



La infracción y el delito fiscal bajo la óptica de la teoría del *ius puniendi* único del Estado y los derechos humanos

The Infraction and the Tax Crime from the Point of View of the Theory of the Sole *Ius Puniendi* of the State and Human Rights

A infração e o crime tributário sob a perspectiva da teoria do *ius puniendi* único do Estado e dos direitos humanos

ALEJANDRO DÍAZ REYES*

JOSÉ FERNANDO VÁZQUEZ AVEDILLO**

* Licenciado en Derecho con diplomado en Contribuciones Fiscales, especialista en Derecho Fiscal, con estudios de maestría en Impuestos y doctorado en Derecho por la Universidad Autónoma de Querétaro (UAQ). Catedrático en licenciatura en la Maestría en Administración Pública Estatal y Municipal y del Doctorado en Ciencias Jurídicas (SNP) de la Facultad de Derecho (UAQ). Ha fungido como catedrático en la Maestría en Impuestos en Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración (UAQ). Presidente de la Academia de Derecho Fiscal y Administrativo de la Facultad de Derecho de la UAQ. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores (SIN). El trabajo se llevó a cabo con la colaboración del cuerpo académico consolidado "Derechos humanos y globalización" CAC-UAQ-128. Ha participado en distintas investigaciones y en la elaboración de artículos científicos y capítulos de libros. Integrante colaborador del cuerpo académico consolidado "Derechos Humanos y Globalización" de la Facultad de Derecho de la UAQ. Actualmente es integrante del Asociación Mexicana de Derecho Administrativo y coordinador del capítulo Querétaro de dicha asociación. Abogado litigante en el área tributaria y administrativa. Correo electrónico: alex-diaz-23@hotmail.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-7945-5267>.

** Doctor en Derecho. Profesor investigador de tiempo completo e integrante del cuerpo académico consolidado "Derechos Humanos y Globalización", de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Querétaro. Perfil Deseable Prodep y miembro del Sistema Nacional de Investigadores, nivel I. Miembro de la Asociación Mexicana de Derecho Administrativo. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2522-142X>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.01>

Resumen

Esta investigación tiene como objeto analizar la infracción y el delito, que constituyen figuras jurídicas de naturaleza punitiva en el ámbito tributario, en las cuales su tipificación legal se da en ejercicio del derecho a castigar del Estado bajo la necesidad de protección de los ingresos fiscales del Estado que le permitan realizar sus finalidades.

Este análisis parte del estudio de las distintas teorías que se disputan la titularidad del *ius puniendi*, para arribar a la teoría que propone a la entidad estatal como la única titular del derecho a castigar a través del derecho administrativo sancionador y del derecho penal, donde se regulan las conductas ilícitas consideradas como infracción o como delito. Dicha circunstancia permitirá examinar el ejercicio del *ius puniendi* por parte de las autoridades en el ámbito fiscal a la luz de los derechos humanos que limitan el ejercicio de esta potestad punitiva.

Palabras clave: infracción, delito, fiscal, *ius puniendi*, derechos humanos.

Abstract

The purpose of this research is to analyze the offense and the crime, which constitute legal figures of punitive nature in the tax field, in which its legal classification is given in the exercise of the right to punish of the State under the need to protect the tax revenues of the State that allow it to achieve its purposes.

This analysis starts from the study of the different theories that dispute the ownership of *ius puniendi*, to arrive at the theory that proposes the State entity as the only holder of the right to punish through the administrative sanctioning law and the criminal law where the unlawful conducts considered as infraction or crime are regulated, a circumstance that will allow examining the exercise of *ius puniendi* by the authorities in the tax field in the light of the human rights that limit the exercise of this punitive power.

Keywords: Infraction, Crime, Fiscal, *Ius Puniendi*, Human Rights.

Resumo

Esta pesquisa tem como objetivo analisar a infração e o crime, que constituem figuras jurídicas de natureza punitiva no âmbito tributário, em que sua classificação jurídica ocorre no exercício do direito de punir do Estado sob a necessidade de proteção das receitas tributárias do Estado. Estado que lhe permita atingir os seus fins.

Esta análise baseia-se no estudo das diferentes teorias que disputam a titularidade do *ius puniendi*, para chegar à teoria que propõe o ente estatal como único titular do direito de punir através do direito administrativo sancionatório e do direito penal, onde regulamentam os ilícitos. conduta considerada infração ou crime. Esta circunstância permitirá examinar o exercício do *ius puniendi* pelas autoridades no domínio fiscal à luz dos direitos humanos que limitam o exercício deste poder punitivo.

Palavras-chave: infração, crime, Ministério Público, *ius puniendi*, direitos humanos.

Introducción

Ante el enorme y complejo cúmulo de necesidades que la sociedad en cada ejercicio fiscal reclama al Estado su cumplimiento, obliga a la entidad estatal a ejercer su potestad tributaria mediante la creación de tributos que se erigen como una importante fuente de ingresos estatales.

Sin embargo, no es suficiente ejercer solamente la potestad tributaria creando un sistema de deberes tributarios esperando que todos los ciudadanos cumplan de forma cabal con sus obligaciones fiscales.

En virtud de lo anterior, es indispensable, a manera de proteger el sistema tributario, que se establezca una serie de ordenamientos jurídicos en los cuales se tipifiquen las conductas que serán consideradas infractoras de estos deberes fiscales. Es decir, la conducta ilícita que en materia fiscal se puede actualizar como infracción o delito, figuras que son reguladas a través de dos ordenes normativos, como son el derecho administrativo sancionador y el derecho penal.

En este orden de ideas y partiendo de la teoría del *ius puniendi* único del Estado que propone, en primer lugar, que el derecho a castigar del Estado es solo de la entidad estatal y, en segundo lugar, que esta potestad se desglosa a través de dos ámbitos del derecho, el derecho fiscal sancionador y del derecho penal, en esta investigación se plantea el análisis de la infracción y el delito en materia tributaria a la luz de los principios rectores que limitan el ejercicio de la potestad a castigar del Estado a través de estos dos ámbitos del derecho, como formas de lenguaje legal que deben respetar los derechos humanos.

I. La conducta ilícita ante el incumplimiento de una obligación fiscal

La existencia de un sistema de obligaciones reguladas por las normas fiscales “deriva de la necesidad que tiene el Estado de disponer recursos financieros para poder realizar sus fines” (González-Salas Campos, 1995, p. 3).

Sin embargo, no todos los miembros de la comunidad estatal cumplen debidamente con sus deberes de conducta que interesan en su realización a la colectividad, como lo es la obligación fiscal, por lo que es indispensable, a manera de protección del sistema de obligaciones tributarias, que se tipifiquen los supuestos legales hipotéticos en los cuales

consigne qué conductas se consideran contrarias a citados deberes; es decir, conductas ilícitas de naturaleza punitiva que al actualizarse generarán su respectiva sanción.

Es así que en sentido amplio una conducta ilícita se “constituye por un acto de conducta de un sujeto legalmente obligado que ejecuta un acto prohibido u omite la realización de un acto ordenado por la norma” (Mabarak Cerecedo, 2007, p. 244).

En otras palabras, una conducta será ilícita cuando se incumpla con lo ordenado en una norma jurídica por medio de la existencia de un comportamiento omisivo tendiente a la falta de realización de una conducta que el legislador ordena su realización a través de la norma jurídica o de acción. Esto, cuando se realiza alguna conducta que el legislador prohíbe expresamente su realización en dichas normas legales.

Cabe señalar que, en materia tributaria, la realización de una conducta lícita que incumpla “un deber formal, de hacer, no hacer o tolerar o bien comprender la violación de una obligación de carácter sustancial” (Mabarak Cerecedo, 2007, p. 244), trae como consecuencia que a la citada conducta se le pueda adecuar o calificar como infracción o delito.

Respecto a la infracción, figura legal de naturaleza punitiva objeto del derecho administrativo sancionador, se le debe considerar como parte de una:

técnica que se reproduce simétricamente con el supraconcepto del ilícito común, en los que se engloban las variedades de los ilícitos penal y administrativo y que se corona, en fin, con la concreción de un derecho punitivo único, desdoblado en el derecho penal y en el derecho administrativo sancionador (Nieto García, 2015, p. 124).

Respecto de esto es importante señalar que a la infracción en su ámbito de regulación — como son las leyes o normas administrativas de carácter general — se la ha denominado de diferentes formas, a saber, “falta, trasgresión, infracción, torto o reato” (García Domínguez, 1994, p. 135). En tal sentido, en sistema constitucional mexicano a este ilícito administrativo se le denomina *infracción* o *falta*.

A pesar de lo anterior, en la legislación tributaria no existe norma legal que defina a la *infracción fiscal*, únicamente se tipifican los supuestos normativos del ilícito y sus consecuencias jurídicas, por lo que es necesario acudir a la doctrina en donde se le define como

una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal (García Domínguez, 1994, p. 137).

En este sentido, por infracción tributaria “debe entenderse todo hecho positivo o negativo, es decir, todo acto u omisión que sancionan las leyes fiscales” (Mabarak Cerecedo, 2007, p. 244).

De igual modo, en la legislación fiscal no existe precepto legal alguno que defina al delito tributario, lo cual no es impedimento para acudir de manera supletoria al Código

Penal Federal, el cual, en su artículo 7.º, define al delito como “el acto u omisión que sancionan las leyes penales”.

En la doctrina se considera que un delito fiscal “es aquella conducta descrita en la ley fiscal, a la cual se le atribuye pena de prisión por violentar las normas más elementales del sistema tributario” (Romero *et al.*, 2020, p. 15).

Es importante señalar que, a través de la historia, las legislaciones penales regulaban en sus ordenamientos a los delitos y contravenciones, para posteriormente dejar a estas últimas su regulación al derecho administrativo. En este aspecto, estas legislaciones penales seguían “dos sistemas, unas clasifican las infracciones en crímenes, *delitos* y *contravenciones*, otras en *delitos* y *contravenciones*” (Cuello Calón, 1961, p. 261, bastardillas fuera de original). Es decir, un sistema tripartito y otro bipartito.

II. La infracción y el delito tributario

Se parte de la idea de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 21 y 73.XXI.b, adopta el sistema bipartito, donde se califica al ilícito punitivo en delitos y faltas. En este aspecto, resulta de suma trascendencia la problemática que se suscita en la doctrina, en general, en torno a la diferenciación entre la infracción y al delito.

Estas discusiones se centran principalmente en dos teorías, la que postula la existencia de diferencias substanciales o cualitativas entre la infracción y el delito, y aquella que refiere diferencias cuantitativas entre ambos ilícitos.

La primera de estas teorías basa su pretensión en la existencia de diferencias substanciales o cualitativas entre la contravención y el delito, que pretende obtener sobre la base de criterios sustanciales de citados ilícitos, ya sea sobre la naturaleza del derecho o interés tutelado con cada uno de ellos, o de la forma de agresión de los mismos, o sobre la base del elemento psicológico que se toma en cuenta para encuadrar a los ilícitos de referencia.

Dentro de esta postura, siguiendo a Luis Jiménez de Asúa (1950, pp. 140-152), se puede a su vez encontrar a cuatro subteorías, a saber:

- Primeramente, se ubican aquellas subteorías que pretenden la distinción, basándose en la naturaleza del derecho o interés tutelado. En esta línea discursiva se ubican a las que encuentran estas distinciones esenciales en criterios éticos o de derecho natural, y a aquellas que plantean estas diferencias cualitativas sobre criterios vinculados a la antijuridicidad.
- En la segunda subteoría se plantean diferencias esenciales entre la contravención y el delito sobre parámetros de la naturaleza del derecho o interés tutelado. Aquí se ubican a aquellas posturas que pretenden encontrar estas distinciones sobre criterios vinculados a la antijuridicidad.
- La tercera subteoría afirma distinciones entre contravención y delito, en atención a la forma de agresión en cada uno de los mismos. Es decir, en el resultado que producen citados ilícitos, encontrando su fundamento en que en la contravención el resultado que se produce es la puesta en peligro del interés tutelado y en cambio en el delito se produce una lesión o daño de citado interés.

- La cuarta subteoría propone distinciones esenciales entre delito y contravención, tomando como parámetro el elemento subjetivo o psicológico que se tiene en la realización de la conducta. Es decir, algunas plantean la no necesaria existencia del dolo o culpa en las contravenciones y, en cambio, hay otras que con sus matices o deferencias al interior de las mismas plantean la existencia indispensable del elemento subjetivo, ya sea culpa o dolo en la contravención.

La siguiente postura basa su posición en que, en general no existe diferencia sustancial o cualitativa entre la contravención y el delito fiscal, sino diferencias meramente cuantitativas o accesorias, basadas en la mera gravedad de la sanción impuesta o en la mera voluntad legislativa.

Cabe señalar que en el sistema punitivo fiscal mexicano se actualizan casos en los cuales

la conducta contemplada en la infracción es la misma conducta castigada en el delito fiscal, tal es el caso de la infracción por retener y no enterar el impuesto correspondiente para que, infracción y delito incluso con la misma redacción gramatical, castiguen con multas fiscales y con una pena de prisión el mismo caso (Pueblita Fernández *et al.*, 2021, p. 456).

Por tanto, las distinciones entre la infracción y el delito en el ámbito tributario son de naturaleza formal y basadas en la rama del derecho, así como a las autoridades y procedimientos donde se ejerce la potestad punitiva del Estado, y como en la gravedad de la sanción o sobre base de políticas fiscales-legislativas.

III. El *ius puniendi* del Estado

Para una mejor comprensión es menester partir de un concepto básico sobre lo que debe entenderse por *ius puniendi*:

es una expresión latina utilizada para referirse a la facultad sancionadora del Estado. De forma desglosada, se encuentra por un lado que la expresión *ius* equivale a decir “derecho”, mientras que la expresión *puniendi* corresponde a “castigar”; por tanto, se puede traducir literalmente como “derecho a penar” o “derecho a sancionar”, cuya expresión se utiliza siempre en referencia al Estado frente a los ciudadanos (Ortega Maldonado & García Atra, 2017, p. 122).

En consecuencia, el *ius puniendi* se traduce en aquella potestad que, con fundamento en la Constitución y normas jurídicas, se concede al Estado para castigar conductas ilícitas tanto en el derecho penal, como en el derecho administrativo sancionador. A través del primero se regula y

estudia las acciones u omisiones que castigan las leyes penales (delitos) y el derecho administrativo sancionador estudia las acciones u omisiones que sancionan las leyes administrativas (infracciones), las que serán sancionadas por la autoridad competente según la ley aplicable (autoridad jurisdiccional o autoridad administrativa) (Velázquez Tolsá, 2021, p. 184).

Es incuestionable que las normas tipificadoras en materia fiscal, tanto de la infracción como del delito, así como su respectiva sanción, requieren para su actualización o como presupuesto esencial para su existencia de una norma en la cual se establezca un deber tributario, dándose, por tanto, una necesaria correspondencia condicionada a la preexistencia de una obligación fiscal que ante, su incumplimiento y el encuadramiento de tal conducta en un precepto, actualizará al ilícito contravencional o al delictual, procediendo a la aplicación de sus respectivas consecuencias punitivas.

En este orden de ideas, se establece dentro de los ordenamientos tributarios y principalmente dentro del Código Fiscal de la Federación, en sus capítulos respectivos, una serie de normas, las cuales conforman en su ámbito respectivo al denominado derecho tributario sancionador, como parte importante del derecho administrativo sancionador y del derecho penal fiscal.

En ambos casos se configuran un conjunto de normas que tienen como *objeto*, respectivamente, en el primero de ellos tipificar y regular a la infracción, y en el segundo de los casos, tipificar y regular al ilícito delictual, así como en cada caso a sus respectivas consecuencias de naturaleza punitiva consistentes en la multa y en la sanción privativa de la libertad. Estas son aplicadas, claro está, por autoridades diferentes, dentro de su ámbito competencial respectivo, como es la autoridad administrativa y la autoridad judicial.

En lo concerniente al derecho fiscal sancionador, se constituye como una de las ramas importantes del derecho administrativo sancionador, tal y como se reconoce por medio de la Tesis 1a. CCCXVI/2014, que se traduce en un:

conjunto de normas generales, abstractas, impersonales y coercibles, emitido por el Poder Legislativo, que regula el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, que se realiza por conducto de la administración fiscal, que establece el concepto de infracción fiscal como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo y que asocia a la infracción una pena económica finalista (García Domínguez, 1994, pp. 10-11).

Es importante destacar que al derecho fiscal sancionador se le puede entender en una doble dimensión: objetiva y subjetiva. El primer sentido hace referencia al conjunto de normas y principios que regulan la potestad punitiva del Estado al establecer tipos de ilicitud (infracciones), responsabilidad y sus consecuencias jurídicas. En el sentido subjetivo, se establecen las normas jurídicas que regulan los principios y procedimientos administrativos

a través de los cuales se ejerce la potestad punitiva del Estado en el ámbito administrativo al calificar, individualizar y graduar la extensión de la consecuencia punitiva al infractor.

En cuanto al derecho penal fiscal, es parte de los denominados ordenamientos penales especiales, lo que no es obstáculo para definirlo conforme al derecho penal en general, en el sentido de considerarlo como la “rama del derecho público interno relativa a los delitos, a las penas y a las medidas de seguridad, que tienen por objeto inmediato la creación y conservación del orden social” (Castellanos Tena, 1997, p. 19).

De igual manera que el derecho administrativo sancionador el derecho penal fiscal puede ser entendido desde dos enfoques, el objetivo y el subjetivo. El primero de ellos hace alusión al “conjunto de normas jurídicas establecidas por el Estado que determinan los delitos, las penas y las medidas de seguridad con que aquéllos son sancionados” (Castellanos Tena, 1997, p. 21). En cambio, el segundo de los enfoques refiere a la potestad de castigar del Estado a través de la investigación ante las fiscalías y al interior del procedimiento penal ante la autoridad judicial, así como su ejecución.

De las definiciones antes transcritas se puede derivar de forma clara que en ambos ordenes, es decir, el contravencional y delictual, indiscutiblemente es el Estado el único ente autorizado para que, por medio de normas jurídicas, pueda crear o definir qué conductas se consideran infractoras de un deber tributario y definir las como contravención o delito, así como para calificar e imponer las respectivas sanciones por medio del procedimiento correspondiente —es decir, del procedimiento administrativo sancionador o del proceso jurisdiccional—, así como de *ejecutar* tales determinaciones.

IV. La infracción y el delito fiscal. Una mirada desde la teoría del *ius puniendi* único del Estado y los derechos humanos

Al iniciar el estudio de los ordenamientos que regulan a la infracción y al delito en materia administrativa es importante hacer referencia sobre la disputa doctrinal que existe sobre estos ordenamientos legales, la cual básicamente se centra respecto a la unicidad, la autonomía o el origen estatal de la potestad a castigar que originan estas normativas jurídicas.

Al respecto de las teorías que proponen la unicidad o bien la autonomía de las normas que regulan a la infracción respecto del derecho penal, se ha generado un añejo debate “sobre si el derecho penal es uno solo o si debemos hablar de un derecho penal tributario, autónomo del derecho penal común” (Margain Manautou, 1976, pp. 341-342). Es decir, se ha polemizado sobre si las infracciones forman parte y son, por tanto, una derivación del derecho penal, o la infracción es un ilícito autónomo del derecho penal.

Respecto a la primera postura, se considera que al ser la infracción administrativa parte unitaria y derivación de este conjunto de normas legales, el derecho administrativo sancionador adopta los principios que rigen al derecho penal.

En cambio, las teorías que proclaman la independencia del derecho administrativo sancionador del derecho penal proclamaron a tal grado esta autonomía, que llegaron a

denominar a las normas que regulan a la infracción en el ámbito administrativo como “derecho penal administrativo”. Uno de los principales exponentes de esta teoría fue

el juriconsulto alemán James Goldschmidt, quien desarrolló su teoría en una obra publicada en 1902 y que contenía en su sección final un “Ensayo de una teoría del derecho penal administrativo”, en la que se postula la autonomía del derecho penal administrativo, frente al derecho penal criminal (Lomelí Cerezo, 1998, p. 121).

Sin embargo, en relación con estas dos teorías existe una tercera que postula que “la potestad punitiva corresponde al Estado, es decir, el *ius puniendi*, es única y exclusivamente de la entidad estatal, es un aspecto del poder del Estado que le da la potestad de establecer y aplicar castigos” (Díaz Nieto & Mariscal Ureta, 2021, p. 131).

En esta tesitura, el *ius puniendi* no pertenece a alguna área del derecho en particular, sino al Estado, que desglosa esta potestad “en dos aspectos: el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, como dos de las manifestaciones de una misma potestad punitiva” (Díaz Nieto & Mariscal Ureta, 2021, p. 131).

Siguiendo esta tercera teoría, el

ejercicio del *ius puniendi* estatal en el ámbito tributario, como potestad punitiva exclusiva del Estado, se materializa por medio del derecho tributario sancionador, que como se acepta, junto con el derecho penal, constituyen las dos manifestaciones en que se desglosa esta potestad punitiva estatal (Díaz Reyes & Aguado Romero, 2018, p. 277).

En este sentido, “el Estado tiene un *ius puniendi* único que, según decida la ley, unas veces será ejercido por jueces y, otras, por autoridades administrativas” (Rebollo Puig & Izquierdo Carrasco, 2005, p. 24). Esto, a través del proceso en el ámbito judicial o del procedimiento administrativo en el ámbito administrativo.

Es pertinente comentar que esta teoría es aceptada por el sistema administrativo sancionador mexicano y basta citar el criterio jurisprudencial emitido por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que, a través de distintos criterios, en específico de la Jurisprudencia P/J. 99/2006, adopta la teoría del *ius puniendi* único del Estado.

Con lo anterior se acepta que entre

el derecho penal y el derecho administrativo sancionador existe un fundamento común, el *ius puniendi* del Estado, que es aquella facultad que recae sobre todos los Estados de determinar las conductas que serán objeto de reproche punitivo y establecer las correspondientes sanciones (Rojas López, 2020, p. 26).

Es importante establecer que el derecho a castigar del Estado no es absoluto y para tal efecto se establecen normas y principios que regulan y limitan el ejercicio de esta potestad. En

ese sentido, se destacan los principios rectores que limitan el *ius puniendi* del Estado, los cuales se pueden concebir desde dos aspectos: el sustantivo, que norma la tipificación de normas jurídicas punitivas; así como el adjetivo, que norma el ejercicio de esta potestad al calificar y sancionar las conductas ilícitas por medio de los procedimientos sancionadores.

En otras palabras, estos principios que se señalan y que orientan el *ius puniendi* del Estado, “deben ser comunes en los ámbitos sancionadores penal y administrativo” (Rojas López, 2020, p. 139). En términos generales tanto en el aspecto sustantivo como en el aspecto procedimental estos principios se pueden catalogar en:

- a. Principio de legalidad penal.
- b. Subprincipios de la exigencia de legalidad penal
 - b.1. Taxatividad o prohibición de indeterminación
 - b.2. Prohibición de analogía
 - b.3. Prohibición de retroactividad
 - b.4. Prohibición de derecho consuetudinario
- c. La seguridad jurídica como principio
- d. Principio de igualdad
- e. Principio de humanidad o de dignidad humana
- f. Principio de proporcionalidad o prohibición de exceso o déficit
- g. Principio de *ne bis in idem* (Luna Castro, s. f., p. 322).

En el ámbito de las normas jurídicas que regulan la infracción administrativa,

vamos a distinguir entre principios sustantivos, que miran a la forma como se configura y ejerce la potestad sancionadora, respecto de los principios procedimentales, que miran a las garantías que tienen los particulares desde el punto de vista formal al momento de determinar su eventual responsabilidad (Cordero Quinzacara, 2014, p. 409).

En el caso de los principios de naturaleza sustantiva se ubican los principios de legalidad, culpabilidad, proporcionalidad y *non bis in idem* (Velázquez Tolsá, 2021, pp. 78-135).

Referente a los principios que rigen el procedimiento administrativo sancionador se encuentran los siguientes:

- (a) garantía del procedimiento; (b) presunción de inocencia; (c) los derechos del presunto responsable; (d) prescripción; (e) *indubio pro reo*; (f) de defensa; (g) de oportunidad; (h) de igualdad; (i) proceso sin dilación indebida; (j) oficiosidad; (k) informalismo; (l) debido proceso; y (m) antijuridicidad (Velázquez Tolsá, 2021, pp. 228-229).

Es así que la existencia de estos principios que limitan el ejercicio del *ius puniendi* del Estado en el área fiscal son muy importantes, ya que dan certeza jurídica a los ciudadanos ante los posibles excesos de la autoridad al momento de normar las conductas que se

consideran ilícitas, así como en el ejercicio de esta potestad por medio del procedimiento tributario sancionador.

Empero, el surgimiento y regulación de estos principios y, en general, del reconocimiento de un derecho administrativo sancionador en el sistema jurídico, básicamente, se ha ido dando a través de la interpretación jurisprudencial tanto en el ámbito electoral como en el ámbito de las responsabilidades administrativas.

Incluso se puede interpretar de los criterios jurisprudenciales en los que los tribunales nacionales de forma temerosa dan participación de los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador postulando de forma un tanto contradictoria el desglose del ejercicio del *ius puniendi* del Estado a través de estos dos ordenamientos legales. Esto, en virtud a que si se ha adoptado la teoría del *ius puniendi* es único del Estado y no de un ordenamiento legal en particular. Estos principios pertenecen a ambos órdenes en que se desglosa el derecho a castigar del Estado como son el derecho penal y el derecho administrativo sancionador.

De modo similar, toma relevancia que en el sistema punitivo fiscal nacional, respecto al ámbito sustantivo, no existe una clara diferenciación entre la infracción y el delito. Incluso se puede tipificar una misma conducta como delito e infracción, y esta situación se traduce en un uso instrumental y utilitarista de estas figuras punitivas, en interés de mejorar la recaudación de ingresos tributarios, lo que se traduce en un lenguaje del Estado que:

se excede en el ejercicio de su poder punitivo, pues este se ejerce de forma desproporcionada, implicando para el ciudadano con esta doble respuesta punitiva el sometimiento a una situación que lo coloca en claro estado de ilegalidad, incertidumbre e inseguridad jurídica y el Estado se coloca con un exceso desproporcionado e injustificado en el ejercicio de su derecho de castigar. No es posible permitir que el Estado, con todo su poder, lleve a cabo el ejercicio coexistente de procedimientos punitivos para sancionar al contribuyente por un mismo hecho; sometiéndolo así a molestias, gastos, sufrimientos, obligándolo a vivir en un continuo estado de inseguridad y ansiedad, aumentando también la posibilidad de contradicciones respecto a la justicia en que aún siendo inocente en cualquiera de los dos procedimientos, sea hallado culpable en la aplicación de estos procedimientos sancionatorios (Díaz Reyes & Aguado Romero, 2017, p. 28).

En este mismo talante, en cuanto al aspecto adjetivo en el ejercicio de la potestad punitiva del Estado, no existe autonomía en el ejercicio del procedimiento tributario sancionador, pues se da una subordinación de este último respecto de los procedimientos de fiscalización tributaria y con ello se desconoce que:

la imposición de la sanción represiva en ejercicio de la potestad punitiva del Estado se da por el reproche a cierta conducta ilícita, y se rige por principios que se originan en el derecho penal. Los cuales, no aparecen claros en el ejercicio de esta potestad

subordinada al procedimiento de visita domiciliaria, generando valoraciones o prejuicios distintos a la hora de aplicar la sanción punitiva. Esto debido a la finalidad que conlleva este procedimiento fiscalizador, donde se corre el peligro de alentar la práctica de imponer de plano la sanción punitiva o imponerla sobre la base de elementos y valoraciones obtenidos en el procedimiento de fiscalización, y no del ejercicio de la potestad tributaria sancionadora (Díaz Reyes & Aguado Romero, 2018, p. 282).

Esta circunstancia obliga a que el Estado exprese un lenguaje legal que distinga en cuanto al ámbito normativo sustantivo, en qué casos se calificará y sancionará una conducta como infracción, y cuándo será una conducta delictual a manera de que se respeten sus derechos humanos.

De igual manera, se debe regular el ejercicio del procedimiento tributario sancionador independizándolo de los procedimientos de fiscalización tributaria en virtud de que la naturaleza, formalidades, objetivos y principios que se tutelan con el ejercicio de la potestad punitiva y la potestad tributaria por medio de estos procedimientos son distintos.

Con lo anterior, se tendrá un lenguaje del Estado, tanto en la faceta de normar conductas ilícitas como infracciones o como delitos fiscales, así como en la materialización en el ejercicio de esta potestad por medio de la faceta adjetiva al calificar y sancionar estas conductas que incidan de forma positiva en el respeto a los derechos humanos al ejercer el *ius puniendi* del Estado en la materia fiscal.

Conclusiones

En la presente investigación se llevó a cabo un análisis de la infracción y el delito en el ámbito fiscal desde la óptica de la teoría del *ius puniendi* único y de los derechos humanos que limitan el ejercicio de esta potestad estatal. En este sentido comunicamos las siguientes conclusiones:

- La infracción y el delito en el ámbito tributario son dos instrumentos necesarios en la protección de los ingresos fiscales.
- En el sistema tributario mexicano, la infracción y el delito presentan diferencias solo cuantitativas en razón al tipo y gravedad de la sanción, así como distinciones formales en razón a las autoridades que crean estos ilícitos, los califican y sancionan, o por razones de política fiscal, en donde ocasiones una conducta será considerada como infracción o como ilícito delictual.
- Los ordenamientos jurídicos tipifican tanto al ilícito contravencional como al delictual en el ámbito tributario constituyen, dos expresiones del lenguaje legal que comunica la titularidad única del Estado en el ejercicio del derecho a castigar que debe ajustarse a parámetros que delimiten y den certeza jurídica al contribuyente respecto a qué conducta será tipificada y calificada como infracción y cuál como delito fiscal en respeto a los derechos humanos del ciudadano.

- Debe regularse dentro del ejercicio de esta potestad en el ámbito de la calificación y sanción de la infracción fiscal un procedimiento sancionador independiente y autónomo que respete la naturaleza y principios del *ius puniendi* del Estado que impacte en el respeto a los derechos humanos del ciudadano.
- El derecho administrativo sancionador y el derecho penal, como lenguaje legal del Estado que tipifica respectivamente a las conductas ilícitas consideradas como infracción o como delito, deben estar regidas por los derechos humanos que limitan el ejercicio de derecho a castigar del Estado en su ámbito sustantivo y adjetivo.
- Los derechos humanos constituyen el límite último de actuación de las autoridades, circunstancia que posibilita el respeto a la dignidad de las personas.

Referencias

Castellanos Tena, F. (1997). *Derecho penal*. Porrúa.

Cordero Quinzacara, E. (2014). Los principios que rigen la potestad sancionadora de la administración en el derecho chileno. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 42. <https://www.scielo.cl/pdf/rdpucv/n42/a12.pdf>

Cuello Calón, E. (1961). *Derecho penal*, t. I. Editorial Nacional.

Díaz Nieto, G., & Mariscal Ureta, K. E. (Coords.). (2021). *Justicia administrativa*. Ediciones Navarra.

Díaz Reyes, A., & Aguado Romero, G. (2017). El derecho humano a la seguridad jurídica y el ejercicio concurrente de la potestad punitiva del Estado. *Revista Academus*, (3).

Díaz Reyes, A., & Aguado Romero, G. (2018). La tramitación autónoma del procedimiento tributario sancionador en México en el contexto del respeto al derecho humano a la seguridad jurídica. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, (20). <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Deradm/article/view/5466>

García Domínguez, M. Á. (1994). *Derecho fiscal-penal*. Porrúa.

González-Salas Campos R. (1995). *Los delitos fiscales*. Pérez Nieto Editores.

Jiménez de Asúa, L. (1950). *Tratado de derecho penal*, t. III. Losada.

Lomelí Cerezo, M. (1998). *Derecho fiscal represivo* (3ª. ed.). Porrúa.

- Luna Castro, J. N. (s. f.). *La proporcionalidad como principio limitador en la determinación e imposición de las penas*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20160408_03.pdf
- Mabarak Cerecedo, D. (2007). *Derecho financiero público*. Editorial McGraw-Hill.
- Margain Manautou, E. (1976). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- Nieto García, A. (2015). *Derecho administrativo sancionador*. Editorial Tecnos.
- Ortega Maldonado, J. M., & García Atra, L. J. (2017). La presunción de inocencia en el derecho administrativo sancionador mexicano y comparado. *Revista de Investigación en Derecho, Criminología y Consultoría Jurídica*, (22), 115-147. <http://www.apps.buap.mx/ojs3/index.php/dike/article/view/527>
- Pueblita Fernández, A., Espinosa Berecochea, C., & Pompa García, G. (2021). *Manual de derecho tributario*. Tirant lo Blanch.
- Rebollo Puig, M., & Izquierdo Carrasco, M. (2005). Panorama del derecho administrativo sancionador en España. *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 7(1), 23-74. <https://www.redalyc.org/pdf/733/73370101.pdf>
- Rojas López, J. G. (2020). *Derecho administrativo sancionador: Entre el control social y la protección de los derechos fundamentales*. Universidad Externado de Colombia. https://www.amazon.com.mx/Derecho-administrativo-sancionador-protección-fundamentales-ebook/dp/B0894V1QXZ/ref=sr_1_6?crid=3VSVXNJH149T5&keywords=derecho+administrativo+sancionador&qid=1682312425&s=digital-text&prefix=derecho+administrativo+sancionador%2Cdigital-text%2C109&sr=1-6
- Romero, C. Martínez, V., & Cacho, R. (2020). *Todo lo que usted debería saber sobre los delitos fiscales*. Instituto Nacional de Ciencias Penales. <https://inacipe.gob.mx/assets/docs/carrusel/delitosfiscales.pdf>
- Velázquez Tolsá, F. E. (2021). *Derecho administrativo sancionador mexicano*. Bosch.

Normativa

Estados Unidos Mexicanos. Congreso de la Unión. (8 de mayo de 2023). Código Penal Federal. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPF.pdf>

Estados Unidos Mexicanos. Congreso de la Unión. (6 de junio de 2023). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

Semanario Judicial de la Federación. (2006). Tesis P/J. 99/2006, Tomo XXIV, novena época, Derecho Administrativo Sancionador. El principio 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. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/174488>

Semanario Judicial de la Federación. (2014). Tesis 1a. CCCXVI/2014, Tomo I, décima época, Derecho Administrativo Sancionador. El principio de legalidad debe modularse en atención a sus ámbitos de integración. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2007406>

Artículo recibido el 28 de agosto de 2023.

Aprobado por par 1 el 23 de septiembre de 2023.

Aprobado por par 2 el 13 de septiembre de 2023.

Para citar este artículo: Díaz Reyes, A., & Vázquez Avedillo, J. F. (2024). La infracción y el delito fiscal bajo la óptica de la teoría del *ius puniendi* único del Estado y los derechos humanos. *Revista de Derecho Fiscal*, (24).