



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

Procedimiento Administrativo Sancionador Tributario

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Elías Villanueva Ochoa

Director de la Tesis

Dr. José Antonio Lozano Díez

ÍNDICE

Introducción	4
 Capítulo I. La deuda y sanción administrativa tributarias	
1.1 Hecho imponible.....	8
1.2 Deuda tributaria.....	10
1.3 Concepto de sanción.....	12
1.4 Clases de sanciones.....	13
1.5 Sanciones administrativas.....	14
1.6 La multa.....	14
1.7 Separación de deuda tributaria de la sanción administrativa.....	16
1.8 Separación de procedimientos administrativos tributarios.....	18
 Capítulo II. Principios de las sanciones administrativas tributarias	
2.1 Potestad sancionadora (<i>ius puniendi</i>).....	20
2.2 Identidad sustancial entre el ilícito penal y administrativo.....	22
2.3 Principios aplicables al derecho administrativo sancionador.....	24
2.3.1 Reserva de ley y tipicidad.....	24
2.3.2 Garantía de audiencia.....	26
2.3.3 Competencia.....	28
2.3.4 Fundamentación y motivación.....	29
2.3.5 Prohibición de multas excesivas.....	30
2.3.6 Irretroactividad.....	32
2.3.7 No concurrencia de sanciones (<i>non bis in idem</i>).....	33

Capítulo III. Presunción de inocencia y derecho a no autoincriminarse

3.1	Presunción de inocencia y carga de la prueba.....	36
3.2	Derecho a no declarar contra uno mismo.....	39
3.2.1	Derecho a no declarar contra sí mismo en España.....	39
3.2.2	Tribunal Europeo de Derechos Humanos.....	41
3.3.	Facultad de la autoridad fiscal para requerir información de terceros.....	45
3.4	Presunción de inocencia y derecho a no declarar contra uno mismo a la luz de la reforma constitucional de derechos humanos de 2011.....	48
3.5	Criterios de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la presunción de inocencia.....	50

Conclusiones	54
---------------------------	----

Fuentes de información

1.	Bibliográficas.....	57
2.	Diccionarios.....	60
3.	Legislación consultada.....	60

INTRODUCCIÓN

La presente tesis tiene por objeto hacer un análisis de los procedimientos administrativos sancionadores tributarios, a efecto de detectar áreas de oportunidad para la mejora del sistema jurídico tributario mexicano. Para tal fin, el método de estudio a seguir en este trabajo es el derecho comparado, particularmente la doctrina contenida en las decisiones del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, así como la legislación de España, en la materia de análisis.

Para iniciar el estudio se hará una crítica del artículo 2, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación de nuestro país, el cual dispone que las sanciones administrativas (multas) son consideradas accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, lo cual, desde nuestro punto de vista es incorrecto, toda vez que las contribuciones y las sanciones persiguen fines distintos, esto es, las primeras tienen por objeto la recaudación de recursos para cubrir el gasto público y las segundas castigar y prevenir una conducta ilícita.

Por ello, estimo que lo jurídicamente correcto, como ocurre en otros países, es separar las naturalezas del tributo y de la sanción administrativa, así como los procedimientos de liquidación del tributo y de imposición de sanciones. Lo anterior, es de suma importancia, puesto que de la división conceptual de esas figuras jurídicas, se

podrían respetar y garantizar los derechos humanos que le asisten al contribuyente, como se demostrará en el presente estudio.

En este sentido, se analizarán los principios del derecho administrativo sancionador y su aplicabilidad en el derecho tributario, a fin de justificar la incorporación de las medidas siguientes en el derecho mexicano:

- a)** Sistematización de los principios que rigen al procedimiento administrativo sancionador tributario, como pudiera ser la obligación de la autoridad de tramitar por separado el procedimiento administrativo sancionador tributario al de aplicación de los tributos.

- b)** Separación entre las áreas administrativas que instruyen el procedimiento administrativo sancionador tributario de aquellas que lo resuelven, con la finalidad de lograr la imparcialidad en la emisión de las determinaciones correspondientes.

En el caso de México, conforme al Código Fiscal de la Federación la autoridad que liquida el tributo es la misma que impone la sanción administrativa respectiva, es decir no hace la distinción entre autoridad instructora del procedimiento y la autoridad la resolutoria.

c) Garantizar el derecho de defensa del contribuyente, mediante una separación clara y precisa del procedimiento administrativo sancionador tributario en tres etapas: inicio, instrucción y resolución.

Al efecto, el Código Fiscal de la Federación mexicano es omiso en regular el procedimiento administrativo sancionador en esas tres etapas, inicio, instrucción y resolución, lo cual, en nuestra opinión, le da mayor orden lógico al propio procedimiento.

d) Derecho a no declarar contra sí mismo, principio reconocido por el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, el cual consiste en que en el procedimiento administrativo de gestión e inspección, el contribuyente válidamente puede abstenerse de proporcionar al fisco, información y documentación que le pueda perjudicar o ser usada en algún procedimiento sancionador.

Al respecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación mexicano y la correlativa jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no contemplan algo parecido a la interpretación hecha por el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, lo cual estimamos es en perjuicio del contribuyente mexicano.

- e) Prohibición de seguir los procedimientos sancionadores administrativo y penal, de manera autónoma y simultánea, a fin de no incurrir en violación al principio jurídico *non bis in idem* (no dos veces lo mismo).

Con motivo de lo anterior, la presente tesis se divide en 3 capítulos. En el primero se estudian los conceptos de hecho imponible, deuda fiscal y sanción administrativa tributaria, con la finalidad de justificar el por qué técnicamente es correcto separar tales conceptos, y por tanto, otorgar un tratamiento distinto a los procedimientos de liquidación de la deuda tributaria, de los concernientes a la imposición de su sanción.

En el segundo capítulo se analizan los principios rectores de las sanciones administrativas, tales como: fundamentación y motivación, competencia, garantía de audiencia, tipicidad, reserva de ley y *non bis in idem*.

Por su parte, en el capítulo tercero se estudiarán con mayor profundidad los principios o derechos humanos correspondientes a la presunción de inocencia y al derecho a no autoincriminarse.

Con base en las consideraciones vertidas en los tres capítulos mencionados, se presentan las propuestas respectivas, dentro del apartado de conclusiones.

CAPÍTULO I

LA DEUDA Y SANCIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIAS

1.1. Hecho imponible

El tributo, principal instituto a través del cual se desarrolla el derecho tributario, sólo puede ser establecido a través de una norma jurídica. De esta disposición, la cual contiene una hipótesis, depende el nacimiento de una consecuencia jurídica, o para ser más exacto, el surgimiento de una obligación tributaria. En la doctrina se identifica a tal supuesto como hecho imponible.

En ese sentido, se requiere un supuesto fáctico para que surja la posibilidad de determinar un derecho de crédito a favor de las autoridades fiscales, reiterando que a la obligación tributaria siempre le antecede una hipótesis normativa establecida en ley.

Ahora bien, todo supuesto necesita formarse por una situación o acontecimiento de contenido material, efectivamente vinculado con el sujeto contribuyente, y de naturaleza económica, pero sobre todo debe ser representativo de una capacidad contributiva absoluta.¹

¹ Vid. González García, E, *et al. Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005, pág. 237.

En ese orden de ideas, corresponde al legislador instituir cada uno de los tributos que en consuno darán vida al sistema fiscal, esto es, su creación depende de los presupuestos normativos, establecidos en las diversas leyes fiscales, a los que está vinculado el nacimiento de la obligación tributaria. Así, mediante una construcción lógica fáctica, se vincula al contribuyente con la administración, ésta como acreedora de una deuda impositiva. La realización del hecho imponible previene, por tanto, el surgimiento del sujeto pasivo, frente aquel otro considerado como titular de la prestación tributaria.²

La realización del hecho imponible determina el inicio de la actividad tributaria. El obligado tributario por la actualización del presupuesto fáctico, adquiere un deber fiscal para desempeñar y cumplir. Por tanto, la pretensión del acreedor tributario surge, a su vez, después de verificarse el hecho imponible, pero sólo podrá exigirse cuando el contribuyente incumpla con su obligación y se agoten las instancias formales de declaración y pago. En consecuencia, la ejecución del hecho imponible implica para el sujeto que lo consume, un deber de hacer, sin desembocar, de manera inmediata, en el surgimiento de una obligación de pago, y por tanto el correlativo derecho de la autoridad de requerir el cumplimiento de la obligación impositiva.³

² *Vid. Ibidem.* Pág. 238.

1.2. Deuda tributaria

Como consecuencia de la realización del hecho imponible establecido en la ley surge la obligación tributaria principal y posteriormente la deuda tributaria, la cual está íntimamente relacionada con la cuota tributaria.

La deuda tributaria se constituye por: **a)** El adeudo principal; **b)** La actualización; **c)** Los recargos; y **d)** los intereses. Es importante hacer notar que a dicho instituto no se le identifica con una voz específica, depende de la construcción que de ella haga el derecho positivo. Así entre otras cosas, suele equipararsele como “cantidad a pagar”, “resultado fiscal”, adeudo impositivo, crédito fiscal. Los elementos que la conforman son diversos, uno de ellos es, el de mayor importancia, tiene su origen en la obligación tributaria principal. Adeudo que suele tipificarse en algunos sistemas jurídicos como *la cuota* – es el caso de España-.⁴

La cuota tributaria es el principal reflejo de la deuda tributaria. Incluso –y apoyándonos en las ideas del maestro Eusebio González- confirmamos que: “[...] constituye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo; tiene por tanto, el inequívoco carácter de una obligación tributaria de carácter contributivo, pues supone una definitiva transferencia de recursos a la Hacienda Pública con la finalidad de financiar el gasto público”.

³ Vid. *Ibidem*. Pág. 239.

⁴ Vid. *Ibidem*. Pág. 240.

Existen otro tipo de obligaciones que dan lugar a la obtención de ingresos por parte de la hacienda pública, los cuales brotan como consecuencia de otras tantas obligaciones tributarias. Nos referimos a aquellas que no dependen del surgimiento de la obligación principal, pero no tienen una naturaleza accesorio.⁵

La deuda tributaria, al ser la cuantificación monetaria del surgimiento de la obligación tributaria principal, se integra por una serie de elementos, entre los cuales el principal lo constituye la cuota. Si bien es cierto, la deuda tributaria puede conformarse de una serie de componentes que confluyen por el nacimiento de la obligación tributaria, también lo es que ésta suele coincidir con la cuota tributaria. No obstante, ello no significa que ambos sean conceptos sinónimos. Para poder determinar la cuantía de la cuota es necesario cómo conocer: la base gravable y el tipo de gravamen, de la combinación de ambos surgirá la cantidad a la que el contribuyente estará compelido a cubrir.⁶

En cuanto hace a la base gravable, debe ser la expresión cifrada del hecho imponible y no cualquier magnitud arbitrariamente escogida por el legislador.⁷

⁵ Vid. *Ibidem*. Pág. 241.

⁶ Vid. *Ibidem*. Pág. 241.

⁷ Vid. Guervós Maíllo, M, *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el ambiente*, Marcial Pons, Madrid, , 2000, pág. 140.

Al respecto, señala Giannini que:

[...] a la base imponible ha de aplicarse finalmente el tipo de gravamen, con sujeción a las diversas normas técnicas dictadas por el legislador, relación sobre todo, con la especie del presupuesto y con la estructura de la base imponible, así como con la función que el impuesto está llamada a desempeñar en el sistema tributario y con las condiciones personales del contribuyente.⁸

1.3. Concepto de sanción

Gramaticalmente sanción significa pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores.⁹ García Máynez señala que la sanción puede ser definida como una: “[...] consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.”¹⁰ Por su parte, Maljar D. menciona que: “[...] la sanción constituye un mal infringido por la Administración a una persona física y/o jurídica como consecuencia de una conducta ilegal. Ese mal [fin aflictivo de la sanción] consistirá siempre en la privación de un bien o de un derecho”.¹¹

De lo anterior podemos sostener que la sanción es la consecuencia de derecho o pena impuesta a alguna persona, por la comisión de algún ilícito o conducta contraria a las normas jurídicas.

⁸ Vid. *Ibidem*. Pág. 145.

⁹ Vid. Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Primera Edición, Espasa Libros, Madrid, 1992, Tomo II, p. 1839.

¹⁰ Vid. García Maynez, E., *Introducción al Estudio del Derecho*, Cuadragésimoprimer edición, Porrúa, México, 1990, p. 295.

¹¹ Maljar, D., *El derecho administrativo sancionador*, Ad-hoc, Buenos Aires, 2004. p. 355.

1.4. Clases de sanciones

Las sanciones son agrupadas paralelamente a las diversas ramas del derecho. Así, existen tantas especies de sanciones como disciplinas jurídicas, tales como: penales, administrativas, fiscales, civiles, internacionales, entre otras.¹²

En la Enciclopedia Jurídica Omega encontramos que:

Conforme a la doctrina más generalizada podemos establecer las siguientes categorías de sanciones jurídicas: **a)** Sanciones relativas a los actos jurídicos en general. Ellas son la nulidad y la anulabilidad de los actos jurídicos. Estas sanciones abarcan todas las ramas del Derecho positivo público y privado; **b)** Sanciones relativas al Derecho Constitucional. La destitución o separación de sus funciones aplicables a individuos que ejercen poderes constitucionales; **c)** Sanciones relativas al Derecho Administrativo. Tienen carácter disciplinario y son, principalmente: la exoneración, la cesantía, la descalificación o degradación, la suspensión, la amonestación, la multa, etcétera; **d)** Sanciones relativas al Derecho Penal. La muerte, la reclusión, la prisión, la multa y la inhabilitación; **e)** Sanciones relativas al Derecho Privado. La ejecución forzosa de bienes, la incapacidad para ejercer ciertos actos, la inhabilitación, la multa, etcétera, y **f)** Sanciones relativas del Derecho Internacional. La represalia, la guerra, la intervención armada, el bloqueo económico, la ruptura de relaciones diplomáticas, etcétera.¹³

¹² Vid. García Máynez, E., *op. cit.*, p. 156, quien dice que: "Un primer criterio consiste en agruparlas paralelamente a las diversas ramas del derecho. Desde este ángulo, hay tantas especies de sanciones como disciplinas jurídicas especiales: civiles, penales, administrativas, internacionales, etc."

¹³ Vid. Enciclopedia Jurídica Omega, Driskill S.A, Argentina Tomo XXV, p. 162.

1.5. Sanciones administrativas

Para Gabino Fraga¹⁴ éstas son actos administrativos¹⁵ mediante los cuales se castiga la violación a leyes o disposiciones administrativas.

Entre las sanciones administrativas encontramos las que son privativas de la libertad: el arresto, que nunca será superior a 36 horas; las de carácter patrimonial o económicas: la multa, el decomiso, la clausura, y la cancelación de autorizaciones o permisos¹⁶.

1.6. La multa

Desde el punto de vista gramatical la multa es una pena pecuniaria que se impone por una falta, exceso o delito, o por contravenir a lo que con esta condición se ha pactado.¹⁷ El Diccionario Jurídico Mexicano define a la multa como: “Pena pecuniaria consistente en el pago al Estado de una cantidad de dinero.”¹⁸ El

¹⁴Para Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*, 38ª edición, Porrúa, México, 1998, p. 240: “Las sanciones y la ejecución forzada constituyen actos administrativos por medio de los cuales la autoridad administrativa ejercita coacción sobre los particulares que se niegan a obedecer voluntariamente los mandatos de ley o las órdenes de la referida autoridad. Una parte muy importante de la actividad administrativa son los actos de sanción por virtud de los cuales se castiga la infracción de las leyes o de las órdenes administrativas”.

¹⁵ Para Pérez Dayán, A., *Teoría General del Acto Administrativo*, Porrúa, México, 2003, p. 53, el acto administrativo es: “[...] toda declaración de voluntad unilateral y concreta, dictada por un órgano de la administración pública, en ejercicio de su competencia administrativa, cuyos efectos jurídicos son directos e inmediatos.”

¹⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México, p. 3414.

¹⁷ *Vid.* Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Primera Edición, Espasa Libros, Madrid, 1992, Tomo II, p. 1415.

¹⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *ob. cit.*, p. 2562.

Diccionario de Derecho de Rafael de Pina define a la multa como: “Sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial que se encuentra autorizada para hacerlo”.¹⁹

En este sentido, podemos afirmar que la multa es una sanción pecuniaria o económica impuesta por la comisión de alguna infracción a una norma jurídica.

Aneiros Pereira menciona que las sanciones se caracterizan por actuar *a posteriori* sin impedir el desarrollo de la situación actual.²⁰ Por su parte, Maljar D. señala que la finalidad de las sanciones es: “[...] disuadir a las personas físicas y/o jurídicas a no cometer infracciones a la normativa aplicable.”²¹

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha establecido que: “[...] la finalidad que persigue este tipo de sanciones es además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica [...]”²².

¹⁹ Vid. De Pina, R., *Diccionario De Derecho*, Decimoséptima edición, Porrúa, México, 1991, p. 374.

²⁰ Aneiros Pereira, J., *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, España, 2005, p. 33.

²¹ MALJAR, D., *ob. cit.*, p. 57.

²² Tesis cuyo rubro dice: MULTAS EXCESIVAS. (ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL), que aparece en la Novena Época. Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo: III, Abril de 1996. Tesis: IV.3o.8 A. Página: 418.

Conforme a los artículos 76 a 91 del Código Fiscal de la Federación, el fisco mexicano puede imponer multas por las siguientes conductas, y a los siguientes sujetos: **a)** Por infracciones que originen omisión en el pago de contribuciones; **b)** Por error aritmético en declaraciones; **c)** Por infracciones al Registro Federal de Contribuyentes; **d)** Por infracciones en declaraciones, solicitudes, avisos y constancias; **e)** Por infracciones relacionadas con la contabilidad; **f)** Por infracciones de instituciones de crédito; **g)** Para usuarios de servicios y cuentahabientes de instituciones bancarias; **h)** Respecto a la cesión de créditos mediante factoraje financiero; **i)** A casas de bolsa; **j)** Por infracciones relacionadas con las obligaciones a que se refiere el artículo 32-E; **k)** Por no proporcionar información de estados de cuenta; **l)** Por infracciones relacionadas con las facultades de comprobación; **m)** Por omitir, adherir marbetes o precintos; **n)** Por no llevar control físico de cerveza y tabacos labrados; **o)** Por infracciones atribuibles a funcionarios y empleados públicos; **p)** Por infracciones a terceros, y **q)** Por infracciones diversas.

1.7. Separación de deuda tributaria de la sanción administrativa

Como consecuencia de lo expuesto en los numerales anteriores, es posible afirmar que la deuda tributaria es la cantidad monetaria que el contribuyente o el obligado solidario deben cubrir al fisco, por la actualización del hecho imponible; por su parte, la sanción administrativa es la consecuencia jurídica por la comisión de un ilícito.

Por tanto, resulta procedente jurídicamente que a la deuda y a la sanción tributaria se les dé un tratamiento distinto por tener cada una de esas figuras fines diferentes.

En este sentido, sería conveniente que el legislador modificará el artículo 2, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, para dejar de considerar a las sanciones administrativas (multas) como accesorios de las contribuciones.

La anterior separación entre deuda tributaria y sanción está debidamente reconocida en la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, de España (en adelante, "LGT" de España), que establece en su exposición de motivos lo siguiente: "[...] En el Capítulo IV del Título II se regula la deuda tributaria, que no comprende el concepto de sanciones, las cuales se regulan en forma específica en el Título IV de la ley."

Adicionalmente, el REAL DECRETO 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, prevé en su exposición de motivos que: "[...] El nuevo régimen sancionador se caracteriza fundamentalmente, entre otros, por el siguiente aspecto: **a)** La separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria."

1.8. Separación de procedimientos administrativos tributarios

En atención a lo anterior, resulta procedente también separar por técnica jurídica los procedimientos de liquidación del tributo y de imposición de sanciones administrativas, en atención a lo siguiente:

La función administrativa de investigación persigue el descubrimiento de los hechos imposables no declarados total o parcialmente, función inseparable de la comprobación de la veracidad de los hechos imposables declarados. Es decir, se busca comprobar la veracidad de lo declarado e investigar lo no declarado.

Por su parte, la función administrativa de liquidación se encamina a la determinación de la cuantía de la deuda tributaria, tarea que tradicionalmente se desempeña por el mismo funcionario. En la investigación se mantiene que el funcionario que liquide sea distinto del funcionario que ha comprobado.

El ejercicio de la potestad sancionadora persigue la finalidad preventiva, remunerativa y correctiva, que es propio del *ius puniendi* del Estado. El ejercicio de las potestades comprobadora y liquidadora persigue hacer efectivo el deber constitucional de contribuir.

La aplicación del tributo y las sanciones son funciones bien diferenciables, sin perjuicio de que esta última coadyuve al mejor desarrollo de la primera.

Los principios que conforman la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria no son coincidentes con los que inspiran el desarrollo del procedimiento sancionador, el primero tiene su fundamento en el deber genérico de contribuir al sostenimiento del gasto público en función de las capacidades económicas individuales, mientras que el segundo arranca del llamado *ius puniendi* del Estado, concretándose en este punto, en la existencia de una potestad sancionadora de la Administración.

Esto es, se trata de la atribución de tal potestad sancionadora a órganos administrativos distintos de los que comprueban y liquidan, así como la instrucción y resolución separada del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de liquidación, y a su vez, la separación entre órgano que instruye y órgano que resuelve dentro del procedimiento sancionador. De no hacerse la mentada separación, se corre el peligro de hacer valer en cada uno de los dos procedimientos los principios que son exclusivamente propios del otro, resultando así que el ejercicio de la potestad respectiva, liquidadora y sancionadora, se contamina y no atiene a lo que por su naturaleza le corresponde.²³

²³ Lago Montero, J.M., *Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse*, Impuestos, SEÑALAR EDITORIAL nº 15-16. pp. 110-116.

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS

2.1. Potestad²⁴ sancionadora (*ius puniendi*)

La potestad punitiva o sancionadora que corresponde al Estado, es definida por nuestro más Alto Tribunal como: “[...] la facultad que tiene [el Estado] de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos”²⁵.

Para López Betancourt dicha potestad es el derecho exclusivo del Estado para castigar la existencia de algún ilícito²⁶. Por su parte, Maljar D. señala que: “... la potestad sancionadora es una manifestación derivada de la potestad jurídica para mantener los valores, seguridad y paz que contiene cualquier clase de norma jurídica²⁷.”

²⁴ Para Maljar, D., *El Derecho Administrativo Sancionador*, AD-HOC, Argentina, 2004, p. 33, la potestad es: “[...] la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos o materiales sobre personas físicas o jurídicas [...]. Metafóricamente, la ‘potestad’ es como una espada de Damocles a la que se sujetan los administrados que, cuando es ejercida, produce obligaciones concretas”.

²⁵ Vid. Tesis de jurisprudencia número 99/2006, cuyo rubro es “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 ESTADO” aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 25 de mayo de 2006. Acción de Inconstitucionalidad 4/2006, promovida por el Procurador General de la República, consultada el 21 de septiembre de 2006, en la “Actualización de Jurisprudencia publicada en el Semanario Judicial de la Federación” en la dirección electrónica <http://www.scjn.gob.mx/iusupdate/tesis>.

²⁷ Vid. Maljar, D., *op. cit.*, p. 355.

A diferencia de lo que ocurre en el derecho anglosajón,²⁸ en nuestro sistema jurídico mexicano la potestad sancionadora se atribuye a los tres Poderes de la Unión, Legislativo, Judicial y Ejecutivo, así como a los órganos constitucionalmente autónomos.

En el Poder Legislativo se manifiesta a través del juicio político mediante el cual se pueden imponer las sanciones de destitución e inhabilitación a los servidores públicos señalados en el artículo 110 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando en el ejercicio de sus funciones incurran en actos u omisiones que redunden en perjuicio de los intereses públicos fundamentales o de su buen despacho, conforme a los artículos 109, fracción I, 110 y 114 de la carta magna.

En el Poder Judicial se pone de manifiesto el *ius puniendi* en las sentencias que se dictan en los juicios del orden criminal, mediante las cuales se castiga la comisión de delitos en términos de la legislación penal, de acuerdo con los artículos 14, tercer párrafo, 21 y 73, fracción XXI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al Poder Ejecutivo se le otorga la potestad sancionadora mediante leyes secundarias para que pueda castigar las infracciones a los ordenamientos

²⁸ Vid. Parada Vázquez, R., *El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*, Revista de la Administración Pública, núm. 67/1972, España, pp. 41-93, quien señala que: "Ni que decir tiene que este principio del monopolio de los tribunales para la imposición de toda suerte de penas y castigos constituye una axioma incontrovertible del Derecho anglosajón...".

administrativos. Al respecto, Ferreiro Lapatza señala que: “[...] el poder sancionador del Ejecutivo auxilia a la Administración de Justicia en la represión de ilícitos de gravedad menor dotando al conjunto del aparato represivo de una mayor eficacia y consiguiendo la deseable inmediación respecto a los hechos castigados”²⁹.

El *ius puniendi* otorgado al Poder Ejecutivo encuentra su justificación en los siguientes argumentos: **a)** dicha autoridad se encarga de castigar ilícitos no graves; **b)** es un control de legalidad alternativo al judicial; **c)** es una autoprotección administrativa, y **d)** se cumple con el principio de intervención mínima del derecho penal,³⁰ esto es, usar la vía penal como un recurso extremo o último instrumento.³¹

2.2. Identidad sustancial entre el ilícito penal y administrativo

No obstante que el ilícito penal es más grave que el administrativo, la doctrina ha señalado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos

²⁹ Vid. Ferreiro Lapatza, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, España, 1997, p. 441.

³⁰ Vid. Marcos Cardona, M., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Iustel, España, 2005, pp. 22 y 37, quien señala que: “La primera de estas razones subrayaría el principio de intervención mínima del Derecho penal de modo que el Derecho administrativo sancionador constituye 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.” Más adelante, dicha autora citando a García de Enterría dice que éste: “[...] distingue cuatro manifestaciones dentro de la potestad sancionadora de autoprotección administrativa que respectivamente dan lugar a otros tantos tipos de sanciones: disciplinarias, de policía demanial, rescisorias de actos administrativos favorables y tributarias. Se trataría en esencia, de una potestad doméstica, volcada a la propia protección más que a otros fines sociales generales, con efectos sólo respecto de quienes están directamente en relación con su organización [...]”.

³¹ Vid. López Betancourt, E., *op. cit.*, p. 68, quien sostiene que: “[...] no necesariamente acudir a la vía penal, la cual debe de quedar como un recurso extremo; a las sociedades se les debe de educar para una adecuada y justa convivencia social y sólo, como último instrumento, se debe de amenazar con la imposición de una sanción, cuya sustentación se encuentra en la ley penal.”

matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.³²

Nuestro más Alto Tribunal ha establecido jurisprudencia en ese mismo sentido, al señalar que dada la similitud y unidad de la potestad punitiva, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudir a los principios penales sustantivos, aun cuando la traslación de los mismos en cuanto a grados de exigencia no pueda hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza³³.

Por tanto, en la aplicación del derecho administrativo sancionador, es válido acudir a los principios del derecho penal, lo cual debe hacerse de manera prudente, en la medida que resulten compatibles con la naturaleza administrativa.

³²Vid. Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, 2005, España, pp. 27 y 28, quienes sostienen que: “El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 18/1981, de 8 de junio (extrae) de este precepto la conclusión de la existencia de un *ius puniendi* único del Estado, ‘hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales’. No obstante, el propio Tribunal no deja de reconocer que entre ambos órdenes existen diferencias, como son que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o indirectamente impliquen privación de libertad, y también otras diferencias de carácter formal relativas a la calificación, la competencia y el procedimiento. En atención a estas consideraciones, entiende el Tribunal Constitucional que ‘los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador’[...]”.

³³Vid. Tesis de jurisprudencia, la número 99/2006. INCORPORAR MÁS DATOS

2.3. Principios aplicables al derecho administrativo sancionador³⁴

Los principios que a continuación se exponen, tienen su fundamento en el Título Primero, Capítulo I, “De las Garantías Individuales”, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.³⁵

2.3.1. Reserva de ley y tipicidad

Los principios de reserva de ley y tipicidad integran el núcleo duro del principio de legalidad, según se advierte del artículo 14, tercer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme a lo sostenido por el H. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Unión³⁶.

La reserva de ley tiene por objeto señalar las materias que deben ser reguladas exclusivamente por ese tipo de norma,³⁷ y el principio de tipicidad consiste en el encuadramiento de una conducta, por acción u omisión, al supuesto normativo.³⁸

³⁴ Disciplina expresamente reconocida por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia 99/2006 citada.

³⁵ Para Maljar D., *op. cit.*, p. 74: “Se trata en suma, de la aplicación de los principios constitucionales inspiradores del derecho penal, pero no de la aplicación de las normas ordinarias de éste, dado que no poseen la misma estructura”.

³⁶ *Vid.* Tesis de jurisprudencia número 100/2006 cuyo rubro es: “TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.”, aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 25 de mayo de 2006. Acción de Inconstitucionalidad 4/2006, promovida por el Procurador General de la República, consultada el 21 de septiembre de 2006, en la “Actualización de Jurisprudencia publicada en el Semanario Judicial de la Federación” en la dirección electrónica <http://www.scjn.gob.mx/iusupdate/tesis>.

³⁷ *Vid.* Torruco Salcedo, S., *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, 2005, México, p. 16, quien dice al respecto que: “Mientras tanto, *la reserva de ley* es una norma sobre la normación y sobre la producción normativa, lo que implica que nos encontramos ante un principio formal que está directamente relacionado con las fuentes del Derecho, consistiendo su principal función en delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la Ley.”

De acuerdo con el más Alto Tribunal del País la reserva de ley consiste en que la norma jurídica debe señalar con precisión cuál es la conducta que constituye la infracción y la sanción correspondiente. El de tipicidad se concreta en que la conducta realizada por el afectado debe encuadrar exactamente en la hipótesis normativa previamente establecida, sin que sea lícito ampliar ésta por analogía o por mayoría de razón. Lo anterior, se sustenta en los conocidos aforismos jurídicos *nullum crimen sine lege* y *nulla poena sine lege*, los cuales consisten en que no puede haber crimen ni pena sin ley.

Al efecto, la doctrina española ha establecido que:

[...] los principios de legalidad y tipicidad, íntimamente relacionados [...] están implícitos en el artículo 25 de la Constitución [Española] cuando dispone que “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyen delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”. En la referencia de este precepto a la “legalidad vigente” ha entendido el Tribunal Constitucional la exigencia de que, no sólo en el ámbito de la potestad sancionadora penal sino también en la administrativa, debe ser una Ley la que establezca las conductas infractoras y sus correspondientes sanciones así como un requisito de tipicidad en el sentido de que dicha Ley contenga la “determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica”³⁹.

³⁸ Vid. López Betancourt, E., *op.cit.*, p. 138, quien sostiene que: [...] tipicidad, la cual consiste [...] en el encuadramiento o amoldamiento de una conducta realizada por un sujeto, adaptada al tipo.”

³⁹ Vid. Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, 2005, España, *op. cit.*, p. 53.

2.3.2. Garantía de audiencia

Ésta forma parte de las garantías de seguridad jurídica, las que son definidas como:

[...] derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, que pueden ser oponibles a los órganos estatales, a fin de exigirles que se sujeten a un conjunto de requisitos previos a la comisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos, para que éstos no caigan en la indefensión o [en] la incertidumbre jurídica, lo que hace posible la pervivencia de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones⁴⁰.

La garantía de audiencia tiene su fundamento en el artículo 14, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual se integra, según jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con las siguientes etapas: **a)** notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; **b)** oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; **c)** oportunidad de alegar, y **d)** dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.⁴¹

⁴⁰ Vid. Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*, 1ª edición, METER EDITORIAL México, 2003, p. 11.

⁴¹ Vid. "FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO". No. Registro: 200,234, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Común, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, II, Diciembre de 1995, Tesis: P./J. 47/95, Página: 133.

El Poder Judicial de la Federación estableció criterio en el sentido de que si la ley que funda al acto no establece la obligación de oír al afectado, antes de privarlo de sus derechos, la autoridad debe respetar la aludida garantía, porque en ausencia del contenido de tal obligación para la responsable dentro de la ley está el imperativo del artículo 14 constitucional.⁴²

La doctrina ha señalado que para el ejercicio de la potestad sancionadora se requiere previamente abrir un procedimiento, en el que se dé oportunidad al gobernado de ofrecer pruebas y alegar lo que a su interés convenga, lo que es conocido en el derecho comparado como el principio de legalidad procedimental.⁴³ Conforme al derecho español dicho procedimiento administrativo se integra con tres fases: **a)** iniciación, **b)** instrucción, y **c)** resolución⁴⁴.

⁴²Vid. "AUDIENCIA GARANTÍA. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCIÓN, NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO". No. Registro: 212,166, Tesis aislada, Materia(s): Común, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, XIII, Junio de 1994, Tesis: Página: 529.

⁴³Vid. Marcos Cardona, M., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Iustel, España, 2005, p. 44, quien señala sobre "El principio de legalidad procedimental", que: "La finalidad de la exigencia de un procedimiento con todas las garantías como condición para la imposición de una sanción es doble. Por un lado, tiene como objetivo el garantizar los derechos e intereses de los particulares, posibilitando su participación activa en la formación de la decisión administrativa, a través de la exposición de sus razonamientos y la defensa de sus derechos".

⁴⁴*Ibidem*, p. 45., quien dice que: "Por lo demás, la regulación contenida en la Ley, al menos en lo que afecta al procedimiento ordinario tramitado separadamente del procedimiento de comprobación, respeta las garantías procedimentales básicas al distinguir, como en cualquier otro procedimiento administrativo, entre una fases de iniciación, una fase de instrucción y una fase de resolución. El acatamiento de este principio o garantía exige igualmente cumplimentar los trámites esenciales previstos para cada una de ellas en el procedimiento sancionador sin que pueda alterar los mismos o eliminar algunos de ellos sobre la base de criterios de economía o celeridad."

2.3.3. Competencia

Dicho principio se define como el conjunto de facultades otorgadas por las normas jurídicas a los servidores públicos, a fin de que puedan expedir válidamente actos o resoluciones que impliquen actos de molestia.⁴⁵

Al respecto, nuestro más Alto Tribunal ha señalado mediante jurisprudencia que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, y, en caso de que estas normas incluyan diversos supuestos, se precisen con claridad y detalle, el apartado, la fracción o fracciones, incisos y subincisos, en que apoya su actuación; pues de no ser así, se dejaría al gobernado en estado de indefensión.⁴⁶

⁴⁵*Vid.* Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, op. cit, pp. 94 y 95, quien sostiene que: “En el terreno jurídico, la competencia es el conjunto de facultades que las normas jurídicas otorgan a las autoridades estatales para desempeñar, dentro de los límites establecidos por tales normas, sus funciones públicas. Por tanto, una autoridad será competente cuanto esté legalmente facultada para ejercer una determinada función en nombre del Estado; es decir, debe haber disposiciones jurídicas precisas que le otorguen a una autoridad la posibilidad de dictar resoluciones que impliquen actos de molestia”.

⁴⁶*Vid.* “COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EN EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA, DEBE SEÑALARSE CON PRECISIÓN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA Y, EN SU CASO, LA RESPECTIVA FRACCIÓN, INCISO Y SUBINCISO”. No. Registro: 188,432, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIV, Noviembre de 2001, Tesis: 2a./J. 57/2001, Página: 31.

2.3.4. Fundamentación y motivación

Fundar significa citar con precisión el precepto legal que sirva de apoyo a la autoridad para la emisión del acto y motivar consiste en dar las razones o explicaciones que condujeron a expedir este último⁴⁷.

Por su parte, la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación ha establecido que la debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento⁴⁸.

El jurista Góngora Pimentel señala seis requisitos que la doctrina jurisprudencial requiere para considerar fundada y motivada una multa, que por su importancia nos permitimos citar textualmente a continuación:

I. Para que la imposición de la multa esté debidamente fundada deberá expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y para que se encuentre correctamente motivada, será necesario señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la

⁴⁷ Vid. Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, p. 97, quien sostiene que: "Jurídicamente fundar un acto de autoridad supone apoyar la procedencia de tal acto en razones legales que se encuentran establecidas en un cuerpo normativo; y ese mismo acto estará motivado cuando la autoridad que lo emita explique o dé razón de los motivos que la condujeron a emitirlo."

⁴⁸ Vid. "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN". No. Registro: 203,143, Jurisprudencia, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, III, Marzo de 1996, Tesis: VI.2o. J/43, Página: 769.

imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

II. La ley que establece las multas, debe fijar un mínimo y un máximo, así cuando la autoridad determine la sanción, debe expresar pormenorizadamente los motivos que tenga para fijar la cuantía de la multa, atendiendo a las peculiaridades del caso y a los hechos generales de la infracción, y especificar cómo influyeron en su ánimo para detener dicho arbitrio en cierto punto entre el mínimo y el máximo en que oscila la multa permitida por la ley.

III. Debe señalarse cómo y por qué la falta fue intencional.

IV. En qué consistió y con base en qué se determinó la gravedad de la falta.

V.Cuál es la capacidad económica del causante quejoso, cómo y conforme a qué datos la obtuvo.

VI. Además, se requiere acreditar la actualización de los anteriores supuestos, porque las condiciones económicas del causante, que la autoridad fiscal debe tomar en cuenta para imponer una multa, son las que prevalecen en el momento de imponer dicha sanción y no cuando se cometió la infracción”49.

2.3.5. Prohibición de multas excesivas

Dichas multas están prohibidas por el artículo 22, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y son definidas por el Poder Judicial de la Federación, como aquellas sanciones pecuniarias que rebasan el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito, ya sea

por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que estén en desproporción con la capacidad económica del multado.⁵⁰

Para evitar que una multa sea excesiva se requiere que ésta no sea fija, esto es, que la norma jurídica que la contemple señale montos mínimos y máximos, a fin de que la autoridad esté en posibilidad de individualizarla, tomando en cuenta: **a)** la capacidad económica del infractor, vigente al momento de imponer la sanción;⁵¹ **b)** la gravedad de la violación; **c)** la reincidencia, y **d)** el monto de la operación⁵².

Es oportuno señalar que la autoridad sancionadora para fijar el importe de las multas cuenta con plena autonomía, conforme a lo que su amplio arbitrio estime justo

⁴⁹ Vid. GÓNGORA PIMENTEL, G., *Una Historia del Actual Sistema de Multas Fijas en el Código Fiscal de la Federación*, Indicador Jurídico, Derecho Fiscal, México, Vol. I, número 3, mayo de 1997, pp. 53 y 54.

⁵⁰ Vid. "MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 76, FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LAS AUTORIZA." No. Registro: 215,769, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 67, Julio de 1993, Tesis: V.1o. J/21, Página: 48, Genealogía: Apéndice 1917-1995, Tomo III, Segunda Parte, Materia Administrativa, tesis 871, página 667.

⁵¹ Al respecto, Góngora Pimentel, G., *op. cit.*, p. 53, señala que: "Se ha dicho que es necesario acreditar la actualización de los supuestos que dan lugar a la imposición de las multas, porque las condiciones económicas del causante, que la autoridad fiscal debe tomar en cuenta para imponer una multa, son aquellas que prevalecen en el momento de imponerse dicha sanción y no cuando se cometió la infracción, pues resultaría lógico e inequitativo si una empresa, que en tiempos pasados gozara de una economía sana y en el presente se encontrara en quiebra, se le sancionara conforme a su condición anterior, siendo por ello evidente que la intención legislativa es la de que la autoridad fiscal, cuando imponga una sanción valorice la capacidad actual del infractor para efectos de pago, y no la que tuvo en épocas pretéritas."

⁵² Vid. "MULTAS. NO TIENEN EL CARÁCTER DE FIJAS LAS ESTABLECIDAS EN PRECEPTOS QUE PREVÉN UNA SANCIÓN MÍNIMA Y UNA MÁXIMA". Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Marzo de 2000. Tesis: P./J. 17/2000. Página: 59.

dentro de los límites señalados en la ley, siempre y cuando funde y motive tal facultad, tal y como lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación⁵³.

Es interesante destacar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el hecho de que un precepto emplee la preposición "hasta" no implica que contemple una multa fija, en virtud de que precisa un término de cantidad que no puede exceder el juzgador al aplicar la multa y si bien es cierto que no se hace referencia a la cantidad mínima, también lo es que en forma implícita, pero clara, sí está determinada, puesto que, el mínimo a imponer resulta una unidad monetaria y el máximo hasta donde el artículo autorice⁵⁴.

2.3.6. Irretroactividad

Conforme al artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”. Interpretado tal precepto *a contrario sensu*, podemos afirmar que la retroactividad de la ley está permitida cuando es en beneficio de los gobernados. Lo anterior, aplica concretamente en el ámbito sancionador, ya que al infractor se le debe

⁵³ Vid. “MULTAS. ARBITRIO DE LAS AUTORIDADES PARA IMPONERLAS ENTRE EL MÍNIMO Y EL MÁXIMO PERMITIDO POR LA LEY. DEBE RAZONARSE”. Octava Época. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988. Tesis: I. 2o. A. J/6. Página: 836.

⁵⁴ Vid. “MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE EMPLEAN LA PREPOSICIÓN ‘HASTA’, NO SON INCONSTITUCIONALES”. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo X, Octubre de 1999. Tesis: 2a. CXXV/99. Página: 586.

aplicar la norma más benéfica, tal y como lo ha sostenido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁵⁵

La doctrina española señala que el principio de retroactividad tiene dos vertientes una positiva y otra negativa. La primera consiste en que se aplicará retroactivamente el régimen sancionador más favorable al infractor, siempre y cuando la sanción no hubiere adquirido firmeza. Con ello se pretende preservar la seguridad jurídica. La segunda prohíbe la aplicación retroactiva de una norma sancionadora desfavorable, cuando al realizarse la conducta no estaba vigente el tipo respectivo.⁵⁶

2.3.7. No concurrencia de sanciones (*non bis in idem*)

El Poder Judicial de la Federación ha establecido al respecto que la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 23 constitucional no se limita a la materia penal, en atención a que, conforme al diverso 14 de la Ley Fundamental, tal garantía debe regir en todas las ramas jurídicas, incluyendo a la administrativa, por lo que: **a)** si mediante una conducta se infringen varias disposiciones, 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

⁵⁵ Vid. "MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR". No. Registro: 196,642, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, VII, Marzo de 1998, Tesis: 2a./J. 8/98, Página: 333.

⁵⁶ Vid. Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B., *op. cit.*, pp. 59 y 60.

constitucional *non bis in idem*, y **b)** la proscripción de iniciar un nuevo juicio o procedimiento sobre una cuestión ya resuelta en forma definitiva en un procedimiento judicial o administrativo.⁵⁷

La doctrina española sobre dicho tema ha señalado que: “[...] uno de los clásicos principios de la potestad sancionadora, aunque no figure recogido explícitamente en el texto constitucional, es el principio de *non bis in idem* o la imposibilidad de sancionar dos veces o más por unos mismos hechos al mismo sujeto infractor con idéntico fundamento”⁵⁸.

En el sistema jurídico español se le otorga preferencia al derecho penal sobre el administrativo para castigar las conductas ilícitas, las cuales podrían estar tipificadas como delitos e infracciones, respectivamente. La legislación de ese país establece que en caso de que la Administración estimare como delito alguna conducta remitirá el expediente a la jurisdicción penal para que ésta resuelva lo procedente.⁵⁹

⁵⁷ Vid. “MULTAS FISCALES. TRATÁNDOSE DE INFRACCIONES A DIVERSAS DISPOSICIONES POR LA COMISIÓN DE UN SOLO HECHO U OMISIÓN, PROCEDE ÚNICAMENTE LA IMPOSICIÓN DE LA MÁS ALTA, SIN IMPORTAR QUE ESTÉN CONTENIDAS EN CUERPOS NORMATIVOS DIFERENTES (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 75, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).” No. Registro: 182,369, Tesis aislada, Materia(s):Administrativa, 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. “REVISIÓN DE ESCRITORIO. EL ARTÍCULO 48, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1997, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL PREVER LA EMISIÓN DE UN ‘OFICIO DE OBSERVACIONES’ POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES COMO CONSECUENCIA DE AQUÉLLA”. No. Registro: 184,773, Tesis aislada, Materia(s):Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVII, Febrero de 2003, Tesis: 2a. XIII/2003, Página: 333.

⁵⁸ Vid. Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B., *op. cit.*, p. 44.

⁵⁹ *Ídem*, p. 45, quienes dicen que: “Este artículo establece, en primer lugar, la preferencia de la vía penal para sancionar hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública y, simultáneamente, infracciones tributarias. Esta preferencia de la vía penal opera no sólo en el aspecto material, en cuanto a la

En el caso de nuestro sistema jurídico, los procedimientos penal y administrativo pueden correr de manera autónoma y separada, sin embargo, estimo que para respetar el principio *non bis in idem* no se debe imponer por la autoridad sanciones de la misma naturaleza por una misma conducta, lo cual se refuerza con lo establecido en el artículo 109, antepenúltimo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual ordena que: “Los procedimientos para la aplicación de las sanciones mencionadas [política, penal y administrativa] se desarrollarán autónomamente. No podrán imponerse dos veces por una sola conducta sanciones de la misma naturaleza.”⁶⁰

Al respecto, consideramos acertada la solución que contempla el artículo 180 de la Ley General Tributaria de España, el cual impide que los procedimientos sancionadores penal y administrativo, corran de manera simultánea y autónoma, al dar preferencia a la vía penal sobre la administrativa, a fin de respetar el principio de referencia.

competencia preferente de la jurisdicción penal para condenar los hechos, sino también en el aspecto procedimental respecto de la tramitación preferente del proceso penal sobre el administrativo. Según dispone el primer apartado de este precepto, cuando la Administración estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado [...].”

⁶⁰ Si bien es cierto que el artículo 109 citado, se ubica dentro del Título Cuarto, titulado “De las responsabilidades de los servidores públicos y patrimonial del Estado”, de la Constitución Federal, también lo es que los principios que se deducen de tal precepto podrían ser aplicados a cualquier otro régimen sancionador, por ser manifestación del *ius puniendi* del Estado.

CAPÍTULO III

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

3.1. Presunción de inocencia y carga de la prueba

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 20, letra B, fracción I, se encuentra expresamente reconocido el derecho humano a la presunción de inocencia, al señalar expresamente que: “**B.** De los derechos de toda persona imputada: **I.** A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa”.

En el derecho comparado encontramos ejemplos en los cuales también se reconoce de manera expresa la garantía de la presunción de inocencia. Tal es el caso del artículo 6, apartado 2, del “Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales”, aprobado en Roma el 4 de noviembre de 1950, el cual dice que: “[...] toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.”

En el Derecho español, se reconoce expresamente como un derecho constitucional la presunción de inocencia en el artículo 24.2 de la Constitución Española, al respecto, expone el Tribunal Constitucional de ese país, en su sentencia 161/1997 que: “los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable

entroncan con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, que es la que sitúa en la acusación la carga de la prueba, que no puede trocar tácitamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación”⁶¹.

La carga de la prueba en materia sancionadora, corresponde a la autoridad, siguiendo el principio penal que dice “el que acusa está obligado a probar”. Lo anterior tiene su apoyo en los diversos criterios pronunciados por la H. la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que: **a)** las autoridades tienen la obligación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, de justificar sus actos; además de que no es con base en suposiciones, sino con hechos indubitables, la forma en que se comprueba una infracción que amerita la aplicación de una sanción pecuniaria o de cualquier índole; **b)** para que las sanciones impuestas en ejercicio de esa facultad se ajusten a los preceptos constitucionales, y particularmente al artículo 16, es menester que las autoridades justifiquen sus procedimientos, estando obligadas a probar, que en el caso concreto, no sólo existe el precepto reglamentario infringido, sino también que se han realizado los supuestos de hecho que determina la aplicabilidad de tal precepto, y **c)** las autoridades deben justificar plenamente la existencia del hecho violatorio de los reglamentos administrativos o de policía, por medios fehacientes.⁶²

⁶¹ Vid. Gallegos Flores, J, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, pág. 80.

⁶² Vid. SANCIONES ADMINISTRATIVAS, NECESIDAD DE FUNDARLAS. No. Registro: 329,318, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, LXIV, Tesis: Página: 2332. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LAS. No.

En ese mismo sentido se ha pronunciado la doctrina al decir que: **a)** corresponde a la administración, en el marco de la actividad instructora, acreditar los hechos constitutivos de la infracción atribuida y la culpabilidad del imputado en orden a desvirtuar el principio de la presunción de inocencia; **b)** esta máxima ha de ser respetada en la imposición de las sanciones penales y administrativas; **c)** la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, y **d)** la presunción de legalidad de los actos administrativos quedará sin efectos al ser impugnados, en ese caso los tribunales competentes deberán analizar el material probatorio suministrado por la administración para acreditar la infracción.⁶³

Registro: 323,224, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, LXXXI, Tesis: Página: 659, PENAS ADMINISTRATIVAS (MULTAS O ARRESTO). No. Registro: 336,073, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, XLII, Tesis: Página: 2332.

⁶³ *Vid.* Marcos Cardona, M., *op. cit.*, pp. 148 y 149, quien dice que: “La presunción de inocencia supone que en el procedimiento sancionador tributario se debe partir de la honestidad del presunto infractor, incumbiendo a los que acusan la aportación de pruebas incriminatorias ...En tales términos se ha pronunciado el Tribunal Constitucional al afirmar que ‘no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. ...la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio’ ...la presunción de legalidad de la que gozan los actos administrativos como manifestación de la ‘autotutela declarativa’, en virtud de la cual la Administración está facultada para declarar sus propios derechos, creando o modificando situaciones jurídicas, produce una inversión de la ‘carga de accionar’, debiendo ser el administrado quien reaccione frente a la actividad administrativa, impugnándola, pero no genera en cambio inversión probatoria alguna. De esta forma, al sujeto al impugnar el acto le bastará, para provocar la ineficacia del acto ejecutivo dictado por la Administración, invocar la falta de prueba de los hechos a los que se atribuyen determinadas consecuencias jurídicas.”

3.2. Derecho a no declarar contra uno mismo

Los derechos a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable, constituyen tanto una manifestación del derecho de defensa, en su vertiente pasiva, como una concreción del derecho a la presunción de inocencia⁶⁴.

Este derecho le asiste al inculpado a no efectuar declaraciones que exterioricen un contenido de voluntad autoincriminatorio y que, en ningún caso, puede ser compelido a confesarse culpable⁶⁵. La presunción de inocencia reclama que la carga de la prueba corresponda a la acusación.

3.2.1. Derecho a no declarar contra sí mismo en España

El silencio del acusado no puede completar una prueba inexistente o insuficiente, por la sencilla razón de que el derecho a la presunción de inocencia comporta, en primer término que el hecho delictivo debe ser probado por la acusación.

⁶⁴ Maljar, D.E., *El derecho administrativo sancionador*, Ad hoc, Buenos Aires, 2005, pág. 177.

⁶⁵ *Vid.*, STC 127/00, del 16/2/2000, quien hizo suya la reiterada doctrina del TC, que afirmó que los derechos fundamentales a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable constituyen “garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus

La Sentencia del Tribunal Constitucional Español 229/88 refiere que:

[...] la versión de los hechos ofrecida por el inculpado constituye un dato que el juzgador debe tener en cuenta, pero ni aquél tiene por qué demostrar su inocencia ni el hecho de que su versión de lo ocurrido no sea convincente o que resulte contradicha por la prueba debe servir para considerarlo culpable. Pero su versión constituye un dato que el juzgador deberá aceptar o rechazar razonadamente⁶⁶.

En este orden de ideas, la efectividad del derecho requiere tanto la obligación de la autoridad administrativa de ilustrar al presunto infractor de la vigencia del derecho a no declarar contra sí mismo, como de las consecuencias que puedan derivarse de la emisión de una declaración autoincriminatoria. Por lo anterior, aquellas actuaciones administrativas coactivas mediante las cuales, directa o indirectamente, se consiga arrancar del presunto infractor una declaración de cargo, que le incrimine o le perjudique, lesionan el referido derecho fundamental.

De ahí que nazca la pregunta, ¿es aplicable el derecho a no autoinculparse en el procedimiento administrativo sancionador tributario?

La Constitución Española, dispone lo siguiente:

intereses, sin que, en ningún caso, pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable.

⁶⁶ Maljar, D.E., *Op. Cit.*, pág. 182.

Artículo 24.

1. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.

3.2.2. Tribunal Europeo de Derechos Humanos

El derecho a no declarar contra sí mismo es reconocido por el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, el cual consiste en que en el procedimiento administrativo de gestión e inspección, el contribuyente válidamente puede abstenerse de proporcionar al fisco, información y documentación que le pueda perjudicar y ser usada en algún procedimiento sancionador.

Ese órgano jurisdiccional de carácter supranacional, tiene su fundamento en el artículo 19 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos fijó jurisprudencia con fundamento en el artículo 6º del Convenio relativo al derecho de un proceso justo.

El derecho al silencio y el derecho a no contribuir a su propia autoincriminación residen en el corazón mismo del derecho a un proceso equitativo y se enlazan estrechamente con el derecho de presunción de inocencia. Su razón de ser radica claramente en la protección del acusado frente a una coerción abusiva de las autoridades, lo que evita los errores judiciales y permite alcanzar los fines del artículo 6^o⁶⁷.

En la sentencia *Funke* el Tribunal de Estrasburgo, considera que la sanción impuesta ante la negativa del recurrente a facilitar a la Administración los documentos requeridos, vulnera el derecho a declarar contra sí mismo. Concretamente afirma que:

[...] las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de conseguir ciertos documentos cuya existencia presumían aunque no tenían certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proporcionara las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero las características especiales de las leyes sobre derechos de aduana [...] no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona acusada en materia, según el significado propio de esta expresión en el artículo 6^o, a no declarar y a no contribuir a su propia incriminación⁶⁸.

⁶⁷ En relación con este principio existen los siguientes caso resueltos por TEDH: a) Saunders v. United Kingdom; b) Funke v. France; c) John Murray v. United Kingdom, y d) Luca v. Italy .

En la sentencia *Bendenoun*, en la que el Tribunal reconoce que las sanciones tributarias tienen una entidad tal que pueden considerarse como sanciones de carácter penal, quedando amparadas, por tanto por la protección de los principios y garantías del Convenio.⁶⁹

Del análisis de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos resulta que, por un lado, cabría invocar las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos que puedan concluir con la imposición de sanciones, enervándose en tal caso la imposición de medidas con finalidad represiva por incumplimiento de los deberes de colaboración; por otro, se articula el derecho a no declarar contra sí mismo mediante otra vía: privando de su valor probatorio a las declaraciones y datos autoincriminatorios suministrados por el contribuyente coactivamente, los cuales no podrán utilizarse como prueba en un procedimiento sancionador.

En la sentencia *Saunders*, la respuesta del Tribunal Europeo de Derechos Humanos fue contundente, al declarar la violación del derecho a no autoincriminarse del demandante, en este punto no aceptó el argumento del Gobierno del Reino Unido según el cual la complejidad del fraude societario y el interés público vital en la investigación de dicho fraude y el castigo de los responsables podría justificar esta marcada desviación de uno de los principios básicos de un procedimiento justo. Por el contrario, sentencia que: “no cabe invocar el interés público para justificar el uso de las

⁶⁸ Sentencia de 25 de febrero de 1993.

declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal”.

La sentencia enmarca la actuación del derecho a no declarar contra sí mismo en el seno de los procedimientos punitivos. Por el contrario, no cabe invocar su aplicación en los procedimientos inquisitivos porque, como lo señaló el Tribunal en el asunto *Fayed contra el Reino Unido*, las funciones realizadas por los inspectores eran esencialmente de investigación *in nature*, sin que pudiera enjuiciar ni material, ni formalmente: “La exigencia de que una investigación preparatoria de ese tipo se sometiera a las garantías de un procedimiento judicial exigidas por el artículo 6º obstaculizaría en la práctica de modo insoportable la regulación efectiva por razones de interés público de complejas actividades comerciales y financieras”⁷⁰.

El Tribunal Europeo señaló que el fundamento del derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse se halla en la protección del acusado frente a una coerción inadecuada por parte de la autoridad.

⁶⁹ Sentencia de 25 de febrero de 1993.

⁷⁰ Respecto de este caso existe el voto particular del Juez Martens, “existe una diferencia esencial, entre los <<delitos ordinarios> y los <<fraudes>> económicos complejos: Así << en los casos de los delitos ordinarios el descubrimiento del delito procede casi siempre a la investigación, la cual, por regla general, busca tan sólo

3.3. Facultad de la autoridad fiscal para requerir información de terceros

La incompatibilidad entre los derechos a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpable y las potestades de obtención de información tributaria no surge respecto de la información obtenida de terceros. En efecto, toda persona está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificaciones con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, por lo que en la medida en que se trata de información suministrada por terceros, y no por el propio sujeto pasivo, no existe autoinculpación⁷¹.

En segundo lugar tampoco cabe, invocar la autoincriminación respecto de los libros de contabilidad, registros y demás documentos que los sujetos pasivos estén obligados a llevar y conservar, la existencia de este deber legal es previa e independiente a la presunción de autoinculpación de la información que en ellos se contiene⁷².

Se llega a la conclusión de que el contribuyente no puede ser obligado a declarar contra sí mismo en los procesos de investigación de la autoridad tributaria, pero éste derecho no puede ser alegado por los terceros que son requeridos debidamente por la

determinar *quien* lo hizo, mientras que en los casos de fraude la investigación se dirige principalmente a determinar si ha existido o no un delito>>.

⁷¹ Marcos Cardona, M., *El procedimiento sancionador tributario*, Iustel, España, 2005, p. 98.

⁷² Ídem

Hacienda Pública para aportar información (documentos, registros contables, materiales, etc.), ya que tal solicitud tiene como finalidad la de comprobar la veracidad de las declaraciones del sujeto pasivo.

Los terceros no son los titulares de las obligaciones fiscales que se investigan, su función es facilitar la comprobación de la información presentada por el obligado tributario, de ahí que no puedan alegar a su favor el derecho de no declarar contra sí mismos.

En el derecho fiscal mexicano, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse que han cumplido los reglamentos sanitarios y de Policía y de exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades de los cateos.

En concordancia con estas facultades de la Administración, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece el deber formal de los obligados tributarios y de sus representantes, de permitir el acceso a los visitadores, y de mantener a su disposición la contabilidad y los demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

A su vez, el artículo 85 del CFF establece que son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, entre otras: Oponerse a la práctica de visitas, no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad, el contenido de las cajas con valores y, en general, los elementos que se le requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por su parte, el artículo 86 del CFF establece diversas sanciones de carácter pecuniario a quien cometa infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación.

Puede advertirse del examen de los mencionados preceptos de las leyes fiscales, que los materiales suministrara el obligado a la Administración, cuando es requerido dentro de los procedimientos de inspección tributaria, que su colaboración no es de carácter voluntario, puesto que la aportación de datos, informes y materiales la hace bajo amenaza de sanción.

La obligación de los terceros a proporcionar información a la autoridad fiscal en el Código Fiscal de la Federación, se encuentra prevista en diversos artículos, tal como se relacionada a continuación:

Artículo 41-A. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.”

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.”

3.4. Presunción de inocencia y derecho a no declarar contra un mismo, a la luz de la reforma constitucional de derechos humanos de 2011

Con motivo de la reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, se modificó el

texto del artículo 1º, incorporando la obligación de las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, lo cual implica que el Estado Mexicano reconoce que los derechos humanos son cambiantes y pueden ampliarse junto con sus condiciones, en atención a las realidades y necesidades de los individuos, independientemente de que sean o no reconocidos por el orden jurídico nacional.

En ese tenor, el artículo 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece que cada uno de los Estados Partes se compromete a: “adoptar medidas, tanto por separado como mediante la existencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos”.

Con base en lo dispuesto por el artículo 1º constitucional, existe otro razonamiento de peso para justificar la propuesta de marras, esto es, que el derecho a no autoincriminación, en estrecha relación con el derecho a la presunción de inocencia, deben de ampliarse a la materia tributaria administrativa en México, máxime que el tratamiento de esos derechos, como se ha señalado, sí se han hecho extensivos a los asuntos de esa índole en otros países. Por tanto, las autoridades mexicanas tienen los

elementos y el fundamento necesario para adoptar el derecho a no autoinculparse en el procedimiento administrativo sancionador tributario.

3.5. Criterios de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la presunción de inocencia

Al respecto, nuestro más alto tribunal de país ha sostenido los siguientes criterios, los cuales son del tenor literal siguiente:

“PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. NO ES UN PRINCIPIO APLICABLE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. Si bien es cierto que el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia P./J. 99/2006, de rubro: “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 ESTADO.”; también lo es que en dicho criterio puntualizó que ello sería posible únicamente en la medida en que los principios penales sustantivos sean compatibles con el derecho administrativo sancionador, de donde se sigue que tal criterio se refiere exclusivamente al ámbito sustantivo penal y no al adjetivo; así, como el principio de presunción de inocencia constituye un aspecto propio del procedimiento penal, dadas sus características y fines propios, es incompatible con el procedimiento administrativo sancionador, pues la presunción de inocencia busca, ante todo, evitar la afectación del derecho constitucional a la libertad, ante la posibilidad de que se emita una sentencia condenatoria sin que se haya demostrado la culpabilidad del imputado, lo que no tiene una relación de compatibilidad directa con el procedimiento administrativo, donde no se busca restringir, en modo alguno, la libertad del contribuyente sino, en todo caso, castigar su conducta infractora a través de una sanción pecuniaria.⁷³

⁷³ Amparo en revisión 431/2012.- 29 de agosto de 2012.- Unanimidad de cuatro votos.- Ausente: Sergio A. Valls Hernández.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretario: Eduardo Delgado Durán.

“PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. CONSTITUYE UN PRINCIPIO CONSTITUCIONAL APLICABLE EXCLUSIVAMENTE EN EL PROCEDIMIENTO PENAL. El referido principio, previsto en el artículo 20, apartado B, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que impone la obligación de arrojar la carga de la prueba al acusador, constituye un derecho que la Ley Suprema reconoce y garantiza en general, cuyo alcance trasciende la órbita del debido proceso, pues con su aplicación se garantiza la protección de otros derechos fundamentales como son la dignidad humana, la libertad, la honra y el buen nombre, que podrían resultar vulnerados por actuaciones penales o disciplinarias irregulares. Así, este principio fue concebido como un derecho exclusivo del proceso penal, pues la sola lectura del citado precepto constitucional permite advertir que el objeto de su contenido es establecer la presunción de inocencia como un derecho constitucional de los imputados dentro del proceso penal correspondiente, el cual, en términos del artículo 1o. del Código Federal de Procedimientos Penales, constituye un procedimiento reglamentado tendente a verificar si una conducta atribuida a una determinada persona ha de considerarse o no delito, prescribiéndole cierta consecuencia o sanción; es decir, el proceso penal se refiere a un conjunto de actos procesales orientados a la aplicación de la norma sustantiva (norma penal), donde se describen las conductas humanas que han de considerarse prohibidas por la ley (delitos) y sancionadas por los medios ahí precisados. Así, el procedimiento penal se estructura a partir de diferentes etapas procesales vinculadas entre sí en forma concatenada, de manera que una lleva a la siguiente en la medida en que en cada una de ellas obren elementos que, en un principio, evidencien la existencia de una conducta tipificada como delito, así como la probable responsabilidad del imputado y, posteriormente, se acredite, en su caso, dicha responsabilidad punible a través de las sanciones previstas en el Código Penal correspondiente.⁷⁴

LICENCIADO MARIO EDUARDO PLATA ÁLVAREZ, SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA **SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**, C E R T I F I C A: Que en términos de lo dispuesto por el punto octavo del Acuerdo General 1/2007 de trece de junio de dos mil siete, emitido por la Segunda Sala, modificado el uno de septiembre de dos mil diez; y 78, fracción XXVIII, del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el rubro y texto de la anterior tesis fueron aprobados en sesión privada del veintiocho de **noviembre de dos mil doce**.- México, Distrito Federal, a veintiocho de noviembre de dos mil doce.- Doy fe.

⁷⁴ Ídem.

De los criterios citados de la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, que no son jurisprudencia, por tanto no obligatorios, se desprende que únicamente los principios penales sustantivos son compatibles con el derecho administrativo sancionador, no así los adjetivos, como el principio de presunción de inocencia, el cual constituye un aspecto propio del procedimiento penal, dadas sus características y fines propios, por lo que dicha presunción es incompatible con el procedimiento administrativo sancionador.

No compartimos los criterios anteriores, en razón de que a través del procedimiento administrativo sancionador se le otorga al presunto infractor el derecho humano de audiencia, a efecto de que pueda alegar y aportar pruebas a su favor para desvirtuar las imputaciones que la autoridad hace en su contra. Por ello, durante ese procedimiento al gobernado se le considera jurídicamente como presunto hasta en tanto se demuestre, por la autoridad, en la resolución que pone fin a dicho procedimiento, que es culpable, al quedar acreditada su responsabilidad.

Es decir, en cualquier procedimiento sancionador, incluyendo los administrativos, se considera al gobernado como probable responsable hasta en tanto la autoridad demuestre que es culpable, conforme a las pruebas que la propia autoridad aporta en dicho procedimiento.

Además, al ser la sanción administrativa una manifestación de la potestad punitiva del Estado, somos de la opinión, de que éste, debe observar, al ejercer dicha potestad, todos los principios rectores del derecho penal, desde luego, con ciertos matices.

En consecuencia, consideramos que el principio de inocencia, al igual que el derecho a guardar silencio, debe aplicar a cualquier procedimiento administrativo sancionador, en atención a la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, P./J. 99/2006, de rubro: "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 ESTADO."

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Código Fiscal de la Federación de México, en su artículo 2o., último párrafo, prevé que las sanciones administrativas son accesorios de las contribuciones, lo que resulta incorrecto, toda vez que las sanciones no forman parte de los tributos, considerando que las primeras son una consecuencia por la comisión de un ilícito y las segundas cantidades en dinero que los contribuyentes deben cubrir en favor del Estado para el gasto público, atendiendo a su capacidad contributiva.

SEGUNDA. En este sentido, entre las acciones de mejora que se pueden incorporar al derecho patrio, se encuentran, entre otras, la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción administrativa tributaria, con la consecuente separación de los procedimientos de liquidación de la deuda y de la imposición de la sanción.

TERCERA. La anterior separación entre deuda tributaria y sanción está debidamente reconocida en la Ley General Tributaria de España (LGT), lo que debería reconocer nuestra legislación mexicana, conforme a lo expuesto en los numerales anteriores.

CUARTA. Es recomendable que en el Código Fiscal de la Federación se separen a las áreas administrativas que instruyen el procedimiento administrativo sancionador tributario de las que lo resuelven, con la finalidad de lo lograr la imparcialidad en la emisión de las determinaciones correspondientes.

QUINTA. Por cuestiones de técnica y orden procedimental, es recomendable que en la legislación mexicana se precisen las etapas del procedimiento administrativo sancionador tributario en: **a)** inicio, **b)** instrucción, y **c)** resolución, como lo hace la LGT de España.

SEXTA. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, autorizan iniciar dos o más procedimientos sancionadores, como el administrativo y el penal, de manera autónoma, lo cual podría generar una violación al principio *non bis in idem*.

SÉPTIMA. Consideramos correcta la solución que contempla el artículo 180 de la LGT de España, el cual impide que los procedimientos sancionadores penal y administrativo, corran de manera simultánea y autónoma, al dar preferencia a la vía penal sobre la administrativa, a fin de respetar el principio *non bis in idem*, lo que sería recomendable que se reconociera en esos términos en la legislación mexicana, o por lo menos en la jurisprudencia nacional.

OCTAVA. Es conveniente que en la legislación mexicana o, por lo menos, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se reconozca el derecho a no declarar contra sí mismo, conforme a la interpretación del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, en el sentido de que en el procedimiento administrativo de gestión e inspección, el contribuyente válidamente puede abstenerse de proporcionar, al fisco,

información y documentación que le pueda perjudicar y ser usada en algún procedimiento sancionador.

NOVENA. Otro punto a considerar para justificar la propuesta de marras, es que con motivo de la reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, las autoridades mexicanas tienen los elementos y el fundamento necesario para adoptar el derecho a no autoinculparse en el procedimiento administrativo sancionador tributario.

DÉCIMA. Consideramos que el principio de inocencia, al igual que el derecho a guardar silencio, debe aplicar a cualquier procedimiento administrativo sancionador, en atención a la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, P./J. 99/2006, de rubro: “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 ESTADO.”

FUENTES DE INFORMACIÓN

1. BIBLIOGRÁFICAS

ÁLVAREZ ECHAGÜE, J.M., *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Ad-Hoc, Buenos Aires, , 2004.

ANEIROS PEREIRA, J., *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, España, 2005.

ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, España, 2005.

ARRIOJA VIZCAÍNO, A., *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México. año

BURGOA ORIHUELA, I. *Las garantías individuales*, Porrúa, México, 2005.

CASTELLANOS TENA, F., *Lineamientos elementales de derecho penal*, Porrúa, México, 2003.

CASTRO, J.V., *Garantías y amparo*, Porrúa, México, 2002.

DAZA GÓMEZ, C.J.M., *Teoría General del Delito*, Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2001.

DE FUENTES BARDAJÍ, J. *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*. Thompson Aranzadi, España, 2005.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, España, 1997.

GABINO FRAGA, *Derecho Administrativo*, 38ª edición, Porrúa, México, 1998.

GARCÍA DOMÍNGUEZ, M.A., *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal-Penal* Cárdenas Editor y Distribuidor, México.

GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F., *Sanciones administrativas. Garantías, derechos y recursos del presunto responsable*, Comares, Granada, 2004.

GARCÍA MAYNEZ, E., *Introducción al Estudio del Derecho*, 41º edición, Porrúa, México, 1990

GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C. *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, La Ley, Madrid, año.

GÓNGORA PIMENTEL, G., *Una Historia del Actual Sistema de Multas Fijas en el Código Fiscal de la Federación*, Indicador Jurídico, Derecho Fiscal, México, Vol. I, número 3, mayo de 1997.

GONZÁLEZ GARCÍA E., et al, *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005.

GUERVÓS MAÍLLO, M, *El impuesto blear sobre instalaciones que inciden en el ambiente*, , Marcial Pons, Madrid, 2000,.

LAGO MONTERO, J.M., *Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario*. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse, Impuestos, nº 15-16.

LOMELÍ CERREZO, M., *Derecho fiscal represivo*, Porrúa, México, 2002.

LÓPEZ BETANCOURT, E., *Introducción al Derecho Penal*, 11ª edición, Porrúa, México, 2003.

MALJAR D.,E., *El derecho administrativo sancionador*, Ad-hoc, Buenos Aires, 2004.

MARCOS CARDONA, M., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Iustel, España, 2005.

MARGAIN MANAUTOU, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México. año

MARTÍNEZ MORALES, R., *Derecho administrativo 1er y 2º cursos*, Oxford, México, 2005.

NAVA NEGRETE, A., *Derecho Administrativo Mexicano*, F.C.E., México, 2002

PARADA VÁZQUEZ, R., *El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*, Revista de la Administración Pública, núm. 67/1972, España.

PÉREZ DAYÁN, A., *Teoría General del Acto Administrativo*, Porrúa, México, 2003.

PÉREZ-ROLDÁN J.B., *Guía práctica de sanciones tributarias*. La Ley, España, 2005.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*, México, 2003.

SERRA ROJAS, A., *Derecho administrativo primer curso*, Porrúa, México, 2001.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005- 20006*, México, 2007.

TORRUCO SALCEDO, S., *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005.

2. DICCIONARIOS

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Vigésima Primera Edición, Espasa Libros, Madrid, 1992, Tomo II.

DICCIONARIO DE DERECHO, DE PINA, R., Decimoséptima edición, Porrúa, México, 1991.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa, México.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, *Tomo XXV*, Driskill S.A, Argentina.

3. LEGISLACIÓN CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Constitución Política Española de 1978.

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales”, aprobado en Roma el 4 de noviembre de 1950.

Código Fiscal de la Federación.

Ley General Tributaria de España, 58/2003, de 17 de diciembre.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

REAL DECRETO 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, en España.