legalidad previsto en el artículo 16 y el de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, ambos de la Constitución General de la República, puesto que tales elementos derivan de los conceptos que incluye la propia legislación de la materia en forma amplia y particularizada para cada tributo, los cuales obviamente no podrían estar enumerados de manera casuista en un solo dispositivo legal, como lo es el citado artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que se encuentran comprendidos en toda la legislación fiscal vigente que regula las distintas contribuciones, respecto del cual el mencionado código tributario señala el pago de recargos, multas y gastos de ejecución como accesorios ante el incumplimiento de la obligación de pagar las contribuciones; lo que evidencia que no

se deja al arbitrio de las autoridades la manera en cómo se integra el crédito fiscal, pues éstas se encuentran obligadas a fiscalizar los créditos fiscales por los conceptos y en la forma que lo disponen las leyes y en contra de los particulares que se ubiquen en los supuestos legales que en éstas se prevén.

Tratándose de multas fiscales impuestas por las autoridades administrativas al descubrir la infracción de disposiciones fiscales con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, debe de reunir los requisitos formales a que se refiere el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que el acto administrativo sancionador que incumple con las exigencias formales aludidas es la culminación de facultades discrecionales ejercidas por las autoridades fiscales, de manera que en esta clase de asuntos el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no puede obligar a las autoridades a que dicten una nueva resolución ante la discrecionalidad que la ley les otorga para decidir si deben obrar o abstenerse, pues además de que no es dable a dicho Tribunal sustituir a las demandadas en la apreciación de las circunstancias y en la oportunidad para actuar que les otorgan las leyes, ello podría perjudicar al administrado en vez de beneficiarlo; pero tampoco puede válidamente impedirse que la autoridad administrativa pronuncie nueva resolución, porque con tal efecto le estaría coartando su poder de elección.

Para la imposición de las multas respecto a infracciones cometidas, las autoridades no deben apoyarse en conceptos genéricos, ni en razonamientos generales susceptibles de ser aplicados a cualquier causante, porque los mismos no permiten establecer con precisión la gravedad de la conducta observada por el contribuyente, pues no se incluyen razonamientos comparativos que permitan delinear la importancia de las infracciones frente a los ingresos que debe percibir el Estado, ni los elementos para considerar si es o no reiterativo la conducta del causante, debe especificarse con claridad la cuantía de las operaciones que realiza el contribuyente, los medios de que se valió la autoridad para inferir de ellas, el estado o condición económica del contribuyente.

Es decir, las autoridades deben de señalar los motivos en que se apoyaron para imponerlas, las razones por las cuales estas resultan procedentes y la especificación de los fundamentos legales en que se apoya la autoridad para emitirlos, adecuándose las hipótesis legales al caso concreto, en donde se debe considerar que la multa cumple con los requisitos de la debida fundamentación y motivación.

Es necesario facultar a la autoridad sancionadora con el objeto de que se encuentre en condiciones de 'correlacionar' dos elementos, a saber:

- a) Que exista concordancia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor y
- b) Que la sanción pecuniaria tome en cuenta la gravedad de la falta.

Aduciendo que el artículo 22 constitucional prohíbe la imposición de multas excesivas, teniendo tal carácter aquella sanción que esté en desproporción con las posibilidades económicas del supuesto infractor, en relación con las características y gravedad del ilícito fiscal, pero si se le impone la multa mínima no le causa perjuicio alguno, el hecho de que tal precepto no señale las circunstancias que se deben atender para la individualización de la multa, pues se le está imponiendo la menor de entre el máximo y el mínimo contemplado en esa norma.

Por lo tanto, la autoridad administrativa, al imponer multa al causante, superior al mínimo, debe exponer, no sólo que la misma está calculada dentro del mínimo y máximo que prevé dicho precepto, sino que se debe tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante y la conveniencia de destruir prácticas viciadas; es decir, expresarse cómo influyen en el ánimo de la autoridad las peculiaridades del infractor y los hechos que motivaron la infracción.

Para imponer una multa fiscal en cuantía superior al mínimo, es necesario que las autoridades fiscales razonen el uso de su arbitrio, y que expongan los razonamientos y las circunstancias de hecho y de derecho que hacen que en el caso particular se deba agravar en alguna forma la sanción.

Pero esos razonamientos deben ser razonamientos aplicados al caso concreto y a las circunstancias del caso concreto, sin que sea suficiente hacer afirmaciones abstractas e imprecisas. De lo contrario se violaría la garantía de motivación, y se dejaría además al afectado en estado de indefensión, pues no se le darían elementos para hacer su defensa, ni para desvirtuar la sanción concreta impuesta en su caso individual, con violación de los artículos 14 y 16 constitucionales. En esas condiciones, la simple afirmación de que un gran volumen de negocios hace que la situación sea buena, es demasiado imprecisa para justificar por sí sola una elevación de la multa, pues puede haber gran volumen de operaciones con una utilidad mínima, o aun con pérdida, como es claramente el caso de empresas que tienen grandes endeudamientos y gran volumen de operaciones.

Por otra parte, el que la infracción haya causado perjuicios al fisco, no es elemento para agravar la sanción, pues el elemento perjuicio será siempre la base misma de la tipificación de la infracción, pero insuficiente para mover el arbitrio entre los extremos de la multa.

Existe la afirmación de que hay que evitar prácticas viciosas tendientes a evadir las prestaciones fiscales, siendo este un elemento determinante de la creación de la infracción, pero insuficiente para mover la cuantía entre los extremos legales: para esto habría que referirse a las prácticas individuales del afectado.

Conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, para que la individualización de una multa sea correcta legalmente, no basta que su cuantía se fije entre el mínimo y el máximo imponibles, ni que esté en el medio, sino que es menester que la autoridad razone, si va a señalar una cuantía superior al mínimo, las circunstancias relativas a la importancia de la infracción, las condiciones del causante, y la existencia de prácticas fiscales viciosas, así como su gravedad, a fin de que el uso del arbitrio en la imposición de la multa no sea arbitrario.

Se sostiene que es correcta la imposición de las multas, por haberse incurrido en omisiones fiscales, pero es preciso tomar en consideración las circunstancias de buena fe y puedan justificar dichas omisiones, pues es evidente que pueden existir circunstancias especiales que efectivamente justifiquen tales omisiones, sin que por lo mismo pueda decirse que se obra de mala fe o con el propósito de eludir el pago del impuesto correspondiente, en consecuencia, las infracciones sólo existen cuando se trata omisión al cumplimiento de las obligaciones fiscales, como cuando se emplean maniobras fraudulentas para eludir el pago del impuesto.

La imposición de la multa tiene como objeto castigar la conducta del contribuyente por incurrir en la omisión del pago de contribuciones, de ahí que su finalidad es disuasiva o ejemplar, para así evitar conductas similares.

Es preciso señalar que han existido algunos preceptos que han ido más allá de la finalidad fundamental señalada y le imprime un objeto indemnizatorio, en razón de que toma en cuenta una contribución actualizada para la determinación del porcentaje conforme al que habrá de imponerse la multa, de tal manera que la base de la imposición de la sanción no es la conducta en sí misma, sino la contribución omitida, pues la actualización de la contribución es posterior al momento de la comisión y, por ende, ajena a la conducta infractora, por lo que de ninguna manera puede considerarse para el cálculo de la multa.

Por lo que dichos preceptos son violatorios del artículo 22 constitucional, por contemplar para la determinación de la multa la actualización de la misma, pues, refirió, dicha actualización desnaturaliza la teleología de toda multa, como sanción que persigue disuadir al infractor de la comisión de futuros incumplimientos.

Así mismo no existe elemento que permita a la autoridad fiscal individualizar la pena o sanción propiamente dicha, en razón de que la base de ésta contraviene el artículo 22 constitucional, y en el caso aplica el principio jurídico de que “no hay sanción sin ley”.

Existen mecanismos de tributación que son simples, cuyos elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa, requieren cálculos básicos que no necesitan una mayor pormenorización en la ley. Así, a medida que un tributo se torna complejo, para adicionarse mayores elementos que pueden considerarse al realizar su cálculo, surgen previsiones legales que son variables, es decir, que no se aplican a todos los contribuyentes, sino sólo a aquellos que se ubiquen en sus hipótesis jurídicas.

La base para el cálculo de algunas multas son los siguientes elementos: a) la conducta realizada por el infractor, consistente en la omisión total o parcial de enterar una contribución, y b) la actualización de dicha contribución, lo cual implica considerar un factor que se origina con posterioridad a la comisión de la infracción y es exógeno a la conducta que se pretende castigar: la inflación generada hasta el momento que se impone la sanción. Si se toma en cuenta que la conducta que se pretende castigar constituye una infracción de realización instantánea, aunque sus efectos puedan prolongarse en el tiempo.

Sin embargo, al señalar que el cálculo de las sanciones se hará con base en las contribuciones omitidas actualizadas, prevé una multa excesiva y, por ende, viola el artículo 22 de la Constitución Federal. Dicha multa resulta también excesiva porque la recuperación del poder adquisitivo del dinero adeudado al fisco federal es un efecto que corresponde a la actualización de créditos fiscales, motivo por el cual la incorporación en el precepto mencionado del valor actualizado de las contribuciones, determinado al momento en que la autoridad fiscal las calcule e imponga, constituye un medio para aumentar irrazonablemente el monto de la sanción, en todos los casos y con independencia de que las circunstancias del caso lleven a la autoridad a imponer una pena máxima, media o mínima, dentro del marco establecido por la ley.

De conformidad con lo establecido en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, cuando las multas no se paguen en las fechas previstas por las disposiciones fiscales, deben actualizarse de acuerdo al mecanismo establecido en el artículo 17-A del mismo ordenamiento.

Sin embargo, la actualización de las multas es consecuencia de la falta de pago oportuno de contribuciones, esto es, para que se origine la obligación de cubrir las multas actualizadas al fisco, es imprescindible la existencia de una contribución que no se haya pagado en la fecha establecida por la ley; de ahí que, lógicamente, si no se causa contribución alguna no puede incurrirse en actualización de multas, ni se pueden originar las multas, ya que éstas son producto de infracciones fiscales que deben ser impuestas en función a diversos factores, entre los que destacan elementos subjetivos, la naturaleza de la infracción y su gravedad.

Desde este punto de vista, el monto de las multas y por consiguiente, su actualización, dependerán de las cantidades que durante la mora deje de percibir el fisco y de las cantidades que por pago de contribuciones haya omitido el obligado.

La actualización de las multas es el resultado del no pago a tiempo de determinadas contribuciones, para así determinar en relación con las cantidades que hubiera dejado de percibir el fisco y, en su caso, hubiere obtenido el contribuyente, sujetándose a los principios de legalidad y proporcionalidad establecidos en el 31, fracción IV, de la Carta Magna, aun cuando la norma señale un máximo al que pueden ascender las multas.

Es decir, la actualización sobre el monto de las contribuciones omitidas implica darles su valor real al momento en que se efectúa su pago, para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto dentro del plazo legal, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta de pago oportuno, concretamente, por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago puntual de las contribuciones, a fin de sufragar los gastos públicos, ni tampoco sanciona al infractor, aspectos que distinguen a la actualización tanto de los recargos, como de las multas.

Además, conforme al último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización, es decir, se trata de contribuciones, a diferencia de los recargos y las sanciones, que aunque participan de la naturaleza de aquéllas, son accesorios. Por consiguiente, la circunstancia de que las contribuciones deban actualizarse y, sobre la cantidad obtenida, calcularse los recargos y las multas, no es inconstitucional, ya que son rubros diversos que nacen a la vida jurídica por diferentes conceptos.

Por otra parte, la actualización del monto de las multas de las contribuciones omitidas, es una operación matemática cuya finalidad no es otra que la de dar valor real al monto de la contribución en el momento en que se efectúa su pago, pero no indemnizar al fisco por la mora en que incurre el causante, ni tampoco sancionar al contribuyente por su incumplimiento, pues únicamente se otorga un valor actual a la

contribución para que el fisco reciba, al liquidarse aquélla, una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto la contribución dentro del plazo legal, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente, por no haber dispuesto en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago puntual de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos, ni tampoco se sanciona al infractor, aspectos que distinguen a la actualización tanto de los recargos como de las multas.

La actualización opera para dar un valor real a las multas de las contribuciones que se dejaron de percibir por parte del fisco, esto es, para equipararlo con lo que hubiera percibido en el tiempo de la percepción oportuna de tributación.

De acuerdo con el principio *nullum crimen, nulla poena sine lege*, existe identidad entre las sanciones penales y las administrativas, porque ambas son de carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica, sino con el propósito de punición al infractor y su diferencia primordial es de orden adjetivo o procedimental, porque unas, las aplican las autoridades judiciales, y otras, los órganos de la administración.

De acuerdo con lo anterior, el principio fundamental establecido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en que no puede haber pena que no esté establecida en una ley exactamente aplicable al caso, también rige en las infracciones administrativas y fiscales, como son las multas.

Por consecuencia, al contener el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la denominación genérica, es claro que no define la conducta

claramente sancionable y aglutina a cualquiera que sea distinta a la descrita en la fracción I de tal ordinal, lo que se traduce en una norma que no puede considerarse en sentido estricto como supuesto particular y, por tanto, como una conducta claramente identificable para ser objeto de sanción, circunstancia que vulnera el citado principio constitucional que rige, incluso, para las infracciones administrativas y fiscales.

Ahora bien, un ejemplo claro que fue declarado como violación al artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, que toma como base para la imposición de la multa la contribución omitida (resultado de la acción del sujeto pasivo), más otro factor que es la actualización de dicha contribución, es evidente que para su cálculo se considera un elemento ajeno a la infracción cometida, como lo es la actualización posterior al momento de la comisión de la conducta que se pretende castigar; y, en consecuencia, al tomar en la base un elemento ajeno a la conducta que se sanciona, la autoridad legislativa va más allá de lo razonable, situación que torna a la multa en excesiva, lo que transgrede la garantía prevista en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 10/95 con el rubro: 'MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.', ha sostenido que las leyes que las prevén resultan inconstitucionales en cuanto no permiten a las autoridades impositoras la posibilidad de fijar su monto, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia en la conducta que la motiva y todas aquellas circunstancias que deban tenerse en cuenta para individualizar dicha sanción; también ha considerado este Alto Tribunal que no son fijas las multas cuando en el precepto respectivo se señala un mínimo y un máximo, pues tal circunstancia permite a la autoridad facultada para imponerlas determinar su monto de acuerdo con las circunstancias personales del infractor, que permitan su individualización en cada caso concreto.

En congruencia con dichos criterios se colige que el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992 no establece multas fijas, pues al establecer porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, permite a la autoridad fiscal fijar los límites dentro de los cuales podrá aplicar la sanción en particular, es decir, se le conceden facultades para individualizar la sanción y, por tanto, no es violatorio del artículo 22 constitucional”.

Ahora bien, el hecho de que el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establezca la actualización de las multas de las contribuciones omitidas por el transcurso del tiempo, no significa que dicha actualización implique una carga adicional al contribuyente, que pudiera provocar que la proporción del impuesto adeudado se vea alterada, ni que ello se traduzca en una indemnización para el Estado, pues como ya se mencionó, la actualización obedece a un proceso inflacionario que se origina por la devaluación que tiene el crédito fiscal por el transcurso del tiempo y el incremento de los precios.

Por lo anterior, si el erario federal debe recaudar lo que ha dejado de percibir por causas imputables al contribuyente moroso, es claro que tiene que aplicar la actualización correspondiente al monto de la contribución omitida, porque con la actualización de las contribuciones no pagadas lo que se persigue es obtener el valor real de las mismas, lo que sucede, de igual forma, con la devolución que las autoridades fiscales realizan a los particulares por cantidades pagadas indebidamente.

Sin embargo, las multas de las contribuciones omitidas se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización que consiste en la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor para determinar la base gravable, los elementos de las contribuciones y sus accesorios, que el citado índice, es un instrumento que

establece la ley para medir la inflación, por constituir un medio técnico científico, elaborado por un órgano competente en materia monetaria como lo es el Banco de México, configurándose así, una forma de actualizar las contribuciones o accesorios adeudados ya causados, sin que esto implique un elemento de la base del impuesto, que tenga que determinar dentro de las leyes, el Congreso de la Unión.

Cabe señalar, que cada ley impositiva contiene todos los elementos esenciales de las contribuciones que establecen y únicamente remiten a este elemento técnico aportado por la ciencia económica para medir la inflación, como un fenómeno que afecta indiscutiblemente a las contribuciones, de otro modo lo que se establece en el artículo acusado de inconstitucional es la actualización de la multa de la contribución omitida.

El legislador puede constitucionalmente recoger un instrumento aceptado por la economía y contabilidad, para buscar un resultado justo, esto es, el pago de una contribución acorde con la realidad económica, por no pagarse en el momento en que corresponde, pues en su defecto la recaudación se vería gravemente afectada al no cobrarse conforme a los valores reales de las cantidades no pagadas en tiempo.

Está demostrado que los elementos esenciales de las contribuciones se encuentran en ley, al igual que el procedimiento para determinarlos cuando el legislador remite para ello al Índice Nacional de Precios al Consumidor, pues precisamente en el artículo 20 bis, del código tributario, se especifica detalladamente la forma en que el Banco de México debe calcularlo y su obligación de publicar dicho índice, así como los productos y servicios que tomó en consideración.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece el principio de proporcionalidad de los tributos, el cual consiste en que los sujetos pasivos deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, en proporción de su capacidad económica.

Dicho principio se observa, inclusive cuando la autoridad, en ejercicio de sus funciones fiscalizadoras, se percató de que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales y ante tal incumplimiento actualiza la contribución, por la falta de pago oportuno o bien determina multas. Así entonces, el legislador estimó necesario actualizar las multas de las contribuciones no pagadas oportunamente, con la finalidad de traer a valor presente, el monto de las contribuciones adeudadas, pues de lo contrario resultaría afectado el interés social.

En otras palabras, la actualización tiene su justificación económica financiera, en virtud de que para que el Estado pueda cumplir real, oportuna y eficazmente la función de satisfacer las necesidades sociales no puede estar sujeto a los efectos inflacionarios, pues de no actualizar o traer a valor presente los créditos adeudados por un contribuyente al momento de hacerse efectivo, esos ingresos resultarían insuficientes para cubrir esas necesidades por causa del aumento de precios.

Por lo anterior, no puede haber violación al artículo 22 constitucional, toda vez que tal dispositivo no prohíbe la actualización del pago de contribuciones no cubiertas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, ni tampoco prohíbe el pago de las multas, ya que éstas tienen por objeto castigar la conducta evasora del sujeto pasivo ya que en el propio precepto sólo se contienen las garantías individuales de legalidad, proporcionalidad y equidad en materia impositiva.

La omisión en el pago de contribuciones tiene como efecto una disminución en la captación de recursos que el Estado tenía programado para el gasto público,

por ello el legislador fijó que en estos casos, al demostrarse que el contribuyente no acató las disposiciones tributarias relativas, se le exigiera el pago del impuesto omitido actualizado, además de fijarle una cantidad por concepto de recargos y una multa.

La finalidad de la actualización de las contribuciones, no es otra que la de dar el valor real al monto de la contribución en el momento en que se efectúa su pago, pero no indemnizar al fisco por la mora en que incurre el causante, ni tampoco sancionar al contribuyente por su incumplimiento, pues únicamente se otorga un valor actual a la contribución para que el fisco reciba, al liquidarse aquélla, una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto la contribución dentro del plazo legal, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna del pago, concretamente, por no poder disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago puntual de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos, ni tampoco se sanciona al infractor, aspectos que distinguen a la actualización tanto de los recargos como de las multas.

Así, para el cálculo de los recargos se toman en consideración elementos esencialmente iguales a los que corresponden para la determinación de intereses, como son la cantidad adeudada, el lapso de la mora y los tipos de interés manejados o determinados durante ese tiempo, elementos que acata el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, la violación de las normas tributarias, determina la comisión de un ilícito tributario, que tendrá la consideración de infracción o de delito. Cuando el legislador considere que la violación no perturba tan gravemente el ordenamiento jurídico, el ilícito tendrá la consideración de infracción administrativa de naturaleza tributaria. En dichos casos se impondrá una sanción de carácter pecuniario denominada multa.

En relación con las multas fiscales, para determinar la procedencia jurídica de las mismas se deben dar los siguientes requisitos:

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

De lo anterior se deriva que la multa tiene como objeto castigar la conducta específica del sujeto pasivo, por cometer la infracción a una disposición legal que le era aplicable.

Ahora bien, la equidad y proporcionalidad en las sanciones sólo pueden apreciarse atendiendo a la naturaleza de la infracción de las obligaciones tributarias impuestas por la ley, así como a la gravedad de dicha violación y a otros elementos

subjetivos, siendo obvio que su finalidad no es indemnizatoria por la mora, como en los recargos, sino fundamentalmente disuasiva o ejemplar para evitar conductas similares.

Las multas fiscales tienen como fin el sancionar la conducta realizada por el contribuyente, de ahí que tengan una naturaleza penal, pues se está en presencia de un castigo que se impone al infractor de determinada obligación tributaria. Las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.

Así mismo, el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que una multa es excesiva cuando:

- a) Es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; y
- b) Se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable.

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

Aunado a lo anterior, en consecuencia de las interpretaciones realizadas por la doctrina y la jurisprudencia:

- a) En primer lugar, una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria impuesta al infractor, para reprimir y prevenir la infracción tributaria, salga de los límites de lo ordinario o de lo razonable.
- b) Una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria está en desproporción con las posibilidades económicas del multado, en relación a la gravedad del ilícito fiscal.
- c) El carácter excesivo de la multa está en función de las características individuales del multado, pudiendo ser excesiva para unos, moderada para muchos y leve para pocos.
- d) Para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe en el establecimiento del monto pecuniario, tener en cuenta las condiciones individuales del infractor en concordancia con el hecho que la motiva.
- e) Las multas excesivas pueden estar establecidas en ley, cuando la sanción pecuniaria sea fija e invariable, impidiendo a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que en la imposición de la multa no se tome en cuenta ni las condiciones económicas del infractor ni el ilícito fiscal.

Por lo tanto, para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, deben tenerse presentes la correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga, y

tomando en cuenta las finalidades que se persiguen con la imposición de la multa, entre las que se encuentran la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria.

El carácter de la multa también debe atender a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en ley.

Entonces, al tenor de los razonamientos que anteceden, se puede concluir que, por lo que toca a la ley, una multa será considerada excesiva y, por lo tanto, inconstitucional, cuando se fije como tal una cantidad invariable y en su imposición, por lo tanto, no se puede tomar en consideración la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor.

En efecto, al establecerse un sistema de multas fijas, no se puede apreciar desde el punto de vista legal, el carácter excesivo de la multa impuesta, debido a que la autoridad administrativa no está obligada a individualizar el monto de la sanción y por lo tanto no existen parámetros de comparación, para determinar si la multa carece de proporcionalidad o va más allá de lo razonable.

En este orden de ideas, al establecer el legislador en el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, un porcentaje único, como multa por la comisión de cualquier infracción que origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incurrió en una violación al artículo 22 constitucional, en virtud de que al no tomar en cuenta las circunstancias especiales del infractor, que permitan la individualización de la sanción, se abre la posibilidad e de la aplicación de multas excesivas.

Aún más, el carácter excesivo de la multa fijada por el artículo 76, fracción III, en comento, no se desprende del porcentaje en sí mismo considerado, sino de que al establecerse un sistema rígido para la imposición de multas, sin tomar en cuenta la capacidad económica del infractor y la gravedad de la infracción, basta que la autoridad hacendaria descubra en uso de sus facultades de comprobación la omisión en el pago de una contribución para que cualquier persona sea sancionada en la misma forma.

Por lo tanto, las leyes que prevén multas fijas son inconstitucionales, en cuanto a que no permiten a las autoridades facultades para imponerlas la posibilidad de fijar su monto tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia en la conducta que la motiva y todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción y, por otro, que las multas no tienen el carácter de fijas cuando en el precepto que las contiene se señala un mínimo y un máximo para su imposición.

La única forma de evitar que las sanciones puedan ser irrazonables, desproporcionadas y, por tanto, excesivas e **inconstitucionales**, es necesario que se tomen en cuenta los siguientes requisitos:

- a) La gravedad de la infracción cometida,
- b) El monto del negocio, y
- c) La capacidad económica del particular.

Lo anterior significa que una multa fiscal por más leve que se considere, debe contener las razones y motivos que la justifiquen, para que de esta manera no se deje en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al particular y quede fehacientemente acreditado por la autoridad que la multa decretada no es excesiva, pues tal obligación deviene directa y taxativamente del artículo 22 constitucional; mismo que en relación con el artículo 16 de nuestra Carta Fundamental, en el que

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

Si bien es cierto que de conformidad con el artículo 16 constitucional todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica de un particular debe fundarse y motivarse, también lo es que resulta irrelevante y no causa violación de garantías, que la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, imponga al particular la multa mínima prevista en la ley sin señalar pormenorizadamente los elementos que la llevaron a determinar dicho monto, como lo pueden ser, entre otras, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia, ya que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor a la mínima, pero no cuando se aplica esta última, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una sanción menor.

Ello no atenta contra el principio de fundamentación y motivación, pues es claro que la autoridad se encuentra obligada a fundar con todo detalle, en la ley aplicable, el acto de que se trate y, además, a motivar pormenorizadamente las razones que la llevaron a considerar que, efectivamente, el particular incurrió en una infracción; es decir, la obligación de motivar el acto en cuestión se cumple plenamente al expresarse todas las circunstancias del caso y detallar todos los elementos de los cuales desprenda la autoridad que el particular llevó a cabo una conducta contraria a derecho, sin que, además, sea menester señalar las razones concretas que la llevaron a imponer la multa mínima.

Lo anterior no quiere decir que las multas no puedan ser actualizadas, situación que prevé específicamente el segundo párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación.

En sentido lato, infracción tributaria es toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales.

Las infracciones tributarias consisten en hechos o conductas exteriores del agente infractor, que son contrarias a los dispositivos legales en esa materia. Dichas conductas pueden consistir en acciones u omisiones. Estas últimas consisten en dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida por el ordenamiento jurídico, siendo la más importante la falta de pago de la prestación tributaria principal.

Con base en lo anterior, las infracciones administrativas podrán ser: Instantáneas, cuando se consuman en un solo acto, agotando todos los elementos de la infracción, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; continuas, si la acción u omisión se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo; o, continuadas, en la hipótesis de pluralidad de acciones que integran una sola infracción en razón de la unidad de propósito infraccionario e identidad de lesión jurídica.

Una distinción entre el delito instantáneo y el continuado se funda en que el primero se consuma en un solo acto, agotando el tipo, mientras el segundo supone un estado, o sea una acción consumativa del delito, que se prolonga sin interrupción, por más o menos tiempo.

Existe un principio general consistente en que las contribuciones se causan en el momento en que se realizan las situaciones previstas en las leyes fiscales vigentes, iniciándose la obligación del contribuyente en ese instante de enterar las mismas en los plazos que la misma ley le fije. Esto quiere decir que, se trata del momento exacto en que se consuma el hecho generador del tributo y, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria.

A pesar de que el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación está referido a las contribuciones, ante la inexistencia de una normatividad especial para las multas tratándose de la precisión de la comisión de la infracción, es evidente que hay que utilizar el principio establecido en dicho artículo y, por ende, se trata de la omisión de una contribución, y el momento justo de esa omisión lo es cuando se dan los supuestos del hecho generador de la misma, produciendo el nacimiento de la obligación tributaria.

Las modalidades de las infracciones tributarias a que se refiere el artículo 67, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no aparecen definidas en dicho cuerpo normativo.

Es en material penal, tratándose de delitos, donde mejor se han perfilado estos conceptos, motivo por el cual analógicamente debe acudir a los mismos. Tratándose del delito instantáneo, el derecho positivo mexicano, la doctrina y la jurisprudencia, son acordes al conceptualarlo como: Aquel que se consuma en un solo acto, agotando el tipo, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; en cambio, tratándose de las modalidades de continuo y continuado, existe diversidad de criterios.

El artículo 99 del Código Fiscal de la Federación da el concepto al que debe atenderse en esta materia respecto al delito continuado al establecer que: El delito es continuado, cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos con unidad

de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

Respecto del delito continuo, sus notas características, extraídas sustancialmente de la jurisprudencia, consisten en las siguientes: Es la acción u omisión que se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo.

Con base en lo anterior; las infracciones administrativas podrán ser: instantáneas, cuando se consuman en un solo acto, agotando todos los elementos de la infracción, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; continuas, si la acción u omisión se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo; o, continuadas, en la hipótesis de pluralidad de acciones que integran una sola infracción en razón de la unidad de propósito inflacionario e identidad de lesión jurídica.

A mayor abundamiento, la determinación de no actualizar las multas en realidad se traduce en calcular la sanción considerando el valor histórico de la contribución omitida, esto es, a la fecha en que habiéndose tenido la obligación de enterarlas no se hizo, de manera que se concluye en lo correcto del efecto dado al fallo protector.

II. CONCLUSIÓN

El artículo 22 de la Carta Magna, limita a la autoridad con determinadas prohibiciones, entre las que se encuentra la multa excesiva, debiéndose entender por esto, toda aquella sanción pecuniaria que rebase el límite de lo ordinario y razonable; esté en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, como por las condiciones en que se cometió, o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió; que resulte desproporcionada con el monto

del negocio; y por último, que esté en desproporción con la capacidad económica del multado.

La única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas -prohibidas por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, así como la libertad de imponer las sanciones que considere justas, dentro de un mínimo y un máximo.

Por lo que debe concluirse que todas aquellas leyes o preceptos legales que concedan a las autoridades esas facultades, aunque sea implícitamente, respetan la garantía contenida en el artículo 22 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

El carácter excesivo de la multa está en función de las características individuales del multado, pudiendo ser excesiva para unos, moderada para muchos y leve para pocos.

Entonces, puede concluirse que, por lo que toca a la ley, una multa será considerada excesiva y, por tanto, inconstitucional, cuando se fije como tal una cantidad invariable y en su imposición, por tanto, no se pueda tomar en consideración la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor.

Así mismo, las autoridades hacendarias, al imponer multas por la comisión de infracciones fiscales, deben fundar y motivar sus determinaciones.

Cuando la autoridad hacendaria utiliza a título de motivación de la multa, circunstancias que no son propias y exclusivas del sancionado respecto de otros contribuyentes morosos, como pueden ser la distracción de recursos que requiere el Estado para sufragar el gasto público, el pago extemporáneo de la contribución, la ventaja del contribuyente en relación con otros que sí enteran en tiempo los tributos, así como el hecho de tratarse de contribuciones retenidas, debe estimarse que tales argumentos son insuficientes para tener por debidamente motivado el monto máximo de la multa, por tratarse de meras generalidades y no de aspectos que atienden al caso particular, lo que se traduce en un estado de inseguridad jurídica del gobernado y, consecuentemente de indefensión.

Se debe considerar como de orden público y de interés social regular el debido cumplimiento de la obligación ciudadana de contribuir de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, conforme a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues de no ser así, se permitiría la evasión de las aportaciones requeridas para que el Estado cuente con recursos suficientes para la satisfacción de los servicios públicos.

Las multas constituyen uno de los medios con los que cuenta la autoridad para disuadir al contribuyente de incurrir en conductas de omisión a las obligaciones fiscales, medida que además tiene como efecto constituirse en ejemplar para el causante incumplido.

Por consiguiente, las multas establecidas en nuestras leyes que van de un parámetro de mínimo a máximo, son inconstitucionales ya que son aplicadas de manera general para todo los contribuyente de incurren en un incumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin tomar en consideración la gravedad de la infracción, el daño ocasionado al fisco federal, la capacidad económica del infractor.

De ahí que se deba estimar acertado que el legislador establezca un límite inferior de sanción en un monto que provoque un impacto tal que haga conciencia de lo delicado del incumplimiento, sin perder de vista el tener que considerar la capacidad económica del particular, la reincidencia, la gravedad de la infracción cometida, y el monto del negocio.

Por lo tanto, se considera que al no tomar en cuenta esos elementos en nuestro actual sistema de multas, no son proporcionales al no ser individualizada la infracción, a la situación tan particular de cada contribuyente.