

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

Gabriela RÍOS GRANADOS*

A Milena

RESUMEN: El cumplimiento de la obligación ciudadana de contribuir con las aportaciones requeridas para que el Estado cuente con recursos suficientes para la satisfacción de los servicios públicos, se considera fundamental. En éste sentido las infracciones tributarias constituyen uno de los medios utilizados por la autoridad para disuadir al contribuyente de realizar conductas que puedan ir en contra del interés general. Dado lo anterior, en el presente ensayo se realiza un estudio general de las infracciones, la clarificación sobre su naturaleza jurídica y el análisis de contenidos de la legislación mexicana referente al tema, tales como el Código Fiscal de la Federación y la legislación aduanera.

Palabras clave: impuestos, sanciones administrativas, derecho administrativo.

ABSTRACT: *One of citizens' most fundamental duties is to pay taxes, with the purpose of providing the government with sufficient resources to satisfy the demand for public services. Tax fines imposed by tax authorities, caused by the infringement of tax laws, is one of several means to dissuade unlawful behavior on behalf of taxpayers, which could negatively affect the public interest. In this essay, the author studies tax fines, discussing their juridical nature and analyzing the contents of Mexican legislation related to this topic, such as the Federal Fiscal Code and customs legislation.*

Descriptors: *taxes, administrative sanctions, administrative law.*

* Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Ilícito tributario*. III. *Naturaleza jurídica*. IV. *Infracción tributaria*. V. *La regulación jurídico-positiva de las infracciones tributarias y sus principales problemas*. VI. *Elementos de las infracciones*. VII. *La sanción tributaria*.

I. INTRODUCCIÓN

El presente artículo aborda desde una perspectiva general las infracciones tributarias en México. Este breve estudio analiza la naturaleza jurídica del ilícito tributario, pues resulta innegable plantear este tópico para tratar de dilucidar si las infracciones y los delitos tributarios tienen las mismas características. Posteriormente, se acomete la tarea analítica del marco jurídico de las infracciones tributarias; lo cual nos permitirá observar los principales problemas en esta materia. En el siguiente epígrafe se hace un estudio pormenorizado de los elementos de las infracciones. Y el último epígrafe se aproxima al controvertido tema de las multas.

La metodología aplicada en este estudio es analítica, documental, deductiva y comparativa. Lo anterior, con el propósito de generar un conocimiento general sobre las infracciones, su problemática y sus posibles soluciones.

II. ILÍCITO TRIBUTARIO

El ilícito tributario es la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley; este comportamiento podrá ser retribuido con sanciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario.

Por otro lado, desde una perspectiva general, algunos autores¹ han planteado la posibilidad de tipificar el fraude a la ley como ilícito tributario, en este sentido el Código Fiscal de la Federación no indica expresamente qué debe entenderse por fraude a la ley, a diferencia de otros cuerpos legislativos, como el español, en que la Ley General Tributaria ha introducido como novedad la noción de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En su artículo 24,² dicha ley indica:

Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de las normas dictadas con distinta finalidad, siempre que se produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

En comparación, el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación señala expresamente que las normas que establezcan cargas y delitos serán de interpretación estricta, lo que significa que no se permitirá la interpretación análoga de estas normas con el ánimo de poder asimilar ciertos recursos o conductas para que el juzgador indique que se trate de un fraude a la ley tributaria.

III. NATURALEZA JURÍDICA

En la doctrina extranjera,³ parece que no existe mayor problema sobre este punto, ya que el ilícito tributario podrá tipificarse como in-

¹ Sobre este punto puede remitirse a la siguiente obra: Falcón y Tella, R., *El fraude a la Ley Tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción*, "RTT", núm. 31, octubre-diciembre de 1995; Cipollina, S., *La legge civile e la legge fiscale, il problema dell'elusione fiscale*, Milán, Cedam, 1992; González Sánchez, M., *El fraude de ley en materia tributaria*, Salamanca, Plaza Ediciones, 1993.

² Menéndez Moreno, A., *Derecho financiero y tributario español*, Valladolid, Normas Básicas, Lex Nova, 2002, p. 86.

³ Zornoza realiza un interesante estudio sobre la posible distinción de las infracciones de los delitos tributarios; así, destaca que en un principio esta diferencia se basaba en los distintos bienes jurídicos protegidos. Se consideraba que las infracciones protegían únicamente el interés de la administración, con lo cual su naturaleza era de autoprotección. Sin embargo, con el tiempo este argumento no fue válido para hacer una nítida diferencia entre los delitos y las infracciones,

fracción o delito, debido a que ontológicamente no existe diferencia entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales; la distinción dependerá del grado de protección que desee darle el legislativo al interés jurídico tutelado.

Sin embargo, algún sector de la doctrina⁴ sostiene que las conductas más graves deben tipificarse como delitos fiscales; por otro lado, otra corriente doctrinal⁵ considera que por su gravedad, el ilícito tributario puede ser contemplado como infracción y delito, en tal sentido, se habla de tipos legales “mixtos” o “ambivalentes”.

Este último fenómeno se observa en la legislación tributaria mexicana, en el que no aparece un ámbito perfectamente diferenciado entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales, por tanto, una misma conducta puede ser tipificada como infracción y delito,⁶ y ser sancionada por multa y con pena privativa de la libertad. Aunque en una primera aproximación esto no genera dificultad, en la práctica puede suceder que el sujeto infractor, por una misma conducta, sea responsable penalmente pero no así administrativamente, de lo cual surge una importante incompatibilidad en ambos procesos, que genera inseguridad jurídica para el infractor. Al respecto, nuestro más alto tribunal resolvió en pleno, durante la quinta época, que “*no es exacto que los procedimientos administrativos y judiciales puedan ser indepen-*

por lo que actualmente la doctrina sostiene que no hay diferencia entre los delitos y las infracciones. Zornoza Pérez, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, Civitas, 1992, p. 42. En este mismo sentido, encontramos a Sainz de Bujanda, F., *Sistema de derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1985, t. I, vol. 2, p. 612; *id.*, “Nota sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria”, IX Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1961, p. 218; y Martin Queralt, J. *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 1995, p. 467; Aguallo Avilés, A., “Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, 10 de enero de 1990, p. 15; Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 263; Pérez Royo, F., “La reforma de la LGT, ponencia relativa al capítulo de infracciones y sanciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993, p. 65.

⁴ En este sentido, en México se pueden encontrar a García Domínguez y a González Macías, y en España a Eusebio González y Ernesto Lejeune; García Domínguez, M. A., *Teoría de la infracción fiscal. Derecho fiscal-penal*, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1982, p. 35; González Macías, M. D., *Infracciones y sanciones fiscales*, México, Indetec, 1997, p. 40; González, E. y Lejeune, E., *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997, p. 397. En Argentina, Villegas, H. B. *et al.*, *Derecho fiscal*, Buenos Aires, Depalma Ediciones, 1993, pp. 63 y ss.

⁵ Al respecto, García Domínguez opina que por la gravedad de la conducta es necesario tipificarla como infracción y delito, cuestión que nosotros no compartimos. García Domínguez, M. A., *Teoría de la infracción...*, *cit.*, nota anterior, p. 35.

⁶ En este orden de ideas, podemos encontrar a *idem*.

dientes, cuando se trata de un delito fiscal, puesto que los derechos y las penas pecuniarias que de esos delitos se derivan, no puede cobrarlos la autoridad administrativa, sin que la judicial haya declarado previamente la existencia del delito; pues el cobro de las responsabilidades no pueden hacerlo las autoridades administrativas, sin justificar la existencia del delito, ante la autoridad judicial, y sin que ésta dicte su fallo".⁷

Enlazando las ideas anteriores, debe ponerse de manifiesto que se puede perseguir una misma conducta con dos vías distintas,⁸ por un lado, el procedimiento administrativo para la aplicación de la multa mediante un acto administrativo y, por otro, el proceso penal en el que se resolverá si procede establecer la responsabilidad penal, mediante una sentencia definitiva de un juez de Distrito. En tal sentido, ya se ha resuelto por interpretación judicial que:

Los procedimientos penal y administrativo son distintos, además persiguen diversos fines, pues el primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe, entre otras cosas, al cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, lo que significa que los procesos penal y administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas, de ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro cuando la autoridad administrativa no emita resolución para determinar el crédito fiscal dentro de determinado tiempo.⁹

La distinción entre los dos procedimientos proviene de tiempo atrás, con el antecedente del Jurado de Penas Fiscales, creado por la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la Aplicación de Penas Correspondientes del 8 de abril de 1924, publi-

⁷ Rubro: delitos fiscales; instancia: pleno, 5a. época; *Semanario Judicial de la Federación*; parte: XIX, Roca Rómulo, 1926, p. 716.

⁸ Algunos autores, entre ellos, González Macías, consideran esta situación totalmente objetable debido a que genera inseguridad jurídica. González Macías, M. D., *op. cit.*, nota 4, p. 41. En España, Eseverri Martínez analiza esta situación, véase Eseverri Martínez, E., conferencia "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", Jornadas de Estudio de la Delegación Territorial Primera de la AEDAF, Almagro (Ciudad Real), 14-16 de abril de 1994.

⁹ *Cfr.* Amparo en revisión 68/2002; 6 de junio de 2002; unanimidad de votos; ponente: Hugo Ricardo Ramos Carreón; secretaria: Marisol Michel Aguilar; novena época; instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; tomo: XVIII; octubre de 2003; tesis: XVII.4o.6 P; página: 1084; materia: penal; tesis aislada.

cada en el *Diario Oficial de la Federación* el 16 de abril de 1924.¹⁰ Dicho jurado era competente en la imposición de multas tributarias mayores de veinte pesos, mientras que las oficinas recaudadoras de contribuciones imponían las multas menores de veinte pesos. Los actos emitidos por el jurado eran actos administrativos correspondientes a las sanciones tributarias, y para la revisión de estos actos la Secretaría de Hacienda era competente, mediante el recurso de revisión, con que se podía confirmar, revocar o modificar la multa fiscal. También, al jurado le correspondía conocer en revisión las multas que habían sido impuestas por las oficinas recaudadoras. Posteriormente, con el decreto de 12 de mayo 1926, publicado en el *Diario Oficial* el 7 de junio de 1926, el jurado cambió de denominación a Jurado de Infracciones Fiscales;¹¹ asimismo, se modificó su competencia, con lo cual conocería únicamente de la revisión a las sanciones administrativas derivadas de infracciones a leyes fiscales. A la postre, el Código Fiscal de la Federación publicado en el *Diario Oficial* el 31 de diciembre de 1938, que entró en vigor el 1o. de enero de 1939, recogió de forma rudimentaria las sanciones administrativas, las cuales fueron copiadas de la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación, publicada el 31 de diciembre de 1937.¹²

Por otra parte, se pueden analizar las características comunes de las infracciones y de los delitos; así, en una primera aproximación, ambos son consecuencia jurídica de la violación a las normas tributarias. También se pueden indicar algunas distinciones entre la infracción y el delito, entre ellas cabe advertir que la infracción tiene como sanción la multa, y no la privación legal de libertad. Esta reflexión se enriquece cuando por alguna parte de la doctrina¹³ y de la jurisprudencia¹⁴ establecen que las infracciones deben tener como caracterís-

¹⁰ Sobre este tema puede remitirse a Nava Negrete, A., *Derecho procesal administrativo*, México, Porrúa, 1959, pp. 299 y ss.

¹¹ *Ibidem*, p. 302.

¹² *Ibidem*, p. 309.

¹³ García Domínguez, M. A., *Teoría de la infracción...*, cit., nota 4, p. 204.

¹⁴ Al respecto, existe la siguiente tesis: "En la hipótesis de que un causante no hubiese presentado sus declaraciones relativas en las formas aprobadas ex preso por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esa simple circunstancia no justifica por sí sola la imposición de una multa, ya que *debe tenerse presente que toda sanción, y en forma especial las de carácter fiscal, deben tener como hecho correlativo el de la infracción dolosa de una disposición legal con el propósito deliberado de causar un perjuicio a*

tica el principio de culpabilidad. Respecto a la sanción, las infracciones también se informan del principio constitucional *non bis in idem*, así se ha establecido en criterio jurisprudencial.¹⁵

IV. INFRACCIÓN TRIBUTARIA

La legislación tributaria mexicana no da una definición legal de la infracción tributaria; no obstante, el título IV, intitulado “De las infracciones y delitos fiscales”, del Código Fiscal de la Federación, regula las reglas generales para el establecimiento de las infracciones. Anteriormente, el Código Aduanero de 1952 definía a la infracción fiscal como: “toda violación a un precepto de este Código, consiste en hacer todo lo que se prohíbe”.¹⁶

Doctrinalmente,¹⁷ la infracción se puede definir como el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, consistente en un hacer o un no hacer, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria. La conducta tipificada como infracción de-

la parte protegida por tal disposición legal”. Instancia: segunda sala; época: sexta; fuente: *Semanario Judicial de la Federación*; parte: XXXVIII; tercera parte; página: 86.

¹⁵ Esto se puede apreciar en el siguiente texto: “El primer párrafo del numeral y la fracción invocados, debe interpretarse a la luz del artículo 23 constitucional; es decir, si una misma conducta u omisión ocasiona infracción a diversas disposiciones legales, establecidas incluso en distintas leyes o cuerpos normativos, única y exclusivamente procederá la imposición de la multa más alta, para evitar sancionar al gobernado dos o más veces por una misma conducta ilícita, ya que ello vulneraría el principio constitucional *non bis in idem*. Con la imposición de una sola multa se castiga al evasor por haber vulnerado diversas leyes tributarias, así como el indebido beneficio económico que obtuvo; además, se le disuade de incurrir en nuevos actos ilícitos en lo futuro, justificándose los fines y naturaleza de la multa fiscal. El criterio anterior de ninguna manera afecta las facultades recaudadoras del fisco federal, toda vez que el Estado estará en posibilidad de recabar los impuestos que haya ocasionado una misma conducta u omisión, sin importar su número o que se encuentren contenidos en diversas leyes fiscales, con sus debidas actualizaciones y recargos; mas no así en lo que concierne a la imposición de múltiples multas. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO”. Amparo directo 4037/2003; Freudenberg Nok de México, S. A. de C. V.; 3 de diciembre de 2003; unanimidad de votos; ponente: F. Javier Mijangos Navarro; secretario: Carlos Alfredo Soto Morales.

¹⁶ Canales Pichardo, V. M., *Delitos fiscales*, México, Cárdenas Editor, 2003, p. 8.

¹⁷ García Domínguez, M. A., *Teoría de la infracción...*, cit., nota 4, p. 34. En este mismo sentido: Garza, S. F. de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 891; Fernández Martínez, R. J., *Derecho fiscal*, México, McGrawHill, 2002, p. 331; Rodríguez Lobato, R., *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 1998, p. 184; Ponce Gómez, F. y Ponce Castillo, R., *Derecho fiscal*, México, Banca y Comercio, 2003, p. 208; y González Macías, M. D., op. cit., nota 4, p. 34. En España encontramos a Calvo Ortega, R., *Curso de derecho financiero I. Derecho tributario*, Madrid, Civitas, 2001, p. 423; Para Agualló Avilés es la acción u omisión típica, antijurídica y culpable. Véase Agualló Avilés, A., op. cit., nota 3, p. 17.

be estar expresamente señalada en la ley, de acuerdo con el principio de legalidad. En la doctrina española, algunos autores,¹⁸ siguiendo el antiguo concepto legal que daba la Ley General Tributaria, el cual hacía alusión a las acciones y omisiones voluntarias, desarrollaron un concepto doctrinal en el cual se omitía la culpa en las infracciones.¹⁹ Sin embargo, con las últimas modificaciones de la década de los ochenta,²⁰ se introdujo la simple negligencia en el artículo 77 del mencionado cuerpo legislativo, en tal sentido, la doctrina modificó su concepción, entre estos autores cabe destacar a Martínez Lago y García de la Mora²¹ quienes señalan que las infracciones también pueden ser sancionables a título de simple negligencia. Sobre este punto, debe reconocerse que la legislación y la doctrina española se acercan más a la responsabilidad objetiva del derecho civil²² que a la culpabilidad de la teoría del delito.

Por otro lado, al igual que los delitos fiscales, las infracciones tributarias pueden ser de daño o de peligro, las primeras²³ se refieren al incumplimiento de una obligación sustantiva que produce una lesión inmediata y directa al bien jurídico protegido por la ley tributaria, que es el erario. Las segundas vulneran las obligaciones formales, tales como la falta de notificación de cambio de domicilio. Este tipo de infracciones para algunos autores²⁴ no vulneran el bien jurídico tutelado, sino que únicamente lo ponen en riesgo contingente. Además, las infracciones pueden ser graves o simples, las primeras se pueden

¹⁸ Pérez Royo, F., *Infracciones y sanciones tributarias*, Ministerio de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Estudios de Hacienda Pública, p. 26; González, E. y Lejeune, E., *op. cit.*, nota 4, p. 325; Merino Antigüedad, J. M., *Esquemas de derecho tributario*, Bilbao, Universidad de Deusto, 2001, p. 86.

¹⁹ En México encontramos a González Macías, M. D., *op. cit.*, nota 4, p. 34.

²⁰ Ley 10/1985 de 26 de abril, Modificación parcial de la Ley General Tributaria. BOCG núm. 101 de 27 de abril de 1985.

²¹ Martínez Lago, M. A. y García de la Mora, L., *Lecciones de derecho financiero y tributario*, Madrid, Estudios Financieros, 2002, p. 268; Pérez Royo considera que es un precepto híbrido. Véase Pérez Royo, F., “La reforma...”, *cit.*, nota 3, p. 67.

²² Esta situación ha sido criticada por alguna parte de la doctrina, al respecto debe remitirse a Eserverri Martínez, E., “Infracciones tributarias graves: tipos”, *Crónica Tributaria*, España, núm. 98/2001, p. 70.

²³ Algunos autores se refieren al resultado dañoso o de evasión fiscal. *Ibidem*, p. 71.

²⁴ García Domínguez, M. A., *Teoría de la infracción...*, *cit.*, nota 4, p. 35.; Pérez Royo, F., “La reforma...”, *cit.*, nota 3, p. 69.

reconducir a las infracciones de daño, es decir, con la evasión de la deuda tributaria, y las segundas a las referidas de peligro.

V. LA REGULACIÓN JURÍDICO-POSITIVA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SUS PRINCIPALES PROBLEMAS

Las infracciones que regula el Código Fiscal de la Federación son las siguientes:

1. Omisión de contribuciones por error aritmético²⁵ (artículo 78).
- 2 No solicitar la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes o hacerlo extemporáneamente (artículo 79, fracción I).
3. No presentar solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a nombre de un tercero, cuando legalmente esté obligado a ello, o hacerlo extemporáneamente (artículo 79, fracción II).
4. No presentar avisos al registro o hacerlo extemporáneamente (artículo 79, fracción III).
5. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten a las autoridades (artículo 79, fracción IV).
6. Autorizar actas constitutivas de fusión, escisión o liquidación de personas morales sin inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79, fracción V).
7. Señalar otro domicilio fiscal en el registro (artículo 79, fracción VI).
8. No asentar o asentar incorrectamente el Registro Federal de Contribuyentes de los socios en actas de asamblea (artículo 79, fracción VII).
9. No asentar o asentar incorrectamente el Registro Federal de Contribuyentes en escrituras públicas (artículo 79, fracción VIII).
10. No verificar la clave del Registro Federal de Contribuyentes artículo 79, fracción IX).
11. No presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias (artículo 81, fracción I).

²⁵ El legislador en este artículo reguló el error de hecho o material, pues se refiere a un error cometido en la realidad.

12. Presentar declaraciones, solicitudes y avisos con errores (artículo 81, fracción II).

13. No pagar contribuciones dentro del plazo, salvo que el pago sea espontáneo (artículo 81, fracción III).

14. No efectuar pagos provisionales de una contribución (artículo, fracción IV).

15. No presentar aviso de cambio de domicilio, salvo que sea en forma espontánea (artículo 81, fracción VI).

16. No presentar información de las razones por las cuales no se determinó el impuesto (artículo 81, fracción VII).

17. No presentar información los fabricantes, productores, envasadores, y los datos requeridos dentro del plazo señalado (artículo 81, fracción VIII).

18. No proporcionar información requerida en su plazo (artículo 81, fracción IX).

19. No proporcionar información relativa a los clientes, respecto a la impresión de comprobantes (artículo 81, fracción X).

20. No incluir en la solicitud de autorización a todas las sociedades controladoras (artículo 81, fracción XI).

21. No presentar avisos al régimen de consolidación fiscal (artículo 81, fracción XII).

22. No proporcionar información a quienes se les otorgaron donativos (artículo 81, fracción XIII).

23. No dar información de operaciones mediante fideicomisos (artículo 81, fracción XIV).

24. No dar información sobre inversiones (artículo 81, fracción XVI).

25. No dar información sobre maquiladoras de exportación, empresas de comercio exterior (artículo 81, fracción XVI).

26. No presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero (artículo 81 fracción XVII).

27. No proporcionar información de los contribuyentes sujetos a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (artículo 81, fracción XVIII).

28. No proporcionar información de los controles físico o volumétrico (artículo 81, fracción XIX).

29. No presentar aviso cuando se deje ser residente en México (artículo 81, fracción XX).

30. No estar registrados en el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 81, fracción XXI).

31. No proporcionar información del interés real por créditos hipotecarios (artículo 81, fracción XXII).

32. No proporcionar información de ventas a maquiladoras (artículo 81, fracción XXIII).

33. No proporcionar constancia de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 81, fracción XXIV).

34. No contar con controles volumétricos (artículo 81, fracción XXV).

35. No llevar contabilidad (artículo 83, fracción I).

36. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales (artículo 83, fracción II).

37. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones del Código Fiscal lo establezcan (artículo 83, fracción III).

38. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas (artículo 83, fracción IV).

39. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales (artículo 83, fracción VI).

40. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan (artículo 83, fracción VII).

41. Microfilmear o grabar en discos ópticos documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establezcan las disposiciones relativas (artículo 83, fracción VIII).

42. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, o contrate el uso o goce temporal de bienes (artículo 83, fracción IX).

43. No dictaminar los estados financieros (artículo 83, fracción X).

44. No cumplir con los requisitos sobre los gastos indispensables y donativos y no expedir los comprobantes correspondientes (artículo 83, fracción XI).

45. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional (artículo 83, fracción XII).

46. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras (artículo 83, fracción XIII).

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

48. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (artículo 83 fracción XV).

Las infracciones antes mencionadas se encuentran vinculadas con tres obligaciones fundamentales: *a)* Inscribirse en el registro federal de contribuyentes, *b)* Pagar los tributos y *c)* Llevar contabilidad. Sin embargo, no son las únicas conductas tipificadas como infracciones en el Código Fiscal de la Federación, existen otras entre las que cabe mencionar las realizadas por instituciones de crédito (artículo 84-A), las cometidas por los usuarios de los servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito (artículo 84-C), las cometidas por factoraje financiero (artículo 84-E), las realizadas por las casas de bolsa (artículo 84-G), las relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación (artículo 85), las relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas (artículo 86-A), las vinculadas con la obligación de garantizar el interés fiscal (artículo 86- C), las infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados (artículo 86-E), las cometidas por empleados públicos (artículo 87), las infracciones de terceros por asesorar o aconsejar para omitir el pago de una contribución o ser cómplices (artículo 89), las relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos (artículo 91-A).

Las infracciones fiscales tienen reformas regularmente cada año, con la publicación de las leyes fiscales, mientras que el Código Fiscal de la Federación no había tenido modificaciones desde 2002; es en 2004 que se realizan reformas a ese cuerpo normativo, entre las cuales está la introducción de la infracción contemplada en los artículos 75, fracciones V y VI, y 76, la cual consiste en no registrar o re-

gistrar incorrectamente las deudas para el cálculo del ajuste anual por inflación acumulable. Algunos autores²⁶ consideran que esta modificación no indica qué clase de error es tipificado, en tal sentido, consideran que si el ajuste anual por inflación acumulable es mayor al real también podrá sancionarse, además de que no se especifica en qué documento debe observarse el error. Reséndiz Núñez²⁷ destaca los aspectos importantes de las reformas, entre los que señala la eliminación de la base actualizada para la determinación del monto de la sanción; la reducción a diez días del plazo de corrección por dictamen para considerarla espontánea; la reducción de porcentaje en las multas cuando haya omisión o beneficios indebidos; la eliminación de la multa por declaración de pérdidas mayores a las sufridas, cuando no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla; el establecimiento como infracción de la falta de aviso por cambio de residencia.

Además de las infracciones señaladas, la Ley Aduanera establece infracciones y sanciones en materia de comercio exterior, las cuales están reguladas en el título octavo del artículo 176 al 201. Entre las que cabe destacar las siguientes:

1. La importación o exportación de mercancías en las que se omita el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse; en las mercancías que se importen o exporten sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso, antes de realizar los trámites del despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias emitidas conforme a la ley de comercio exterior o en el caso de que esté prohibida la importación y exportación de las mercancías de que se trate; así como la ejecución de actos idóneos dirigidos a realizar las acciones anteriores, si éstas no se consuman por causas ajenas a la voluntad del infractor (artículo 176, fracciones I, II, III y IV).

²⁶ Ortiz, G. *et al.*, *Boletín sobre la Reforma Fiscal para 2004*, México, Ortiz, Sainz y Erreguerena Abogados, 2004, p. 178.

²⁷ Reséndiz Núñez, C., ponencia "Infracciones y sanciones, preceptos reformados, adicionales o derogados", Seminario de Actualización Fiscal 2004, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 28 y 29 de enero de 2004.

2. El desvío de las rutas fiscales que se haga de mercancías extranjeras que se encuentren en tránsito internacional así como la transportación de dichas mercancías por medios no autorizados, en el caso de tránsito interno (artículo 176, fracción VIII).

3. La introducción o salida de mercancías del territorio nacional por aduana no autorizada; así como el caso en que no se acredite con la documentación aduanal correspondiente la estancia legal o la tenencia legítima de las mercancías en el país o cuando no se acredite que se cumplió con todos los trámites requeridos por la ley para su introducción o salida del territorio nacional (artículo 176, fracción IX y X).

4. Cuando sin autorización de la autoridad aduanera se destinen las mercancías a una finalidad distinta a la que determinó el otorgamiento de alguna franquicia, exención o reducción de contribuciones para su importación o cuando sean destinadas a un fin distinto a aquél que se tomó en consideración para eximir del cumplimiento de alguna regulación o restricción no arancelaria respecto a dichas mercancías; así como el caso de que las mercancías sean trasladadas a lugar distinto del que se señaló al otorgar el beneficio (artículo 182, fracción I, incisos a y b).

5. La enajenación de las mercancías o el uso de las mismas por personas diferentes del beneficiario, sin autorización de la autoridad aduanera (artículo 182, fracción I, inciso c).

6. En el caso de mercancías importadas temporalmente, cuando se exceda del plazo concedido para su retorno o no se lleve a cabo el retorno de vehículos en internaciones temporales a la franja o región fronteriza (artículo 182, fracción II).

7. En el caso del tránsito interno, cuando no se presenten las mercancías dentro del plazo que se otorgó para el arribo de ellas a la aduana de despacho o salida (artículo 182, fracción V).

8. La omisión en la presentación ante las autoridades aduaneras de los documentos que amparen las mercancías que se importen o exporten, que se transporten o almacenen así como de los pedimentos, facturas y autorizaciones; o cuando dicha presentación se realice extemporáneamente o con datos inexactos o falsos (artículo 184, fracción I y III).

9. En el caso de operaciones con pedimento consolidado, cuando se omita la impresión del código de barras en el mismo o en la factura (artículo 184, fracción VII).

10. Cuando se omita declarar en la aduana de entrada o salida del país que se lleva consigo cantidades en efectivo, cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar, cuyo monto sea superior al equivalente en la moneda de que se trate a diez mil dólares de los Estados Unidos de América (artículo 184, fracción VIII).

11. La omisión del nombre o la clave de identificación fiscal del proveedor o del exportador en el pedimento que ampare la mercancía que se importa (artículo 184, fracción XIII).

12. Cuando las personas autorizadas para almacenar o transportar las mercancías no tienen en los almacenes, en los medios de transporte o en los bultos que las contengan los precintos, etiquetas, cerraduras, sellos y demás medios de seguridad exigidos por la ley o el reglamento (artículo 186, fracción I).

13. En el caso de que los remitentes no anoten en las envolturas de los envíos postales el aviso de que contienen mercancías de exportación o de procedencia extranjera que son enviadas de la franja o región fronteriza al resto del país (artículo 186, fracción III).

14. Cuando los almacenes generales de depósito permitan el retiro de las mercancías sujetas al régimen de depósito fiscal sin cumplir con las formalidades para su retorno al extranjero o sin que se haya realizado el pago de contribuciones correspondiente y cuotas compensatorias causadas por su importación o exportación definitiva (artículo 186, fracción VI).

15. Cuando se utilice una clave confidencial de identidad equivocada o que haya sido revocada o cancelada al presentar el pedimento o realizar cualquier trámite (artículo 188, fracciones I y II).

16. Cuando se utilice un gafete de identificación del que no sea titular o se permita que un tercero utilice el propio o se omita portar el gafete que lo identifique dentro de los recintos fiscales (artículo 190, fracciones I, II y IV).

17. Falsificación o alteración del contenido de algún gafete de identificación (artículo 190, fracción V).

Asimismo, la Ley Aduanera establece en el artículo 177 presunciones de la comisión de infracciones. Al efecto, se señalan algunas de ellas:

1. Cuando se descarguen subrepticiamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún siendo éstos de rancho o de abastecimiento (artículo 177, fracción I).

2. En el caso de aterrizaje de aeronaves con mercancías extranjeras en lugares no autorizados para el tráfico internacional, excepto que se trate de circunstancias de fuerza mayor (artículo 177, fracción II).

3. La introducción o salida de mercancías ocultas o con artificio tal que su naturaleza pueda pasar inadvertida, si su importación o exportación está prohibida o en caso de que deban pagarse impuestos al comercio exterior por la misma (artículo 177, fracción IV).

4. La introducción o salida del territorio nacional de mercancías por lugar no autorizado (artículo 177, fracción V).

5. El arribo a almacén general de depósito o a local autorizado de mercancías extranjeras destinadas al régimen de depósito fiscal, fuera del plazo autorizado (artículo 177, fracción X).

Del análisis de las infracciones tributarias y aduaneras, se desprende que en algunas se tipifica la conducta omisiva con el resultado de daño directo al erario público, en tal caso, nos estamos refiriendo a las establecidas en los artículos 78 y 79, fracciones II y VII; 81, fracciones I, IV, XVI, XXI del Código Fiscal de la Federación; y 176, 182, 184 y 186 de la Ley Aduanera.

Consideramos que la actual legislación en materia tributaria y aduanera no existen diferencias notables entre las conductas que se tipifican en algunas infracciones y en algunos delitos, ejemplo de ello son las conductas omisivas de pago de tributos. Esto genera un grave problema de inseguridad jurídica al infractor, ya que creemos que se le está juzgando dos veces por la misma conducta y esto está prohibido en nuestra Constitución Política.

VI. ELEMENTOS DE LAS INFRACCIONES

Como ya se ha puesto de manifiesto, un tema controversial en el derecho vigente mexicano ha sido el elemento subjetivo de las infracciones: el principio de culpabilidad. Así, resulta importante señalar

que las infracciones tributarias se rigen por los principios básicos de la teoría del delito,²⁸ aunque cabe mencionar que para algunos autores²⁹ se debe matizar esta idea, debido a que el principio de culpabilidad no tiene parangón en el derecho tributario, en tal sentido, las infracciones únicamente se pueden cometer con conductas dolosas y no con las culposas. De tal modo, el argumento recurrente en las doctrinas tanto extranjera³⁰ como nacional ha sido la referente a la intencionalidad o negligencia del infractor.

Esta reflexión se enriquece con los criterios de la Segunda Sala de nuestro más alto tribunal al establecer que: “No puede concluirse que una negociación haya tenido la intención dolosa y el propósito de evadir el impuesto, cuando existen facturas irregulares, si las mismas están contabilizadas, lo cual indica sólo un error, pero no el ánimo de evadir el impuesto, ya que sería absurdo contabilizar un documento cuyo hallazgo provoca infracción”.³¹ Y en la sexta época se subrayó: “Cuando el dolo, intención de eludir el pago del impuesto, tiene el carácter de elemento constitutivo de una infracción, no debe presumirse, sino demostrarse”.³²

De las infracciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Aduanera difícilmente se encontrará la manifestación expresa de la voluntad para cometer el ilícito por el infractor, sino que se desprende de ciertos actos que el legislador establece, de

²⁸ Fernández Martínez, R. de J., *op. cit.*, nota 17, p. 13. En España, Pérez Royo, F., *Los delitos y las...*, *cit.*, nota 3, p. 303; Delgado Pacheco, A., “Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias”, *Gaceta Fiscal*, núm. 36, p. 99; Folco, C. M., “El fenómeno de la evasión fiscal”, en varios autores, *Ilícitos fiscales. Asociación Ilícita en materia tributaria. Ley 25.874*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2004, p. 25. En este mismo sentido, podemos encontrar la jurisprudencia mexicana, al observar lo manifestado por el pleno del otrora Tribunal Fiscal de la Federación el 16 de mayo de 1938. Lomelí Cerezo, M., *Derecho fiscal represivo*, México, Porrúa, 2002, p. 154; García Domínguez, M. A., *Derecho fiscal penal, las infracciones y las multas fiscales*, México, Porrúa, 1994, p. 205; García Domínguez, M. A., *Teoría de la infracción...*, *cit.*, nota 4, pp. 246 y ss.

²⁹ Este punto de vista se puede observar sobre todo en la doctrina española: Agualló Avilés, A., *op. cit.*, nota 3, p. 16; Pont Mestres, M., “En torno a las características de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, p. 98. En sentido contrario, encontramos a Zornoza Pérez, J. J., *op. cit.*, nota 3, p. 207.

³⁰ Eserverri Martínez, E., “Infracciones...”, *cit.*, nota 22, p. 70.

³¹ Instancia: segunda sala; quinta época; fuente: *Seminario Judicial de la Federación*; parte: tomo CII; p. 1569.

³² Instancia: segunda sala; sexta época; fuente: *Seminario Judicial de la Federación*; parte: volumen II; p. 67.

los cuales se presume el elemento doloso, es decir, el dolo caracterizado por la conciencia y la voluntad de la realización del injusto típico.³³ A nuestro parecer, en el Código Fiscal de la Federación en la mayoría de las infracciones establece la culpa,³⁴ sin embargo, podemos observar que en el artículo 89, el cual se refiere a la infracción de un tercero en el asesoramiento para evitar el pago de contribuciones, se interpreta que existe como elemento subjetivo el asesoramiento con la “voluntad” de omitir el pago de contribuciones. En cambio, en la Ley Aduanera se observan más conductas tipificadas con el propósito de no pagar los tributos al comercio exterior, aunque al igual que el Código Fiscal de la Federación se observa que no existe una manifestación expresa de la “voluntariedad” del sujeto infractor para cometer el ilícito tributario. De tal modo, ocurren las siguientes infracciones que tipifican el elemento subjetivo del dolo, la referente al desvío de la ruta aduanera (artículo 176, fracción VIII); introducción o salida de mercancías por aduanas no autorizadas (artículo 176, fracciones IX y X); introducción o salida de mercancías ocultas o con artificios (artículo 177); distracción de la finalidad de las mercancías (artículo 182, fracción I); y falsificación de gafetes (artículo 190, fracción V).

VII. LA SANCIÓN TRIBUTARIA

Al cometerse las infracciones en el mundo fáctico, la consecuencia jurídica es la sanción. Las sanciones en materia tributaria comúnmente son las multas, según lo establecido por el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. No obstante, en materia aduanera se aplica la confiscación en los siguientes supuestos: cuando las mercancías de procedencia extranjera no sean retiradas de los almacenes generales de depósito; cuando se señale en el pedimento el nombre, domicilio fiscal o la clave del registro federal de contribuyentes de alguna persona que no hubiera solicitado la operación de comercio exterior; en el caso de vehículos extranjeros

³³ Aguillo Avilés, A., *op. cit.*, nota 3, p. 22.

³⁴ Tal es el caso de la presentación extemporánea de avisos, declaraciones, documentos, cuando no puede implicar el propósito de eludir pago de contribuciones. Lomelí Cerezo, M., *op. cit.*, nota 28, p. 192.

cuando no se haya obtenido el permiso de la autoridad competente; entre otros supuestos, según el artículo 183-a de la Ley Aduanera. Además, también procede la clausura de acuerdo con la hipótesis de la fracción VIII del artículo 187 de la Ley Aduanera. Por otra parte, las sanciones en materia administrativa son la clausura, el decomiso, arresto hasta por 36 horas, el apercibimiento, la amonestación, la suspensión, la inhabilitación, la destitución y la cancelación.³⁵

Doctrinalmente, la multa ha sido definida³⁶ como la consecuencia jurídica del incumplimiento de una obligación tributaria. En un primer acercamiento, la naturaleza jurídica de la multa es represiva,³⁷ cuya finalidad es la amenaza del castigo en todo el sistema tributario a quienes lo vulneren. No obstante, algunos autores³⁸ la consideran de carácter reparatorio o indemnizatorio.

Sumada a esta circunstancia, a las multas en materia tributaria también se les otorga otra característica, considerándolas accesorio de las contribuciones³⁹ (artículos 2; 20, fracción III; y 21 del Código Fiscal de la Federación), por lo que el legislador le da la misma naturaleza, es decir, las multas deben informarse de los principios de justicia tributaria, y así también, deben actualizarse conforme al índice nacional de precios, en caso de que no se paguen oportunamente. Por lo cual, a nuestro parecer, es un error considerar a las multas como tributos,⁴⁰ porque el origen de la multa es un ilícito tributario, no

³⁵ Delgadillo Gutiérrez, L. H. y Lucero Espinosa, M., *Elementos de derecho administrativo*, México, Limusa, 2002, p. 154; Martínez Morales, R. I., *Derecho administrativo. Segundo curso*, México, Harla, 1991, pp. 393 y 394; Sánchez Gómez, N., *Segundo curso de derecho administrativo*, México, Porrúa, 1998, p. 381; Galindo Camacho, M., *Derecho administrativo*, México, Porrúa, 1996, pp. 157 y 267.

³⁶ Porras y López, A., *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 1972, p. 143; y Garza, S. F. de la, *op. cit.*, nota 17, p. 953; Bielsa, R., *Tratado de derecho administrativo*, Buenos Aires, 1956, t. IV, p. 523.

³⁷ En este mismo sentido, encontramos a: Lomelí Cerezo, M., *op. cit.*, nota 28, p. 177; Lomelí Cerezo, M., *El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal*, México, Compañía Editorial Continental, 1961, p. 216; García Domínguez, M. A., *Teoría de la infracción...*, *cit.*, nota 4, p. 346.

³⁸ Así lo ha manifestado Lomelí Cerezo, quien analiza principalmente la doctrina argentina sobre el carácter indemnizatorio de la multa. Lomelí Cerezo, M., *Derecho fiscal...*, *cit.*, nota 28, p. 175; Mayer, O., *Derecho administrativo*, Buenos Aires, 1950, t. II, p. 306.

³⁹ Encontramos con este mismo argumento a Lomelí Cerezo, M., *Derecho fiscal...*, *cit.*, nota 28, p. 180.

⁴⁰ En este mismo sentido, encontramos el argumento de Eugenio Eseverri en el que enfatiza que: “las sanciones tributarias son multas que sobrevienen por la comisión de un ilícito tributario que deben estructurarse aisladas de la deuda y que no deben influir en el montante de la misma”. Véase Eseverri Martínez, E., “Procedimiento de liquidación...”, *cit.*, nota 8, p. 75.

así la obligación del ciudadano a contribuir a los gastos públicos, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al considerar a la multa represiva no de naturaleza tributaria, consideramos artificial la característica que le dotó el legislador de accesorios de las contribuciones, con la finalidad meramente recaudatoria. Esto rompe con toda la estructura del derecho tributario penal, además de no darle certeza jurídica al infractor porque puede eternizarse el *quantum* de las sanciones cuando no se pagan oportunamente, ya que se actualizan conforme al índice nacional de precios.

De acuerdo con la jurisprudencia mexicana,⁴¹ para que la sanción sea constitucional debe tener las siguientes características: *a)* La gravedad de la infracción cometida, *b)* El monto del negocio, y *c)* La capacidad económica del particular.

Por otra parte, el establecimiento de las multas fijas en el Código Fiscal de la Federación generó una copiosa doctrina jurisprudencial en el sentido de considerarlas inconstitucionales, por tal motivo, fue necesario implantar mínimos y máximos⁴² de acuerdo con los artículos 77 del Código Fiscal de la Federación y 178, 183, 185, 187, 189, 191, 193 y 200 de la Ley Aduanera. El principio de la individualización de las penas, que aplicado en el campo de las multas deben observarse las atenuantes o las agravantes de las infracciones conforme a los artículos 75 del Código Fiscal de la Federación, y 198 y 199 de la Ley Aduanera. Esto genera seguridad jurídica al contribuyente y permite a las autoridades administrativas analizar las características de la infracción y singularizarla. Así pues, se ha reiterado

⁴¹ Cfr. Revisión fiscal 86/98; Secretaría de Hacienda y Crédito Público; administrador local jurídico de ingresos de Durango; 13 de enero de 1999; unanimidad de votos; ponente: René Silva de los Santos; secretario: Miguel Rafael Mendiola Rocha; nota: sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis número 27/99, pendiente de resolver en la Segunda Sala; novena época; instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*; tomo: XI; febrero de 2000; tesis: VI. A. 48 A; página: 1083; materia: administrativa; tesis aislada.

⁴² MULTAS. EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL VEINTE DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS, NO ES VIOLATORIO DEL DIVERSO 22 DE LA CARTA MAGNA. Novena época; instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*; tomo: XIV; julio de 2001; tesis: VI.2o.A.1 A; página: 1125; materia: administrativa; tesis aislada.

el criterio jurisprudencial sobre los mínimos y máximos de las multas; al respecto, cabe citar la siguiente tesis:⁴³

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 según 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, la pretensión de que el límite inferior del parámetro de mínimo a máximo de la multa deba ser una cantidad irrisoria propiciaría impedirla cristalizar el objetivo teleológico esencial de la sanción pecuniaria, puesto que se anularía el propósito de disuasión y ejemplaridad para el causante que incumple un importante deber ciudadano. 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, así sea en el caso más atenuado.

Sumada a esta circunstancia, era necesario contemplar porcentajes en relación con la deuda tributaria incumplida, de acuerdo con la siguiente tesis:⁴⁴

La circunstancia de que el legislador en el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, haya fijado como monto mínimo de la multa el 70% de las contribuciones omitidas actualizadas no viola el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues es al propio creador de la norma a quien corresponde, en principio, determinar en qué medida una conducta infractora afecta al orden público y al interés social y cuál es el monto suficiente de la san-

⁴³ Novena época; instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*; tomo: XIX; enero de 2004; tesis: I.7o.A.270 A; página: 1563; materia: administrativa; tesis aislada.

⁴⁴ Novena época; instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*; tomo: XIV; agosto de 2001; tesis: III.2o.A.70 A; página: 1365; materia: administrativa; tesis aislada.

ción pecuniaria para desalentar su comisión. *La finalidad de la multa relativa es la de castigar la conducta infractora y procurar que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no vuelvan a incurrir en la omisión de su cumplimiento*, por tanto, el monto equivalente al 70% de las contribuciones omitidas actualizadas no puede considerarse por sí mismo excesivo, ya que la cuantía de la sanción guardará una estrecha relación con el monto de la obligación incumplida, razón por la cual resultará mayor en la medida en que sea superior el adeudo descubierto; asimismo, *la omisión en su pago genera una grave afectación al Estado, al impedirle desarrollar con la debida oportunidad sus funciones*.

Siguiendo los criterios jurisprudenciales se ha establecido que las multas deben contemplar dos cuestiones fundamentales: 1) La proporcionalidad de la infracción y 2) La capacidad económica del infractor.⁴⁵

Por último, hay que hacer notar que nuestra legislación mexicana establece un destino específico al importe de las multas de acuerdo con el artículo 201 de la Ley Aduanera. Dicho destino será la formación de fondos para estímulos y recompensas del personal aduanero. Al respecto, nosotros sostenemos que dicha finalidad desvirtúa la naturaleza represiva de las multas, lejos de incentivar al personal aduanero. Al respecto, se debe apuntar el doble carácter que algunos doctrinarios⁴⁶ le han dado a la multa, por una parte el represivo, y por otra, el de beneficio fiscal, y sobre este último, se ha dicho que la hacienda pública debe recibir un lucro a través de la multa.

⁴⁵ MULTA FISCAL. EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 76 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1997, AL ESTABLECER QUE LA DECLARACIÓN DE PÉRDIDAS MAYORES A LAS REALMENTE SUFRIDAS SE SANCIONE CON UNA MULTA MÍNIMA DEL 30% DE LA DIFERENCIA ENTRE AMBAS, NO VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Amparo directo en revisión 1735/2002; Servicios Aéreos Avándaro, S. A. de C. V.; 14 de marzo de 2003; mayoría de cuatro votos; disidente: Genaro David Góngora Pimentel; ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano; secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías; novena época; instancia: segunda sala; fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*; tomo: XVII; febrero de 2003; tesis: 2a. XIX/2003; página: 328; materia: constitucional, administrativa; tesis aislada.

⁴⁶ Manzini, *Diritto amministrativo italiano*, vol. IX, parte 2a., 1950, p. 153.