

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS SANCIONADORES

José de Jesús GÓMEZ COTERO¹

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Antecedentes.* III. *La potestad sancionadora.* IV. *Naturaleza de las sanciones.* V. *Características de las infracciones.* VI. *El principio de legalidad.* VII. *El principio de tipicidad.* VIII. *El principio de irretroactividad.* IX. *La fundamentación y motivación en la imposición de las multas.* X. *La multa mínima.* XI. *El principio de responsabilidad.* XII. *El principio de proporcionalidad.* XIII. *La multa excesiva.* XIV. *El principio de no concurrencia "nebis in idem".* XV. *Los sujetos infractores.* XVI. *La regularización voluntaria de la situación tributaria.* XVII. *Conclusión.* XVIII. *Fuentes de información.*

RESUMEN

Las autoridades administrativas están enfocadas en el cobro de las sanciones como una partida más que recaudar y desnaturalizando la función sancionadora del Estado, esto derivado entre otros factores, de la crisis económica, la corrupción y el inspector tributario. Por ello, este trabajo va dirigido al problema de la evasión de pago de impuestos, dando como principal apoyo, los principios tributarios sancionadores.

PALABRAS CLAVE

Autoridad Administrativa. Contribuyentes. Derechos tributarios. Principios sancionadores. Estado. Corrupción. Irregularidades.

ABSTRACT

The administrative authorities are more focused on the collection of sanctions as a game rather than collecting and leave the state's sanctioning function distorted, this derived among other factors, the economic crisis, corruption and the tax inspector. Therefore, this work is aimed at the problem of tax evasion, whereas main support, the sanctioning tax principles.

KEY WORDS

Administrative authority. Taxpayers. Tax rights. Sanctioning principles. State. Corruption. Irregularities.

¹ Abogado egresado de la Escuela Libre de Derecho con Especialidad en Amparo por la Universidad Panamericana. Es Doctor en Derecho por la Universidad Panamericana, y tiene un segundo doctorado por la Universidad del País Vasco. Es profesor investigador en la Universidad Panamericana. A partir de enero de 2016, es miembro del Sistema Nacional de Investigadores e Investigador Nacional nivel 1 del Área V "Ciencias Sociales" del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. Autor de diversas obras y miembro de reconocidas instituciones. Ha impartido conferencia en diversas universidades e instituciones académicas nacionales e internacionales y Profesor en el Instituto Tecnológico Autónomo de México y la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez.

I. INTRODUCCIÓN

Hoy día, cada vez es más frecuente el que las autoridades administrativas vean al cobro de las sanciones como una partida más que recaudar, desnaturalizando completamente la función sancionadora del Estado. Lo anterior obedece a diversos factores como pueden ser, entre otros, la crisis económica cada vez más severa, la corrupción y el hecho de que en la psicología del inspector tributario, en su sentir, refiere Valdes-Fauly², su trabajo es controlar para que no se produzcan ilegalidades, y en el caso de que ya se cometieron, entonces descubrirlas, partiendo de la premisa de que todos son defraudadores.

El problema es que, cuando un inspector encuentra a una empresa que evadió el pago de sus impuestos, en principio debería aplicarle una multa y exigirle el pago de los impuestos evadidos, sin embargo, frente a esta situación reflexiona Andrés Remmezzano³, dada la estructura de su salario, tanto él, como el evasor tienen incentivos a coludirse y llegar a un acuerdo a cambio de una "suma de dinero", entregada al inspector a cambio de no ser denunciado, lo que da origen a la corrupción. La colusión se produce porque ambas partes se pueden beneficiar mutuamente llegando a un acuerdo.

II. ANTECEDENTES

Desde la época de los griegos, el concepto de "ciudadanía" adquirió significado bajo una concepción contractualista, que se explica según Estévez y Esper⁴, en el intercambio pactado por el Estado con el ciudadano, mediante el cual, el primero garantiza a sus ciudadanos una serie de derechos (políticos, económicos, sociales, etc.), que hacen que la vida en sociedad valga la pena; y como contrapartida les exige que se atengan a las reglas, esto es, que acepten vivir en un Estado de Derecho y que contribuyan materialmente a sostener ese pacto, sin embargo, no puede pasarse por alto la percepción actual del ciudadano, en la idea de un "contrato social incumplido", tal y como ocurre en la idea de muchos latinoamericanos.

En una primera etapa, refiere Freddy Vicente Montes⁵, el poder punitivo del Estado, encuentra su fundamento en el contrato social, de acuerdo al cual, los hombres reunidos

² Valdes-Fauly, Manuel Calviño, *De fantasmas y tributos. Acerca de las prácticas tributarias, los recursos humanos y la psicología*, Facultad de Psicología, Universidad de La Habana, 2003.

³ Remmezzano, Andrés, "Evasión impositiva y corrupción: Sonría, lo estamos filmando", *Impuesto-Economía-Corrupción-Presión Tributaria-Recaudación*, México, mayo de 2000, <http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2000/remezzano.pdf>.

⁴ Estévez, Alejandro M., y Esper, Susana C., "Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido", *Revista debates latinoamericanos*, Buenos Aires, año 6, número 10, abril de 2008, pp. 14 a 24.

⁵ Montes, Freddy Vicente, http://www.cal.org.pe/pdf/diplomados/potestad_sancti.pdf.

entre sí y en aras de asegurar el goce de la libertad y los derechos que le son propios, se proporcionan la organización política de sus vidas y de la sociedad civil, quedando reservado en el Estado el ejercicio de la violencia, en tanto corresponde a él, el deber de proteger a aquellos que en su favor y a ese fin, renunciaron a sus derechos individuales. A partir de este momento quedaría sentado el posterior desarrollo histórico que caracterizaría al referido poder.

Con el arribo del Estado absoluto, el *ius puniendi* devino en reflejo del poder arbitrario de los gobernantes, donde el castigo era utilizado como instrumento de perpetuo sometimiento de sus súbditos y como medio para el logro de una ilimitada prevención general. Es hasta la llegada del Estado Liberal, cuando se redirecciona el *ius puniendi*, hacia la reducción de los límites del poder punitivo estatal, a fin de asegurar el respeto de las garantías individuales de cada ciudadano.

Finalmente, con la llegada del Estado Social y Democrático de Derecho, se busca restringir el poder sancionador del Estado a través de los principios sancionadores bajo la idea de que “Estado de Derecho” supone la limitación del poder del Estado por el Derecho, la regulación y control por ley de los poderes y actividades estatales, de manera que todo poder y actuar del mismo, incluido el poder de castigar, quedaría, por tanto, sometido a él⁶.

Los principios del Derecho Sancionador Administrativo⁷, refiere la enciclopedia jurídica, son sustancialmente iguales a los del Derecho Penal, y emanan entre otros ordenamientos de la Convención Europea de Derechos Humanos, debiendo distinguir dos tipos de principios: a) los principios de la potestad sancionadora y, b) los principios del procedimiento sancionador.

III. LA POTESTAD SANCIONADORA

La potestad sancionadora⁸ es aquella facultad de la Administración Pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendida la sanción administrativa como aquel mal infringido a un administrado como consecuencia de una conducta ilícita, con finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber, al estar vedada para la Administración Pública las sanciones consistentes en privación de libertad.

El origen de la potestad sancionadora del Estado tiene su origen en el principio de división de poderes, en el que se exige que en el Estado de Derecho se encomiende

⁶ *Idem.*

⁷ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/potestad-sancionadora/potestad-sancionadora.htm>.

⁸ *Idem.*

al Poder Judicial con exclusión de los demás poderes; respecto de la potestad punitiva⁹, sin embargo, en opinión de Sanz Gandasegui¹⁰, no existe una adecuada sistematización general de la norma sancionadora, además de no existir un esquema básico regulador, situación que no es ajena a la vida en México.

El *ius puniendi* del Estado, tradicionalmente es ejercido por el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo, lo que hace cuestionar sobre la compatibilidad de la sanción penal y la administrativa respecto de los mismos hechos.

En su origen, el Derecho Sancionador fue concebido como un Derecho regresivo, primario y arcaico, que buscaba sancionar bajo supuestos no tipificados legalmente como infracciones, utilizando las pruebas presuncionales, y estableciendo la carga de la prueba para el infractor a quien se le obliga probar su inocencia. Así, como respuesta surge "el principio de legalidad" en materia sancionadora, con la finalidad de sujetar la actuación del Estado a determinados límites.

Bayona de Perogordo¹¹ sostiene que el Derecho Administrativo Sancionador se constituye como un elemento de control social alternativo, destinado a complementar la tutela de los bienes jurídicos mediante la represión de los ilícitos de menor relevancia social. Por su parte Nieto¹² señala que todas las actuaciones administrativas, incluyendo las sancionatorias, están sometidas al control judicial de tribunales especializados como son los contenciosos-administrativos.

El problema, señala Sanz Gandasegui¹³, es difícil delimitar hasta dónde llega la potestad de la Administración para salvaguardar los fines que tiene encomendados y cuáles son las garantías de los administrados que deben ser respetadas, lo cual constituye los límites de la potestad sancionadora. Sin embargo, el Derecho Administrativo Sancionador es una de las materias necesitadas de una regulación clara, considerando además, como lo hace García de Enterría¹⁴, que existen cuatro manifestaciones que dan lugar a otros

⁹ Merino Jara, Isaac, "Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración Tributaria", *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, año 3, número 2, 1987, t. II, p. 224; así como en la línea de pensamiento de Marcos Cardona, Marta, *El procedimiento sancionador tributario*, Madrid, Iustel, 2005, p. 17.

¹⁰ Sanz Gandasegui, Francisco, *La potestad sancionadora de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, Madrid, Edersa, 1985, p. 9.

¹¹ Bayona de Perogordo, Juan José, "El procedimiento sancionador", *Revista de información fiscal*, Madrid, número 16, agosto de 1996, pp. 19 y 21, citado por Marcos Cardona, Marta, *op. cit.*, p. 21.

¹² Nieto, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, p. 88, citado por Marcos Cardona, Marta, *op. cit.*, p. 23.

¹³ Sanz Gandasegui, Francisco, *La potestad sancionadora de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, *op. cit.*

¹⁴ Nieto, Alejandro, *op. cit.*; en la línea de pensamiento de García de Enterría.

tantos tipos de sanciones: las disciplinarias, las de policía, las rescisorias de actos administrativos favorables y las tributarias, siendo estas últimas a las que delimitaremos nuestro análisis.

IV. NATURALEZA DE LAS SANCIONES

En primer lugar, debemos recordar que no toda conducta de un obligado tributario que infrinja una norma da origen a un delito, sino que esta se califica como una infracción, que es sancionada por la ley mediante la imposición de una multa.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana en diversos precedentes ha señalado que la multa tiene como propósito castigar la conducta infractora y procurar que los sujetos infractores no vuelvan a incurrir en incumplimiento. Así, su finalidad es ser disuasiva, represiva, intimidatoria e incluso ejemplificativa, busca evitar la reincidencia de los infractores, además de que existen atenuantes y agravantes que permiten individualizar la sanción impuesta al analizar las circunstancias específicas del sujeto infractor como son: la gravedad de su conducta y su reincidencia.

Es importante señalar que las sanciones nunca tienen propósitos recaudatorios, pues ello implica su desnaturalización y el desvío de sus objetivos.

V. CARACTERÍSTICAS DE LAS INFRACCIONES

Una infracción es una conducta culpable, voluntaria de acción u omisión, tipificada como antijurídica y sancionable legalmente. La conducta de acción implica un comportamiento del sujeto activo; y por omisión, implica el dejar de actuar, por lo que para que se cometa una infracción mediante una conducta omisiva, tiene que existir un deber jurídico de actuar.

La voluntad en la conducta involucra tanto a la conducta adoptada por el infractor, como los efectos que se derivan, como los deseados, por tanto, se consideran como causas de exculpación de responsabilidad, las conductas realizadas por fuerza mayor.

Vinculado a la voluntad, se encuentra la característica de la culpabilidad, esto es: “querer y conocer el resultado que se va producir”, por tanto, se excluye la responsabilidad objetiva, lo que implica que para sancionar las infracciones tributarias debe existir dolo o culpa, o cualquier grado de negligencia.

El principio de culpabilidad está íntimamente relacionado con la presunción de inocencia¹⁵, por lo que toda sanción debe encontrarse precedida de una actividad probatoria, que permita que las pruebas sean valoradas jurídicamente bajo la premisa de que la carga de la prueba recae sobre el acusador; lo que implica que corresponde a la Administración Tributaria el probar la conducta dolosa, culposa o negligente.

¹⁵ Tesis P/J. 43/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 7, t. I, junio de 2014, p. 41.

La antijuridicidad significa que, para que la conducta sea considerada como constitutiva de infracción, tiene que involucrar la transgresión de una norma jurídica cuya vulneración es sancionada con una multa.

La tipicidad se refiere tanto a la conducta infractora como a la sanción a imponer.

Se debe tener en cuenta que no toda vulneración de normas tributarias da lugar necesariamente a su consideración como infracción tributaria.

La característica de legalidad implica que la sanción se encuentre regulada material y formalmente en una ley.

Adicionalmente, se debe reconocer que existe identidad ontológica entre los ilícitos penales y administrativos, sin embargo, hay una diferencia en los intereses que deben ser protegidos, y la forma en que deben serlo, de manera que aquellas conductas que deban ser definidas como penales, sean aquellas que causan mayor alarma social, no obstante, la frontera entre lo penal y lo administrativo es difícil delimitar, empero la opinión de la mayoría de la doctrina es uniforme, en el sentido de que las sanciones penales deben reservarse para aquellos casos de conductas ilícitas más graves¹⁶.

La identidad referida sirve de fundamento para la aplicación de los principios garantistas del Derecho Penal en el Derecho Administrativo Sancionador, de manera que las garantías de los derechos individuales consolidados por el Derecho Penal, deben ser aplicadas en el Derecho Administrativo Sancionador, en tanto que sin una norma jurídica, no puede haber ilícito, considerando que tanto los ilícitos penales como los administrativos, derivan de criterios de política legislativa; aun cuando lo recomendable sería dotarle de un régimen jurídico propio.

En relación a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana ha emitido diversos criterios, de entre los cuales se pueden extraer los siguientes principios aplicables a la materia administrativa tributaria sancionadora:

- a) Las infracciones fiscales se rigen por los principios del Derecho Administrativo Sancionador y por las garantías del Derecho Penal, en lo que resulten aplicables¹⁷;
- b) En el Derecho Administrativo Sancionador, para la construcción de sus propios principios constitucionales, es válido acudir de manera prudente a las técnicas garantistas del Derecho Penal, en tanto ambos son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado¹⁸;

¹⁶ Díez Ochoa, José María, *Derecho Tributario Sancionador. Comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2006, p. 9 y ss.

¹⁷ Tesis 1a. XXVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 652.

¹⁸ Tesis P./J. 99/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, agosto de 2006, p. 1565.

- c) Del análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el Derecho Administrativo Sancionador posee como objetivo, garantizar a la colectividad en general el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los fines en ellas trazados;
- d) El Derecho Penal como el Derecho Administrativo Sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene este, de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos, por lo que en la interpretación constitucional de los principios del Derecho Administrativo Sancionador puede acudir a los principios penales sustantivos, en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.

En esa tesitura, los principios penales aplicables al Derecho Administrativo Sancionador son: las garantías de legalidad formal y tipicidad, que tutelan la garantía de seguridad jurídica del gobernado. También encontramos principios sustantivos como los de responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad en perjuicio; y los principios de carácter formal en orden a la calificación del ilícito, como la competencia y el procedimiento, así como la posibilidad de acceso a los medios de defensa.

Acotaremos nuestro estudio al ámbito de los principios sustantivos, cuya aplicación genera los mayores problemas en México.

VI. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad es el reconocimiento del principio *nullum crimen, nulla pena sine lege*, en sus dos vertientes: *a)* el material, que obliga a la existencia de una norma que predetermine el ilícito y, *b)* la formal, que se contenga en una norma legal.

No se excluye la posibilidad de que la norma contenida en ley haga remisiones a las normas reglamentarias subordinadas a aquella. Al respecto cabe recordar que los reglamentos deben restringirse a la clarificación y concreción de las conductas previamente tipificadas en las leyes, de manera que se limiten únicamente a concretar la aplicación de los criterios de graduación, dentro de los márgenes mínimos y máximos establecidos por las leyes, así como a contener fórmulas de cálculo de determinados porcentajes, o regular el procedimiento sancionador.

En México, los tribunales federales han considerado que en el ámbito administrativo es válido que las conductas o tipos que constituyen la infracción y la sanción, puedan quedar definidas en los reglamentos, en base a la facultad reglamentaria de la que goza el titular del Poder Ejecutivo en términos del párrafo primero del Artículo 21 constitucional,

que señala que corresponde a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, lo que pone de manifiesto que en la esfera administrativa, las infracciones y sanciones procedentes pueden regularse válidamente en los reglamentos que expida el Ejecutivo Federal o Local¹⁹.

VII. EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

Bajo este principio, las conductas consideradas ilícitas, deban estar determinadas y establecidas expresamente por ley, así como las sanciones que se impongan a dichas conductas ilícitas²⁰.

Ello supone que en el "tipo" debe contenerse la descripción de la conducta o hecho infractor de los que dependa la sanción, en cuanto a que, para que la acción u omisión sea punible, debe adecuarse con las características de la hipótesis de la norma violada.

Bajo este principio, se proscriben las "leyes en blanco" o "leyes huecas", en virtud de que violentan la garantía de exacta aplicación de la ley, *nullum crimen, nulla poena sine lege*, en la medida en que estas crean una situación de incertidumbre jurídica y estado de indefensión para el gobernado, en tanto que la autoridad que aplica la ley, tiene un margen de actuación que le permite la posibilidad de determinar la infracción y la sanción, con lo que será proclive a la arbitrariedad y no al ejercicio de facultades regladas.

En materia administrativa sancionadora, no puede aplicarse la analogía²¹ para definir conductas ilícitas ni las sanciones a imponer.

VIII. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

Las infracciones deben calificarse y sancionarse conforme a las normas vigentes al momento de realizarse los hechos constitutivos de las mismas, lo que conlleva la prohibición de la aplicación retroactiva de una ley en perjuicio de persona alguna, lo que no obsta

¹⁹ Tesis I.15o.A.83 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 2542.

²⁰ Tesis: P/J. 100/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, agosto de 2006, p. 1667.

²¹ La analogía se reconoce como un método de integración que llena las lagunas legales que existen en los ordenamientos jurídicos cuando no contiene disposiciones legales, que no contemplan un supuesto de hecho determinado.

La interpretación y la integración se encuentran claramente diferenciadas, en tanto que la primera tiene por finalidad aclarar el contenido de un texto jurídico, mientras que la integración supone la ausencia de una disposición o texto que se pueda aplicar directamente a un caso concreto.

La utilización de la analogía en materia sancionadora encuentra un obstáculo frente al principio de legalidad, en tanto que implica la creación de una norma que no proviene del legislador, sino del intérprete, de manera que no podrá imponerse una sanción en base a la analogía. *Cfr.* Gómez Cotero, José de Jesús, *La simulación tributaria, análisis jurídico y sociológico*, México, Themis, 2015, p. 136.

para que la aplicación retroactiva de la ley sancionadora sea posible cuando se haga en beneficio del gobernado²².

IX. LA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN EN LA IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS

Una multa fiscal, por mínima que sea, debe contener las razones y motivos que la justifiquen, ello con el fin de no dejar en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al sancionado, además de que es necesario quede fehacientemente acreditado que la multa impuesta no es excesiva; evitando con ello que el gobernado quede en un estado de ignorancia respecto del porqué es acreedor a una sanción.

En este sentido, las autoridades no deben apoyarse en conceptos genéricos, ni en razonamientos generales, susceptibles de ser aplicados a cualquiera, ello porque estos conceptos no permiten establecer con precisión la gravedad de la conducta observada, ni analizar razonamientos comparativos que permitan delinear la importancia de las infracciones, así como considerar si es o no reiterativa la conducta del contribuyente. Lo anterior en tanto que las multas son los mecanismos que buscan evitar la desventaja de la conducta de los infractores, respecto de los causantes cumplidos.

Así, la debida motivación en la imposición de una multa debe considerar: *a)* la importancia del asunto; *b)* las condiciones del infractor como es la capacidad económica del particular; *c)* la conveniencia de eliminar prácticas tendientes a infringir, en cualquier forma, las disposiciones de la ley o las que se dicten con base en ella; *d)* la gravedad de la sanción; *e)* la reincidencia de este en la conducta que la motiva y; *f)* en general, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción.

Del mismo modo, y siempre que se imponga una multa fiscal, debe señalarse pormenorizadamente los elementos que llevaron a la autoridad a determinar ese monto, por lo que, para que la imposición se considere debidamente fundada y motivada, la autoridad debe considerar todos los elementos objetivos que tenga a su alcance. Es importante señalar que la indebida fundamentación y motivación no da lugar a una nulidad lisa y llana del acto por virtud del cual se impuso la multa, en tanto que subsiste la determinación de la conducta infractora²³.

X. LA MULTA MÍNIMA

Cabe señalar, que no obstante los principios arriba referidos, en México hoy prevalece el criterio sustentado por nuestro máximo Tribunal, quien sostiene que el único monto que

²² Tesis 2a./J. 8/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, marzo de 1998, p. 333.

²³ Tesis VII.2o.A.T. J/7, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, septiembre de 2006, p. 1220.

las autoridades pueden imponer, demostrada la infracción y sin razonar su arbitrio para motivarlo, es el mínimo; pues ello implica que el legislador ha aceptado el máximo de circunstancias atenuantes, además de que no causa violación de garantías, el 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, pues cuando se impone la multa mínima, es evidente que legalmente no podría imponerse una sanción menor, por lo que la obligación de motivación se cumple si se expresan las circunstancias del caso y los elementos con los cuales se acredite que el particular llevó a cabo una conducta contraria a derecho que es tipificada como infracción²⁴.

El criterio es desafortunado al dejar de atender al elemento subjetivo de la conducta del presunto infractor, lo que da lugar a la imposición de sanciones de manera irrestricta, con la problemática de que, bajo el argumento de que la multa mínima no requiere de motivación, el legislador ha incrementado los parámetros establecidos como multa mínima, lo que permite a las autoridades no justificar el ejercicio de su facultad sancionadora al imponerlas, distorsionándose el propósito disuasorio de las mismas para convertirlo en un instrumento más de recaudación.

XI. EL PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD

Bajo este principio no deben sancionarse conductas en las que no se aprecie la existencia de culpabilidad, lo que excluye de sanción a la responsabilidad objetiva, en la que no existe la intencionalidad del sujeto infractor.

Debe evaluarse la voluntad y el grado de culpabilidad del infractor a fin de determinar si la conducta es dolosa o culposa, o con cualquier grado de negligencia. Lo anterior implica el reconocimiento del principio de presunción de inocencia, que implica que el infractor no debe probar su inocencia, la que se presume, sino que corresponde a la Administración Tributaria el probar no solo los hechos que se le imputan y que constituyen la conducta tipificada como infractora, sino también la culpabilidad del infractor.

Así mismo, en la imposición de sanciones, deben considerarse las circunstancias particulares del infractor tales como las condiciones personales del agente, su peligrosidad, móviles, atenuantes, agravantes, etcétera, y con base en ello, ponderar todos los elementos atenuantes que pudieran favorecerlo conforme al caso concreto, cuidando que no sea el resultado de un enjuiciamiento literal o dogmático de lo que la ley ordena, y sí que la sanción sea pertinente, justa, proporcional y no excesiva.

²⁴ Tesis 2a./J. 127/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 219.

Por tanto, en aquellos casos en los que no se aprecie la existencia de dolo o culpa en la conducta del obligado tributario, incluso a nivel de simple negligencia, no podrá determinarse la existencia de la infracción tributaria tipificada.

XII. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La sanción es la consecuencia jurídica que deriva de la comisión de una infracción, que generalmente es de carácter pecuniario, en tanto que se produce un perjuicio económico a los intereses de la Hacienda Pública.

Las sanciones pecuniarias deben ser proporcionales. Este principio tiene un doble aspecto, por cuanto a que la cuantía de la sanción a imponer, no ha de ser de un importe tal que al sujeto infractor le resulte más beneficioso seguir desarrollando la misma conducta ilícita, ni pueden ser de tal extremo que sea desproporcionada y exorbitante para el infractor.

Para imponer una multa, es necesario que las autoridades fiscales razonen el uso de su arbitrio sancionador en su cuantificación, por lo que deben exponer 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, estas consideraciones deben ser aplicadas al caso concreto y a sus circunstancias específicas, sin que sea suficiente hacer afirmaciones abstractas e imprecisas.

Al respecto, debe señalarse 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, por tanto, en la graduación de la sanción se debe tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante y la conveniencia de destruir prácticas viciadas, es decir, expresar cómo influyen en el ánimo de la autoridad las peculiaridades del infractor y los hechos motivos de la infracción.

Es necesario señalar que la proporcionalidad de las sanciones administrativas no se rige por los principios tributarios de proporcionalidad, capacidad contributiva y equidad, aplicables a las contribuciones, en tanto que, en el caso de las infracciones administrativas, estamos en presencia de figuras de naturaleza distinta, que derivan del incumplimiento a normas legales, por lo que para medir la proporción de estas, en su cuantificación, debe tenerse en cuenta la gravedad de los hechos constitutivos de las infracciones cometidas.

En México, conforme a los criterios del Poder Judicial de la Federación, para la cuantificación de las multas fiscales, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, no basta que la misma esté calculada dentro del mínimo y máximo previsto en el precepto,

sino que la autoridad debe razonar su arbitrio y tomar en consideración los siguientes elementos básicos: *a)* el monto del perjuicio sufrido por el fisco con la infracción (elemento que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites de la multa se fijan en función del impuesto omitido); *b)* la negligencia, la mala fe del causante o la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente; *c)* si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistentemente repetida por dicho causante y; *d)* la capacidad económica del infractor.

Así las cosas, la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla, se debe considerar la malicia y la reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad, para no lastimar más a quien tiene menos, por una causa semejante.

Para imponer un monto, y no vulnerar el principio constitucional de fundamentación y motivación, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales para que su determinación no resulte arbitraria ni caprichosa, y se dé a los afectados plena oportunidad de defensa respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción.

XIII. LA MULTA EXCESIVA

Conforme al Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos existe prohibición para la imposición de multas excesivas.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación²⁵ ha interpretado el concepto de multa excesiva, entendida como 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 resulten desproporcionadas con el monto del negocio, y por último, que esté en desproporción con la capacidad económica del multado, de manera que:

- Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito;
- Cuando va más adelante de lo lícito y lo razonable; y
- Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos.

La lógica anterior se sustenta en el argumento de que, si se toma en cuenta que la finalidad que se persigue es además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los

²⁵ Tesis: P/J. 9/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, julio de 1995, p. 5.

infractores y no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia que adquiere mayor relevancia tratándose de sociedades o empresas, pues terminaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado.

Así, el concepto de multa excesiva se puede establecer tomando en consideración los elementos que la integran, partiendo tanto de la acepción gramatical del término “excesivo”, como de las interpretaciones realizadas por la doctrina y la jurisprudencia:

- En primer lugar, una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria impuesta al infractor, para reprimir y prevenir la infracción tributaria, rebase los límites de lo ordinario o de lo razonable;
- 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;
- 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;
- Para que una multa no sea contraria al texto constitucional, en el establecimiento del monto pecuniario, debe tener en cuenta las condiciones individuales del infractor en concordancia con el hecho que la motiva;
- La multa excesiva es la fija e invariable, en tanto que impide a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto.

Por lo tanto, para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, debe tenerse presente:

- La correspondencia entre la cuantía de la multa y las 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;
- Que la finalidad que se persiguen con la imposición de la multa, es la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria;
- Que la multa atienda 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.

Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley, que la autoridad al imponerla, tenga la posibilidad, en cada caso particular, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda, lo cual implica que deba considerarse el monto de la sanción que esté en relación directa con la causa que la originó.

En México, la multa fija se considera excesiva, al no permitir a la autoridad sancionadora ejercer su facultad para determinar y valorar por sí misma las circunstancias que se presenten en cada caso, lo que inhibe toda posibilidad de individualizar la sanción al momento de la fijación de su monto, ya que no permite particularizar el monto de la sanción, pues no existen parámetros de comparación, para determinar si la multa carece de proporcionalidad o va más allá de lo razonable.

XIV. EL PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA “NE BIS IN IDEM”

Conforme a la doctrina, este principio tiene tres posibles acepciones:

a) Sancionar dos veces el mismo hecho en vía penal y administrativa. Es importante comentar que en España²⁶, si la Administración Tributaria considera que una infracción puede constituir un delito turnará el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, previa audiencia del interesado, suspendiendo el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, se sobresea, o se determine la devolución del expediente a la autoridad administrativa. En caso de que exista sentencia condenatoria de la autoridad judicial, ello impedirá la imposición de sanciones administrativas, y solo cuando no hubiera determinado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará con el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En México, el criterio es que no existe una doble sanción, cuando se imponen sanciones penales y administrativas que tienen su origen en una misma conducta, si estas sanciones tienen su fundamento y sustento en legislaciones de distinta materia, por un lado, la administrativa, y por otro la penal; lo que se justifica en la afirmación de que el procedimiento penal por delitos fiscales es independiente y autónomo, al que se sigue por infracciones de carácter fiscal²⁷.

²⁶ Artículo 180.1 de la Ley 58/2003; citado por Diez Ochoa José María, *Derecho Tributario Sancionador, comentarios y casos prácticos*, op. cit., p. 27.

²⁷ Tesis III.2o.P.90 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, mayo de 2003, p. 1249.

b) Que una misma conducta sea considerada infracción tributaria y así mismo, criterio de agravamiento de la infracción cometida o criterio de calificación de una infracción. Bajo este principio, una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave, no podrá ser sancionada como infracción independiente.

c) Sancionar dos veces el mismo hecho en la vía administrativa. Esta prohibición implica que a una misma conducta ilícita que pudiera ser constitutiva de dos o más infracciones tributarias, no se le pueden imponer las sanciones correspondientes a cada una de las infracciones que deriven de dicha acción ilícita.

Ahora bien, diferente es el caso en el que, a una misma conducta ilícita, tipificada en una sola infracción, pueden imponérsele dos tipos de sanciones, una pecuniaria y otra no pecuniaria. Esta dualidad de sanciones se considera que forman parte de una sola sanción.

Cabe señalar que el principio de no concurrencia, no impide la posibilidad de sancionar todas las infracciones que se hubieran cometido, de manera que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones, posibilita la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Bajo la legislación mexicana, cuando una misma conducta implique la comisión de varias infracciones, solo será sancionable con la más alta, ello conforme a lo dispuesto por el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, el que prevé que cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones a las que correspondan varias multas, solo se aplicará la multa mayor, aunque las infracciones dimanen de disposiciones contenidas en distintos ordenamientos legales, pues en la disposición mencionada se recoge el principio de consunción, por el que se aplica solamente la sanción más grave, lo que tiende a evitar excesos en la represión, bajo la premisa de que el infractor no debe ser sancionado dos o más veces por la misma conducta (acción u omisión).

XV. LOS SUJETOS INFRACTORES

La determinación de los sujetos infractores resulta fundamental, pues en materia de responsabilidad sancionatoria rige el principio de personalidad de la pena.

Generalmente la infracción se impone a quien realiza la conducta infractora, sin embargo, excepcionalmente puede existir la cotitularidad en la comisión de una misma infracción, situación que se presenta en el caso de declaraciones conjuntas, en donde ambos contribuyentes son obligados tributarios y realizan la misma conducta ilícita que es constitutiva de una única infracción, la cual se puede exigir íntegramente a cualquiera de los sujetos infractores en tanto todos y cada uno de ellos son deudores principales de la misma.

En materia sancionatoria tributaria se consideran infractores tanto a las personas físicas, como a las personas morales, e incluso entidades, sucesiones y comunidades de

bienes sin personalidad jurídica (fideicomisos), siempre que sean obligados tributarios, mientras que materia penal se ha abandonado la vieja idea de que las personas jurídicas no delinquen²⁸.

El principio de personalidad de la pena determina que, una vez fallecido el infractor, las multas y las penas impuestas se extinguen. Sin embargo, es necesario distinguir diversos supuestos atendiendo al momento de fallecimiento.

- Sanción impuesta firme y pagada;
- Sanción impuesta firme y no pagada, en la que queda tan solo el cobro de la deuda. En este supuesto la deuda tributaria se extingue por fallecimiento y;
- Sanción no impuesta, no firme, ni pagada. Procede el sobreseimiento del expediente por la imposibilidad de imponer la sanción ante el fallecimiento del infractor.

Por lo que se refiere a la extinción de las personas jurídicas, no se puede aplicar el principio de personalidad de la pena, de manera que las infracciones cometidas por las sociedades y entidades, serán exigibles a los sucesores de las mismas, con el límite del valor de la cuota de liquidación que corresponda a los sucesores.

XVI. LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA

Un aspecto fundamental que debe tenerse en cuenta al momento de sancionar a un presunto infractor, es la regularización voluntaria de la situación tributaria del contribuyente, la cual debe tenerse como excluyente de responsabilidad.

Conforme al Artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales aplicables.

La figura jurídica conocida como pago o cumplimiento espontáneo de obligaciones tributarias es un beneficio para los contribuyentes, a fin de que no se les impongan sanciones siempre que la corrección respectiva se realice antes de que las autoridades fiscales lleven a cabo actos de fiscalización. La finalidad de la figura jurídica es precisamente, incentivar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios a cargo de los contribuyentes y lo relevante es la oportunidad con que se produce ese acatamiento.

²⁸ El Código Penal Federal en su Artículo 11 (Delitos por personas morales): Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquiera clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.

Al respecto, cabe señalar que en la medida en que no se ha cumplido en tiempo la obligación tributaria, se ha configurado la conducta tipificada como infracción y el efecto de la espontaneidad no es eliminar la infracción, sino solo inhibir el ejercicio de la facultada sancionadora.

XVII. CONCLUSIÓN

El Derecho Tributario Sancionador es una de las materias más necesitadas de una regulación clara.

El criterio adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre las multas fiscales mínimas cuya imposición no requiere motivarse, bajo el argumento que legalmente no podría imponerse una sanción menor, me parece equivocado, en tanto el mismo no permite que se califique la voluntad y el grado de culpabilidad del obligado tributario, dejando de atender a los elementos subjetivos del infractor, permitiendo con ello un alto grado de arbitrariedad y desvío de poder.

También es criticable la distorsión y abuso que el criterio de multa mínima ha generado al permitir que el legislador haya incrementado los parámetros establecidos como mínimos, liberando a las autoridades administrativas de su obligación de justificar el ejercicio de su facultad sancionadora, haciendo únicamente referencia genérica a los preceptos aplicables, sin justificar la existencia de la culpa.

También es criticable que, la autoridad administrativa y los juzgadores, se abstengan de hacer la valoración del dolo en la conducta infractora y no recaben pruebas, que les permitan apreciar el elemento subjetivo del tipo infractor, lo que hace cada vez más evidente el poder sancionador arbitrario, desfigurando las funciones del *ius puniendi* sancionador.

Se propone la separación de los procedimientos fiscalizador y sancionador, además de encargar a órganos distintos, las etapas de instrucción y resolución, a fin de asegurar el respeto a la garantía de imparcialidad de la autoridad decisora.

XVIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, "El procedimiento sancionador", *Revista de información fiscal*, Madrid, número 16, agosto de 1996.

DIEZ OCHOA, José María, *Derecho Tributario Sancionador. Comentarios y casos prácticos*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2006.

ESTÉVEZ, Alejandro M., y ESPER, Susana C., "Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido", *Revista debates latinoamericanos*, Buenos Aires, año 6, número 10, abril de 2008.

GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *La simulación tributaria, análisis jurídico y sociológico*, México, Themis, 2015.

MARCOS CARDONA, Marta, *El procedimiento sancionador tributario*, Madrid, Iustel, 2005.

MERINO JARA, Isaac, "Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración Tributaria", *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Madrid, año 3, número 2, 1987, t. II.

MONTES, Freddy Vicente, http://www.cal.org.pe/pdf/diplomados/potestad_sanci.pdf.

REMEZZANO, Andrés, "Evasión impositiva y corrupción: Sonría, lo estamos filmando", *Impuesto-Economía-Corrupción-Presión Tributaria-Recaudación*, México, mayo de 2000, <http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2000/remezzano.pdf>.

SANZ GANDASEGUI, Francisco, *La potestad sancionadora de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, Madrid, Edersa, 1985.

VALDES-FAULY, Manuel Calviño, *De fantasmas y tributos. Acerca de las prácticas tributarias, los recursos humanos y la psicología*, Facultad de Psicología, Universidad de La Habana, 2003.

2. Legislación

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal Federal.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3. Jurisprudencia

Tesis P/J. 43/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 7, t. I, junio de 2014, p. 41.

- Tesis 1a. XXVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 652.
- Tesis P./J. 99/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, agosto de 2006, p. 1565.
- Tesis I.15o.A.83 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 2542.
- Tesis P./J. 100/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, agosto de 2006, p. 1667.
- Tesis 2a./J. 8/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, marzo de 1998, p. 333.
- Tesis VII.2o.A.T. J/7, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, septiembre de 2006, p. 1220.
- Tesis 2a./J. 127/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 219.
- Tesis P./J. 9/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, julio de 1995, p. 5.
- Tesis III.2o.P.90 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, mayo de 2003, p. 1249.