



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
MAESTRÍA EN DERECHO

[PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN MATERIA FISCAL]

[TESIS]
QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE:
MAESTRO EN DERECHO

PRESENTA:
ALUMNO: ALAN ALBERTICO FRÍAS HERNÁNDEZ

TUTOR PRINCIPAL: VÍCTOR CAPILLA MORA
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

NAUCALPAN DE JUÁREZ, ESTADO DE MÉXICO, SEPTIEMBRE DEL 2023



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Índice

Introducción.....	4
Capítulo 1. Principios del derecho fiscal: las raíces teóricas (marco teórico conceptual).	
1.1 Teorías generales de los derechos de los contribuyentes en el marco de los derechos humanos.	11
1.2 Teorías generales de los derechos de los contribuyentes en el marco de los derechos humanos.....	8
1.3 Los derechos de los contribuyentes en el marco internacional.....	20
1.4 Causas de la violación de los derechos humanos en materia fiscal.....	25
1.5 La presunción de inocencia como principio jurídico.....	29
1.5.1 Concepto	
1.5.2 Naturaleza jurídica	
Capítulo 2. Antecedentes de la tributación en México y el marco legal sobre la presunción de inocencia y buena fe de los contribuyentes.	
2.1 Marco histórico del sistema tributario en México.....	35
2.2 El sistema impositivo mexicano moderno.....	40
2.3 Los derechos de los contribuyentes en la historia del sistema tributario mexicano.....	44
2.4 La presunción de inocencia y la buena fe de los contribuyentes, en el marco jurídico fiscal en México.....	46
Capítulo 3. La violación de la presunción de inocencia y buena fe de los contribuyentes en México y en el mundo.	
3.1 La presunción de inocencia en los derechos humanos.....	56

3.2 La interpretación de la presunción de inocencia en México y su distinción con el principio de buena fe.....	59
3.3 La presunción de inocencia y la buena fe en los derechos humanos	64
3.4 La interpretación de la presunción de inocencia en México.....	70
3.5. La violación de los derechos humanos de los contribuyentes. Experiencias e interpretaciones en los casos nacionales e internacionales sobre la violación de la presunción de inocencia o buena fe de los contribuyentes.....	78

Capítulo 4. Análisis de soluciones para evitar la elusión fiscal sin restringir o violar la presunción de inocencia. Evaluación y propuestas.

4.0.- Análisis argumentativo de las resoluciones nacionales.....	95
4.1. Soluciones que han dado otros países al problema de la elusión fiscal respetando los derechos de los contribuyentes.....	98
4.2 Soluciones que se han propuesto en México para evitar la elusión fiscal sin violar derechos de los contribuyentes.....	104
4.3. Propuestas.	108

Conclusiones.....	116
--------------------------	------------

Bibliografía.....	120
--------------------------	------------

Introducción

El derecho fiscal mexicano actual, se ha constituido con una serie de reformas tributarias las cuales han tomado mayor fuerza desde la década pasada y hasta nuestros días. A partir de estas reformas, pareciera que se le ha otorgado a la autoridad fiscal la facultad de realizar actos que violen o restringen de alguna manera los derechos de los contribuyentes, entre éstos, el derecho humano de la presunción de inocencia y la buena fe como derecho reconocido en nuestro sistema jurídico, justificando su actuar en la necesidad del Estado para combatir la evasión y la elusión fiscal.

La falta de disposición del Estado mexicano para reconocer de manera directa el principio de presunción de inocencia para la materia fiscal, obedece a objetivos recaudatorios y a recomendaciones realizadas en el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), soslayando los principios basados en los derechos de los contribuyentes como parte de los derechos humanos. Lo anterior, se refuerza con el estudio “Evasión y equidad en América Latina” publicado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), donde muestra que los países de América Latina se caracterizan por tener una baja presión tributaria, una estructura sesgada hacia impuestos regresivos y tasas de evasión y elusión fiscal bastante elevadas, lo que genera un gran problema en la recaudación de obligaciones fiscales, generando dificultades de liquidez para el Estado y la posibilidad de aumentar el gasto público.

No obstante, este principio está implícito en diversas normas jurídicas nacionales e internacionales y que, de acuerdo con el artículo 133 de nuestra carta magna, se establece que la Constitución y los tratados internacionales de los que México sea parte serán la máxima ley. En razón de lo anterior, se pueden encontrar diversas disposiciones que tutelan este derecho como lo son los artículos 14 y 16 de la Constitución, el artículo 8 del Pacto de San

José, el artículo 14 de la Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, entre otros. Inclusive nuestro propio sistema de justicia se ha pronunciado sobre el tema y ha reconocido que los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo y fiscal, además de ser ambos actos realizados por particulares que violan normas que regulan la relación entre el Estado y las personas y que son castigadas por el propio Gobierno.

Aunado a lo anterior, se pueden encontrar en la legislación fiscal diversas normas que violentan la presunción de inocencia y/o la buena fe, como lo es el artículo artículo 5A del Código Fiscal de la Federación, también llamado cláusula antielusión, que permite a la autoridad realizar una presunción de la falta de razón de negocios de las operaciones de una empresa, utilizando presunciones legales y razonamientos subjetivos de la autoridad. Otro ejemplo de como se puede violentar la presunción de inocencia, son las llamadas medidas de aseguramiento precautorio de bienes, ya que si bien es una medida de apremio precautoria, también es cierto que esta medida es excesiva al privar de la posesión y libre disposición de sus bienes a las personas, sin antes haberse dictado una sentencia seguida ante los tribunales competentes, causando un daño grave a los particulares que necesitan esos bienes para continuar con sus actividades y así conseguir un ingreso para cubrir sus necesidades.

No obstante que los criterios de la autoridad no son definitivos, si causan un gran daño por los efectos que se comienzan a sentir desde el momento que aplica la medida de apremio o precautoria. Sin embargo, si en un determinado momento el contribuyente resultó que tenía la razón y es encontrado no culpable de las sanciones impuestas, la autoridad simplemente levantará las medidas, dejando al particular con una gran pérdida, daños y perjuicios derivados de tan desgastante proceso, recordando además que en materia fiscal, está prohibido condenar a costas judiciales como son los honorarios de un asesor legal.

Este problema tiene una gran trascendencia para el derecho fiscal, ya que al ser violentada la presunción de inocencia de los contribuyentes y la buena fe de los mimos, la autoridad puede hacer uso excesivo de sus facultades para intimidar y abusar de los contribuyentes, de tal suerte que podría generar “terrorismo fiscal” que no es otra cosa que el hostigamiento constante de la autoridad hacia los contribuyentes con el objetivo de conseguir recaudación de contribuciones, en especial de impuestos.

Sin embargo, se tiene que observar que las medidas que se adopten tienen que ser lo suficientemente efectivas para evitar, en la medida de lo posible, la falta de pago de contribuciones por parte de todas las personas, pero con una estructura que debe contemplar beneficios recíprocos entre los contribuyentes y el Estado, con pleno cumplimiento a los principios establecidos en la Carta Magna y los derechos humanos que el gobierno mexicano está comprometido a respetar en los tratados internacionales. Lo anterior haciendo el énfasis en que el Estado ha realizado esta serie de mecanismos fiscalizadores a fin de tener un mayor control de los contribuyentes para conseguir el pago de las contribuciones conforme a la ley y poder así obtener ingresos para el gasto público.

En este trabajo de investigación se realiza un análisis sistemático y jurídico respecto de la aplicabilidad de la presunción de inocencia y la buena fe en la materia fiscal, así como los motivos que originan dichas violaciones. De igual forma, se realiza un análisis comparativo respecto de las resoluciones judiciales y opiniones de instituciones dedicadas a la protección de los derechos de los contribuyentes; para con ello, demostrar el problema que vive actualmente el sistema jurídico mexicano en materia fiscal y su afectación a los contribuyentes que impacta invariablemente en el sistema económico de nuestro país.

Capítulo 1.

Principios del derecho fiscal: las raíces teóricas.

Para el inicio de esta investigación es fundamental revisar las teorías en las cuales está basado el proyecto. La ideología que se desprende de cada una de ellas, sienta las bases del presente trabajo, aportando gran valor al momento de la comprobación de la hipótesis.

Existen muchas bases teóricas que pudieran ser aplicables al principio de presunción de inocencia, enfocado al campo del derecho fiscal-administrativo, las cuales desprenden gran variedad de contenido y corrientes ideológicas que otorgan un soporte fundamental para el desarrollo de estas ramas del derecho público las cuales estaremos abordando y estudiando a lo largo del presente trabajo de investigación. No obstante, en este apartado, lo que se hará es exponer las teorías que aportan una mayor explicación al objeto de estudio, con la intención de poder explicar de mejor manera los conceptos que se desarrollarán a lo largo de esta investigación.

Para comenzar con el desarrollo de las teorías, es importante abordar al iusnaturalismo como una posición doctrinaria propia de los derechos humanos. El iusnaturalismo es una de las principales corrientes de pensamiento en la ciencia del derecho, junto con el iuspositivismo y el iusrealismo jurídico. Esta doctrina es complementaria de la teoría del garantismo jurídico desarrollada por Luigi Ferrajoli, que será abordada posteriormente, ya que si bien se puede considerar en algunos aspectos a Ferrajoli como positivista crítico, no menos es cierto que los derechos humanos y las garantías fundamentales fueron mencionados en principio por el iusnaturalismo.

Para los expositores del iusnaturalismo, existen una serie de principios que rigen al derecho, mismos que son universales y que van estrictamente ligados a sentidos ético-jurídicos e independientes de la voluntad humana, es decir, que no dependen de la voluntad del hombre el crearlos o erradicarlos, ya que son normas dictadas por la propia naturaleza (divina o racional). El derecho natural establece lo que es universalmente justo y válido, partiendo de un sentido deontológico de la norma jurídica. Por lo tanto determina que norma creada por el hombre es justa o no y en consecuencia, si se le debe obediencia o no.¹

En su obra *Leviatán*, Thomas Hobbes da una definición del derecho natural, manifestando que es la libertad que cada hombre tiene de usar su propio poder como quiera, para la conservación de su propia naturaleza, es decir, de su propia vida; y por consiguiente, para hacer todo aquello que su propio juicio y razón considere como los medios más aptos para lograr ese fin.²

Ahora bien, en continuación con los pensamientos de los clásicos, San Agustín argumenta que el derecho es la ley eterna, la razón y la voluntad divina que manda observar el orden natural, y prohíbe perturbarlo.³ Por otro lado, para Tomás de Aquino menciona que:

La ley no es otra cosa que un dictamen de la razón práctica existente en el príncipe que gobierna una comunidad perfecta. Pero, dado que el mundo está regido por la divina providencia, es manifiesto que toda la comunidad del universo está gobernada por la razón divina. Por tanto, el designio mismo de la gobernación de las cosas que existe en Dios como monarca del universo, tiene la naturaleza de ley.⁴

Como se puede concebir a partir de estas definiciones, la concepción del iusnaturalista defiende que el derecho no puede identificarse como norma jurídica

¹ Hernández, Javier Felipe. «El "iusnaturalismo" de Tomás Hobbes.» *Criterio Jurídico* 10, nº 1, 2010: pag. 35-58.

² Hobbes, Thomas. *Leviatan*. (1588 – 1679), S.f.

³ Barp Fontana, Luciano, *La ley natural moral según el pensamiento clásico*, Universidad La Salle. Revista del centro de investigación, 2008: pag. 94-104.

⁴ Idem pag. 100

sin atender a principios morales. Es decir, el contenido del derecho debe ajustarse a la norma moral. Se puede aceptar que una norma sea inmoral, pero el sistema normativo en general debe ajustarse a preceptos morales. En el naturalismo evalúa moralmente al derecho antes de que la norma sea creada. El iusnaturalismo tienen como base la dignidad humana.

Al contrario de esta posición iusnaturalista, se encuentra la el iuspositivismo, la cual menciona que la norma escrita vigente es la norma que se debe obedecer, más allá de considerarse justa o no. Kelsen defiende que el derecho, no puede cumplir su propósito de legitimar al derecho positivo otorgándole valor moral. Si todo derecho positivo, en cuanto querido por dios, es justo; y si todo lo que existe, por ser querido por dios, es bueno, ningún derecho positivo puede ser injusto, de igual manera que nada de lo existente puede ser malo.⁵ Sin embargo, desde Kelsen, el iuspositivismo ha avanzado de tal manera que inclusive se ha aceptado cada vez más la inclusión de la moral en el derecho, han surgido escuelas críticas del derecho positivo, por lo que no se podría hablar de un positivismo al cien por ciento, ya que el derecho debe considerar para su creación factores morales y sociales.

De esta manera se observa como el iusnaturalismo ha generado mayor auge en la actualidad, que de hecho, es la teoría base de la creación y reconocimiento de los derechos humanos en la época contemporánea, al tomar al derecho como manifestación de la naturaleza en donde todos los seres humanos tenemos derecho a ellos por el simple hecho de nacer, derechos que no pueden ser restringidos, violados o limitados en forma alguna y que todo Estado debe reconocer como parte de sus sistema jurídico, garantizando su protección y aplicando medidas para que todas las personas puedan tener acceso a ellos.

La relación que tiene esta teoría con esta investigación parte de que los principios nacen de preceptos contextualizados a partir de la moral y la dignidad

⁵ Kelsen, Hans. *Teoría pura del derecho*. Ciudad de México: UNAM, 1982, pag. 80.

humana, como lo es la presunción de inocencia mundialmente reconocido, nacido claramente de una percepción iusnaturalista ya que son derechos básicos fundamentales con los que todo individuo debe contar y deben ser reconocidos por el Estado, con la característica de universalidad.

El iusnaturalismo de Hobbes, expuesto en su obra "Leviatán",⁶ presenta un enfoque particular que difiere de las concepciones tradicionales del iusnaturalismo. Hobbes sostiene que los derechos no existen en el estado de naturaleza, donde prevalece la guerra de todos contra todos. Según su visión, los derechos son establecidos únicamente por el contrato social a través del cual se forma el Estado.

En contraste, la teoría del garantismo, se centra en la protección de los derechos fundamentales y en establecer garantías procesales sólidas para prevenir abusos y proteger los derechos de las personas. Dado este contexto, podría haber una aparente contradicción entre el iusnaturalismo de Hobbes y la teoría del garantismo, especialmente en relación con la concepción de los derechos fundamentales.

Hobbes no fundamenta los derechos en una ley natural o en principios morales objetivos, sino en el contrato social que establece un poder soberano para mantener la paz y la seguridad. En su visión, los derechos son creados y garantizados por el Estado. Por otro lado, la teoría del garantismo busca establecer garantías procesales y salvaguardias para proteger los derechos fundamentales, y su enfoque puede basarse en una concepción más amplia de los derechos inherentes a todas las personas.

En ese sentido, podría argumentarse que existe una contradicción entre la perspectiva hobbesiana del iusnaturalismo y la teoría del garantismo en cuanto a la base y el fundamento de los derechos. Mientras Hobbes los ve como producto

⁶ Supra 22

del contrato social, el garantismo los entiende como inherentes y previos al contrato social. Sin embargo, es importante destacar que existen diferentes interpretaciones y enfoques dentro del iusnaturalismo y del garantismo. Por lo tanto, es posible que algunos iusnaturalistas encuentren puntos de conexión o compatibilidad con la teoría del garantismo, al igual que algunos garantistas pueden adaptar su enfoque para incluir la perspectiva hobbesiana.

En última instancia, la existencia de una contradicción o no dependerá de cómo se interpreten y se apliquen estas teorías en relación con los derechos humanos o derechos fundamentales en un contexto determinado. El iusnaturalismo de Hobbes y de Aquino son muy distintos. Nada es tan notorio.

1.2 Teorías generales de los derechos de los contribuyentes en el marco de los derechos humanos.

A) Teoría garantista.-

Esta teoría se basa en la crítica positivista de Luigi Ferrajoli y expone que los derechos deben contener una estructura que comprenda primeramente la constitución y a la par los derechos fundamentales de todos los individuos, normas que tienen que ser reconocidas y respetadas por cada Estado, con el objetivo de hacer contra peso con el ejercicio del poder, por lo que cualquier acto que busque legalidad y legitimidad debe sujetarse a estos presupuestos, puesto que la naturaleza del hombre será siempre someter a otro hombre y se deben contar con garantías que protejan los derechos mínimos con los que debe contar cada individuo.

Una de las principales ideas del garantismo es la desconfianza hacia todo tipo de poder. Afirma Marina Gascón que, la teoría general del garantismo de que del poder hay que esperar siempre un potencial abuso que es preciso neutralizar

haciendo del derecho un sistema de garantías, de límites y de vínculos al poder para la tutela de los derechos.⁷ En ese sentido, de acuerdo con Ferrajoli, dichas garantías deben estar establecidas en la constitución de los Estados para que los gobernados puedan gozar de su protección.

Lo primero es considerar la importancia del concepto de garantía. Para Ferrajoli una garantía es “cualquier técnica normativa de tutela de un derecho subjetivo”.⁸ Para la teoría garantista debe de existir un mínimo de principios y garantías procesales que amparen a todas las personas que son objeto del poder punitivo del Estado. Entre las garantías mínimas que menciona Ferrajoli están la de legalidad, lesividad, contradicción, defensa, **presunción de inocencia**, la carga de la prueba de quien acusa, entre otras.

Para Ferrajoli existen tres tipos o significados de garantismo. El **patrimonial**, para designar el sistema de garantías que tutelan el derecho de la propiedad; el **liberal**, para determinar las técnicas establecidas para la defensa de los derechos de libertad; y el **social** para designar el conjunto de garantías encaminadas a satisfacer los derechos sociales, como el derecho a la salud, trabajo, educación, entre otras.⁹ Cada uno de estos tipos de garantismo tiene sus propias características, no obstante todos comparten la característica de universalidad, es decir que tienen que aplicarse a todas las personas, sin hacer distinción de si son físicas o morales.

Ferrajoli explica el garantismo a través de lo que el llama el derecho *penal mínimo*, que toda persona debe contar con el derecho a que se le respeten las garantías mínimas. Ferrajoli argumenta que las garantías, desde las penales como la materialidad, lesividad y culpabilidad, hasta las procesales, como lo es la

⁷ Gascón-Abellán, M. *La teoría general del garantismo a propósito de la obra de L. Ferrajoli Derecho y Razón*, Anuario del departamento de derecho de la Universidad Iberoamericana, 2001, pag.195-196.

⁸ Ferrajoli, L, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, Revista del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, número 15 julio-diciembre 2006, pag.1-2.

garantía de **presunción de inocencia**, no son más que técnicas encaminadas a minimizar la violencia y la potestad punitiva;¹⁰ No obstante a que Ferrajoli parte a través de la presunción de inocencia explicada en el ámbito penal, la idea central de este punto es explicar el garantismo como una forma de garantizar los derechos de los gobernados. Conforme vaya avanzando esta investigación se va a discutir sobre la aplicación concretar de la presunción de inocencia en materia fiscal.

En palabras de Marina Gascón, podemos decir que el garantismo se traduce como la separación del derecho y la moral, entre el derecho y la justicia, entre el ser y el deber ser. Ni una norma justa es solo por eso, jurídica; y ni una norma jurídica solo por eso es justa.¹¹ De esta manera podemos decir que el garantismo es un discurso normativo que critica el derecho positivo vigente, es decir, que existe en nuestros sistema jurídico un conjunto de normas vigentes que pueden ser antinomias, normas contrarias con aquellos principios constitucionales reconocidos (garantías mínimas), que el legislador utiliza para cumplir fines específicos, por lo que resalta la importancia del juzgador de interpretar de una manera diferente la norma a fin de poder garantizar los derechos humanos y condicionar la aplicación de las normas con un sentido garantista y del deber ser del derecho, a través de una visión axiológica externa.

No obstante, es importante mencionar que Ferrajoli, el principal desarrollador del garantismo, no se considera propiamente iusnaturalista sino, iuspositivista crítico o post-iuspositivista, ya que argumenta que todas las normas que estén reconocidas a la constitución son la suprema ley, insistiendo en que para que se respeten deben de estar positivizadas. De lo contrario, se estaría en el supuesto de que los impartidores de justicia como los jueces, magistrados y ministros, tengan la potestad de legislar conforme a sus creencias éticas, determinando un

⁹ Ferrajoli, L. *Garantismo penal*. Traducido por Marina Gascón. Ciudad de México: UNAM, 2006, pag. 10.

¹⁰ *Idem*, pag.13.

¹¹ Gascón-Abellán M. «Teoría General del garantismo a propósito de la obra de Ferrajoli "derecho y razón".» *Colaboración revistas jurídicas UNAM* (Universidad de Castilla-la mancha), s.f.

sentido de justicia de acuerdo a sus circunstancias particulares, jugando con su subjetividad y ponderando los derechos que consideren subjetivamente como morales.¹²

Aquí podemos identificar una de las contraposiciones que existen con la doctrina iusnaturalista, que si bien, los derechos humanos y sus garantías nacieron o tienen su base en el iusnaturalismo clásico, se han tomado posturas en las que si se reconocen estos derechos humanos como derechos indispensables para el ser humano, pero se exige que para su protección se encuentren protegidas en las constituciones de los estados.

Retomando la posición de Ferrajoli, se puede identificar que a contrario de lo que dice Alexy, Ferrajoli no cree que los jueces deban tener la facultad de ponderar normas y principios de tal manera que puedan determinar que derecho aplicar o “inventar” con base a sus criterios morales, ya que se estaría otorgando a los jueces una labor legislativa, siendo que tiene que ser estrictamente de resolver circunstancias de derecho conforme a la forma escrita.¹³ Ante esta crítica, queda observar que ambos juristas tienen una visión distinta en cuando a la aplicabilidad e interpretación correcta de la norma jurídica, sin embargo, se ha demostrado que si bien tienen opiniones encontradas, se puede aplicar perfectamente la metodología de cada uno de ellos en un mismo caso jurídico concreto.

No obstante lo anterior, no se puede negar los tintes iusnaturalistas que tiene Ferrajoli, ya que si bien, afirma que las garantías deben de estar positivizadas en un sistema normativo, no menos es cierto que dichas normas y principios tienen sus bases en el iusnaturalismo, como el derecho a la libertad, igualdad y a la vida. En ese sentido, retoma pensamientos del iusnaturalismo y hace una mezcla de ideologías en la cual trata de poner al iuspositivismo como centro del derecho, sin dejar de lado la parte natural del derecho.

¹² Ferrajoli L., *Constitucionalismo principalista y constitucionalismo garantista*, Universidad de Roma III, 2010, Pag.44

¹³ *Ibidem*, Pag. 44-45

Es así como, podemos considerar al garantismo jurídico como una ideología, una forma de pensar sobre el derecho, en la cual diversos autores, principalmente Luigi Ferrajoli nos muestra su funcionalidad y que en la época contemporánea ha tomado cada vez más fuerza en el derecho actual a través de la visión neoconstitucionalista, en la integración y reconocimiento de derechos humanos, garantías procesales y principios generales, los cuales, de acuerdo a la teoría garantista, deben estar presentes en cada proceso con el fin de evitar abuso del poder por parte del Estado.

Esta teoría es una de las bases primordiales de este trabajo de investigación, ya que el reconocimiento y el respeto de las garantías procesales (como lo es la presunción de inocencia), es uno de los pilares de esta teoría, realizando una visión crítica del derecho positivo vigente, con la intención de generar un respeto a los derechos humanos y garantías básicas, realizando una interpretación metódica de la norma en ese sentido, minimizando así un abuso por parte del Estado, quien tiene un poder tan vasto que es necesario restringirlo o limitarlo con la aplicación de estas garantías. Esta teoría ha permeado en el neoconstitucionalismo actual y en el camino del reconocimiento y aplicación de los derechos humanos.

Ahora bien, durante el desarrollo del presente trabajo de investigación se descubrirá si de acuerdo con la legislación y criterios de los tribunales mexicanos, incluyendo a la suprema corte de la justicia de la nación, existe un reconocimiento expreso o tácito del principio de presunción de inocencia aplicado a la materia fiscal, por lo que esta teoría garantista servirá para explicar la presunción de inocencia como principio reconocido en la constitución y luego se determinará su aplicabilidad a la materia fiscal y si de acuerdo con la siguiente teoría, es posible tomar en cuenta los derechos fundamentales como aplicables en materia fiscal.

B) Teoría de los derechos fundamentales.

Los derechos fundamentales se han convertido en una serie de normas y principios indispensables en la aplicación del derecho, ya que el proceso del llamado neoconstitucionalismo, obliga al Estado mexicano a velar por los derechos humanos e inclusive los pone a un nivel constitucional. Estos derechos, han tenido un gran auge en el sistema jurídico mexicano desde la reforma del 2011 a la carta magna y con la globalización, se ha internacionalizado cada vez más el respeto y reconocimiento a los derechos humanos.

Al hablar de derechos fundamentales es importante referir a Robert Alexy. Este autor desarrolla la teoría de los derechos fundamentales desde una perspectiva amplia. En esta teoría, Alexy propone investigar las estructuras jurídicas de los derechos fundamentales, mencionando que estos derechos refieren a aquellos que están expresados en las constituciones nacionales.

Para dar un contexto más preciso, Alexy da un panorama sobre el papel de los derechos fundamentales en las regulaciones normativas y en la práctica, diciendo que:

En los sistemas jurídicos el papel de los derechos fundamentales se debe a la práctica jurídica, y dentro de esta práctica jurídica este papel se manifiesta el razonamiento práctico. Desde un punto de vista crítico se podría decir que los derechos fundamentales son promovidos por la práctica jurídica e institucionalizados por la decisión política¹⁴.

El razonamiento jurídico afronta el tema de los derechos a través de la fórmula de ponderación o balanceo, desde luego, no como método más o menos de elección discrecional, sino bajo las estrictas leyes de la argumentación jurídica.¹⁵

¹⁴ Alexy, R.: *Derechos, razonamiento jurídico y discurso racional*, Alicante, 1945, pag. 31

¹⁵ Idem, P. 32

Ahora bien, en ese mismo orden de ideas, no está de más mencionar a Ronald Dworkin, quien da una visión de los derechos humanos desde una acepción moral/religiosa, justificando estos derechos en el iusnaturalismo y haciendo una crítica al escepticismo. Dworkin menciona que los derechos humanos en general proceden de los derechos naturales; de estos últimos se suponía a su vez que eran vástagos del derecho natural, que, al menos en la tradición expositiva central de esta idea, se interpretaba como derecho divino.¹⁶

Por lo tanto, se puede deducir que los derechos humanos/fundamentales no son aquellos dictados por los legisladores constituyentes, sino que son derechos inherentes a los seres humanos, que desde la antigüedad fueron concebidos como algo “divino”, que ya estaba implícito que todas las personas gozaran de estos por naturaleza y que, por lo tanto, deben estar garantizados por el estado.

Es importante mencionar la diferenciación que realiza Robert Alexy entre reglas y principios. Para este tratadista, existe una diferencia estructural en las mismas, diciendo que los principios son normas con un valor de generalidad alto, por el contrario las reglas tienen un valor relativamente bajo de generalidad. Los principios son pues, normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. En cambio las reglas, son normas sencillas que tienen solamente una resupuesta en cuanto a su aplicación, es decir pueden ser cumplidas o no, pero no se “ponderan” como lo que sucede en los principios.¹⁷

Ahora bien, respecto de este mismo tema, Luigi Ferrajoli ha dicho al contrario de Alexy; que no existe una diferencia estructural entre reglas y principios, sino más bien la diferencia es de estilo. Es así como Ferrajoli, sostiene que no existe una real diferencia entre reglas y principios, ya que ambos son normas que

¹⁶ Dworkin, R. *Juisticia para Erizos*. 1a. Ciudad de México: Fondo de cultura económica, 2014, pag.325

¹⁷ Alexy, R.. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios constitucionales, 1993, pag. 82-85.

establecen ciertas regulaciones y que necesariamente si se viola una regla, se estaría violando un principio, por lo que estructuralmente todo está ligado.¹⁸

En una opinión particular a este tema particular, se considera acertada la postura de Ferrajoli en cuando a que todo es un sistema de normas que están vinculados entre si. Sin embargo, si existe una diferenciación importante entra reglas y principios, siendo que estos son los rectores del sistema jurídico y se tiene que privilegiar su superioridad y ponderación como bien lo menciona Alexy.

Si bien, dentro de esta teoría Alexy explica como se pueden formular los derechos fundamentales de diversas perspectivas, como la histórica, filosófica y sociológica; el mismo autor menciona que, para poder dar una respuesta a lo que es jurídicamente debido, hay que conocer el derecho positivamente válido. La teoría jurídica de los derechos fundamentales de la ley fundamental es una teoría inserta en el contexto de 3 dimensiones (la jurídica, la analítica y la empírica) orientada a la tarea práctica de la ciencia del derecho.¹⁹

Es así pues que para Alexy, en la teoría de los derecho fundamentales se consideran los problemas que se plantean en todos lo derechos fundamentales.²⁰ Alexy pone a estas normas en la cúspide de la pirámide del derecho, diciendo que estas deben estar reconocidas en la constitución y deben respetarse. En ese sentido, está claro que la constitución no solamente organiza la estructura del poder y reconoce y tutela derechos civiles, políticos y socioeconómicos, sino también los promueve.²¹

Dicho lo anterior, es importante mencionar el método de interpretación desarrollado por el propio Alexy, llamado **ponderación o balanceo**. A través de

¹⁸ Ferrajoli L. *Constitucionalismo principialista y constitucionalismo garantista*, Universidad de Roma III, Doxa, cuadernos de filosofía del derecho, 2010, Pag.34,35,36

¹⁹ Idem. Pag. 34

²⁰ Idem 41.

²¹ Birtdart Campos, German J. *Estado y Consititución*. MÉXICO: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1993.

este método se explica como las soluciones jurídicas no pueden alcanzarse tan solo por la argumentación moral, sino por la ponderación de los derechos constitucionales y la racionalidad jurídica.²² En ese sentido, la ponderación otorga un peso a cada principio fundamental y valora cual de ellos tiene mayor peso de acuerdo a su aplicación práctica en caso de una controversia. Cabe mencionar que este método de ponderación está reconocido en nuestra constitución federal en el artículo 107 fracción X al establecer:

Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes (...) Los actos reclamados podrán ser objeto de suspensión en los casos y mediante las condiciones que determine la ley reglamentaria, para lo cual el órgano jurisdiccional de amparo, cuando la naturaleza del acto lo permita, deberá realizar un **análisis ponderado** de la apariencia del buen derecho y del interés social.

Ahora bien, este formula de ponderación ha sido adoptada por los tribunales federales al momento de resolver controversias, atendiendo a lo dicho por Alexy. Inclusive, podemos denostar como se ha dado un reconocimiento expreso del poder judicial federal mexicano sobre este método. Para reforzar lo anterior se cita la siguiente tesis aislada que explica la aplicación y alcances de la ponderación:

Tesis

Registro digital: 2022079

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época

Materia(s): Constitucional

Tesis: I.4o.A.4 CS (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

Libro 78, Septiembre de 2020, Tomo II, página 967

Tipo: Aislada

PRINCIPIO DE PONDERACIÓN. CONTENIDO Y ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.

Los derechos fundamentales, entendidos como principios, constituyen mandatos de optimización, en la medida en que son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, en atención a las perspectivas fácticas y jurídicas. La realización de tales perspectivas se relaciona con el principio de ponderación, el cual conlleva la creación de una jerarquía axiológica entre principios y objetivos en controversia y conduce a cambiar el valor comparativo de éstos. Dicho principio se integra, a su vez, con los siguientes **subprincipios** que expresan la idea de optimización: **idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto**. A través de los subprincipios de idoneidad y de necesidad se logra la optimización de las perspectivas fácticas. El primero de los

²² Guibourg, Ricardo A. «Alexy y su fórmula del peso .» s.f.pag. 1-14

mencionados (idoneidad) es una manifestación de la idea del Óptimo de Pareto, de acuerdo con el cual, una posición puede ser mejorada sin que resulten perjuicios para otra, lo que implica excluir la aplicación de medios que, como mínimo, perjudiquen la realización de un principio sin favorecer al menos uno de los objetivos a cuya consecución debe servir. El subprincipio de necesidad postula que, de dos medios que favorezcan igualmente bien a un primer objetivo, se elige aquel que afecte menos intensamente a un segundo objetivo. Finalmente, el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto se circunscribe a la optimización de las perspectivas jurídicas y se identifica con la denominada "ley de la ponderación", la cual postula que, cuanto mayor sea el grado de incumplimiento o menoscabo de un principio, mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro".²³
(Énfasis añadido)

Esta teoría servirá de apoyo sin duda al tema de investigación propuesto, ya que la presunción de inocencia es un principio reconocido en la ley fundamental (constitución); y en consecuencia, debe ser respetado y reconocido por el Estado todo lo establecido en ésta, sino que debe también ser promovido. En relación con lo anterior y tomando como base la teoría de Alexy, al momento de la aplicación o restricción de los derechos humanos en donde exista una diferencia sobre cual debe prevalecer, debemos aplicar el método de ponderación tomando en cuenta los 3 subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad; para poder así aplicar el mejor derecho de acuerdo al valor de importancia de cada uno.

1.3 Los derechos de los contribuyentes en el marco internacional.

Una vez analizadas las teorías bases de esta investigación, es importante mencionar como se han reconocido los derechos de los contribuyentes en el marco internacional. Por ello se hace mención de los siguientes documentos en los cuales se hace alusión a los derechos de los contribuyentes:

1.- Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José).

Si bien no es propiamente un documento que hable exclusivamente de los contribuyentes, si establece los principios y garantías básicas que deben tener las personas en el entorno de los derechos humanos. En este documento se

²³ Tesis: I.4o.A.4 CS (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 78, Septiembre de 2020, Tomo II, página 967.

reconocen una serie de principios y derechos tales como el tema central de nuestra tesis, “presunción de inocencia”, derecho de audiencia, derecho a la integridad física, psíquica y moral, derecho a una defensa legal asistida por el Estado, derecho a la indemnización, legalidad y retroactividad de la ley, igualdad ante la ley y protección judicial.

Dentro de dicha convención interamericana de derechos humanos, se establece en su artículo 8 referente a las garantías judiciales que:

1.- Toda persona tiene derecho a ser oída, con las **debidas garantías** y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter.²⁴

En ese sentido, se puede observar en este tratado que dichas disposiciones tienen la misma fuerza normativa que nuestra constitución federal de conformidad con el artículo 133 constitucional, se está reconociendo las garantías procesales que se deben respetar y cuidar en diversas materias del derecho, como lo es, de manera explícita la materia fiscal.

Este documento será tratado más a fondo en el capítulo 2 del presente trabajo de investigación, ya que justamente hace referencia y define algunos principios fundamentales que rigen en México, como lo es, nuestro concepto de presunción de inocencia, el cual abordaremos a lo largo del presente trabajo de investigación y se hará un análisis del mismo en la presente tesis.

2.- Declaración Universal de Derechos Humanos.-

Al Igual que el documento anterior, esta declaración hace alusión a los derechos humanos básicos de todas las personas y aunque no se establecen derecho

como tal a los contribuyentes, si mencionan los principios que son aplicables a todas las personas para garantizar sus derechos humanos básicos.

3.- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

En este documento fija una postura no vinculante, pero da una forma de pensamiento de algunos de los países y tratadistas involucrados, en donde se establecen derechos de los Estados frente a las actuaciones de los contribuyentes como los principios de tributación territorial, principio de plena competencia y principio de inmunidad soberana. Sin embargo, podemos encontrar varios principios reconocidos para los contribuyentes como lo es el principio de proporcionalidad y equidad tributaria, mismos que también están reconocidos en el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución federal.

5.- Acuerdos para evitar la doble tributación.

En estos acuerdos celebrados por los países entre los cuales está incluido México, se busca evitar que exista una doble carga tributaria a los contribuyentes. Este principio surge a partir de los tratados de libre comercio y es un derecho otorgado a los contribuyentes por los Estados para fomentar la inversión y evitar abusos en materia tributaria, ya que han surgido diversos conflictos sobre el cobro de impuestos por cada estado, por lo que se tuvo la necesidad de llegar a acuerdos para no afectar a los contribuyentes de una manera severa y por supuesto a los Estados.

6.- Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del instituto latinoamericano de derecho tributario.-

Este documento fue signado y creado por instituciones académicas de diversos países incluido México, cuyo objeto es precisamente la difusión e investigación del

²⁴ Convencion Americana Sobre Derechos Humanos, 1969.

derecho tributario, los retos que existen y la implementación de jornadas para la actualización de los temas en materia fiscal, realizando recomendaciones a los estados respecto de los temas tributarios.²⁵

En este documento, ya se hace una especificación de los derechos de los contribuyentes en concreto, definiendo algunos de ellos y realizando recomendaciones al respecto de su reconocimiento e implementación en cada estado. Algunos de los derechos definidos en dicho documento se encuentran los siguientes:

I.- **Derecho a la presunción de inocencia**, que se traduce en el efecto suspensivo de todos los recursos administrativos o jurisdiccionales contra sanciones, lo que implica que sólo puedan decretarse medidas cautelares contra los contribuyentes y ejecutarse las resoluciones sancionatorias si se trata de cosa juzgada.²⁶

II.- Derecho a la irretroactividad y la anterioridad de las normas tributarias materiales o sustanciales.

III.- Derecho a la inviolabilidad del domicilio tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas.

IV.- Derecho a que no se viole, con ocasión de investigaciones fiscales, el secreto de las comunicaciones.

V.- Derecho a la información y asistencia que le sea requerida por los contribuyentes.

VI.- Derecho a obtener respuesta a las consultas que formulen los contribuyentes

VII.- Derecho a la iniciación del procedimiento amistoso para la resolución de controversias.

²⁵ Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del instituto latinoamericano de derecho tributario, Montevideo, 9 de noviembre de 2018.

²⁶ Art. II 4 párrafo 90) de la Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del instituto latinoamericano de derecho tributario.2018.

VIII.- Derecho a la no discriminación.- Derecho a que no tengan lugar tratamientos diferenciados cuando el contribuyente se encuentre en una situación idéntica en términos comparables a la de otro contribuyente.

IX.- Confianza legítima.- Derecho a la inmodificabilidad de las situaciones jurídicas frente a cambios imprevisibles, siempre que se dé el requisito de un acto o comportamiento de la Administración que puede generar confianza.

X.- Principio de legalidad y reserva de ley.

XI.- Derecho a que se apliquen en materia de infracciones y delitos tributarios los principios penales de legalidad, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, así como los principios de razonabilidad y proporcionalidad de las infracciones y delitos con las sanciones y penas.

Como podemos observar, dentro del marco internacional ya sea a través de documentos académicos no vinculantes, como vinculantes al tratarse de acuerdos internacionales debidamente sancionados por México, existe un reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes, que tienen como objetivo el evitar los abusos por parte del Estado, garantizando derechos y principios básicos a los que se pueda acudir en caso de ser necesarios.

De igual forma, de acuerdo con la Corte interamericana de los derechos humanos, la restricción de derechos es posible de conformidad con el propio artículo 30 de la convención interamericana de los derechos humanos, siempre y cuando emane de una ley formal y material y se persiga con fines de interés público²⁷. Sin embargo, estas restricciones como bien lo dice la referida corte, no pueden ser subjetivos o que la ley deje a criterio de la autoridad si se toma una decisión o no que pueda restringir o violentar derechos humanos, además que siempre han jugado con el concepto de interés público, porque basta con emitir un decreto para que alguna cuestión, inclusive de interés político ya se le llame de interés público.

²⁷ Corte Interamericana de Derechos Humanos, opinión consultiva oc-6/86, del 9 de mayo de 1986

No obstante lo anterior, como también se puede apreciar en estos y otros ordenamientos jurídicos internacionales, también se protege el interés de los propios estados, ya que uno de los principios tributarios justamente es la recaudación para el destino al gasto público para que el estado pueda cumplir sus fines. No obstante en documentos más recientes como lo es la carta de los derechos de los contribuyentes antes mencionada, se puede revisar como se han detectado abusos por parte de la autoridad al momento de fiscalizar a los contribuyentes, permitiendo que exista una duda razonable sobre la violación o no de derechos humanos, lo que ha generado controversia y discusión entre los expertos en la materia tributaria.

1.4 Causas de la violación o restricción de los derechos humanos en materia fiscal.

Anteriormente ya se ha mencionado que, dentro de las discusiones en los tribunales y doctrinistas en el ámbito nacional como internacional, se ha refutado sobre la aplicación de derechos humanos en materia tributaria, así como el respecto a los principios tributarios y el reconocimiento de los mismos en las legislaciones de los estados.

Dentro de lo investigado en este trabajo, se ha detectado que una de las causas principales por las que el Estado ha optado por violar o restringir los derechos de los contribuyentes, es debido a la baja recaudación que ha tenido el estado mexicano a lo largo de su historia, que esto tiene que ver también desde luego, con un factor sociológico y cultural de nuestro país. Anteriormente, los mayores ingresos del país eran obtenidos por medio de la venta de materias primas, principalmente el petróleo, no obstante, ante un mundo más globalizado y la necesidad de no depender de los ingresos por la venta de productos no renovables, se ha optado por obtener más ingresos por medio de las contribuciones a los gobernados, lo que ha generado que de una manera desesperante, se haga inclusive, en muchas ocasiones, a costa del respeto a los derechos de los contribuyentes.

De acuerdo con el estudio “Evasión y equidad en América Latina” publicado en 2010 por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe por sus siglas CEPAL, se muestra que los países de América Latina, incluido México, se caracterizan por tener una baja presión tributaria, una estructura sesgada hacia impuestos regresivos y tasas de elusión fiscal bastante elevadas, lo que genera un gran problema en la recaudación de obligaciones fiscales, generando dificultades de liquidez para el Estado y la posibilidad de aumentar el gasto público. Esto ha ocasionado que el Estado mexicano aplique políticas que van encaminadas a recaudar, sin importar la violación o restricción de los derechos humanos con el único fin de recaudar contribuciones.²⁸

Ante la imposibilidad del Estado mexicano de crear mecanismos eficaces para la recaudación de contribuciones, se ha optado por realizar restricciones a los derechos humanos de los contribuyentes, dando facultades extremadamente poderosas a las autoridades en materia fiscal, permitiendo un abuso por parte del poder ejecutivo en materia tributaria dejando a criterio de esta el poder vulnerar los derechos de los contribuyentes a través de mecanismos de uso excesivo de la fuerza, ya que, la fuerza no solamente es la que se aplica mediante medios de violencia física, sino también psicológica, y en el caso de la autoridad fiscal, con las facultades de realizar revisiones cuantas veces quiera, aplicando medidas precautorias sin justificación en muchos casos y revirtiendo cargas probatorias a los gobernados que muchas veces son difíciles de probar sino es que imposibles, genera sin duda un tema al que se le tiene que prestar atención ya que pudiera vulnerar los principios básicos de todo proceso y abonando a un estado tirano que puede perjudicar a sus ciudadanos sin pruebas.

²⁸ Wilson Loaiza, F. M.. *Las 15 acciones recomendadas por la ocde en materia de BEPS*. Fisco Actualidades, 18, IMCP, 2016, Pag. 2-8.

Esto sin duda es parte de la exposición de motivos en cada reforma fiscal, reformas que en la última década, han sido cada vez más agresivas para los contribuyentes en México. Cada año se espera por parte de los gobernados una reforma fiscal, con reglamentaciones cada vez más duras, que si bien tienen la intención de complementar la obligación de todos los mexicanos a contribuir al gasto público tal como lo establece el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, con el argumento de que el Estado necesita recursos para cumplir con su objeto y asegurar el bien común; la realidad es que cada vez más se torna una situación de poder descontrolado a la autoridad fiscalizadora, causando un gran temor por parte de los contribuyentes en relación a un posible abuso por parte de esta autoridad.

El problema de lo anterior, no radica eventualmente en que la autoridad pueda cobrar, lo que por derecho le corresponda para satisfacer sus fines, sino que, al momento de hacerlo, puede tomar 2 vertientes peligrosas. La primera es que pueda perjudicar a inocentes, como resultado de equivocaciones de la propia autoridad como lo fue el caso de Noemí Gonzalez Valencia, un homónimo de la cuñada del narcotraficante con el alias de “El Mencho”, en donde como parte de las operaciones de “Agave Azul”, implementadas en 2020 por parte de la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, congelaron por error las sus cuentas bancarias, en donde ella menciona que se dedica a vender computadoras y que vive “al día”, generando un gran daño para ella y su familia²⁹. La segunda vertiente peligrosa es justamente, conociendo la autoridad su gran poder, lo utilice para perseguir a los opositores políticos del gobierno en turno, realizando actos violatorios de derechos a “los enemigos”.

En ese sentido, se puede poner en duda si se justifica la evasión y la elusión fiscal, o los actos de corrupción o enriquecimiento ilegítimo que puedan resultar como parte de las facultades de comprobación de la autoridad a costa

²⁹ La silla Rota, diario independiente, 05 de Agosto del 2020.

de la violación de los derechos de los contribuyentes, que en algunos casos hipotéticos y reales, puede significar un grave daño a los ciudadanos al estar indefensos ante posibles abusos y/o confusiones por parte del propio Estado.

El endurecimiento de la política tributaria en el estado mexicano, tiene su justificación teórica en el derecho positivista, estableciendo que por el simple hecho de estar consagrado en la norma jurídica escrita emitida conforme a los lineamientos legislativos, debe ser una norma obedecida, aun si fuera injusta, argumentando que el principio de destino al gasto público de los recursos es primordial para solventar las necesidades del Estado, estableciendo como criterio en algunas sentencias del poder judicial que está por encima “el interés público” respecto de intereses particulares, que si vemos todo dentro de un mismo sistema, el interés de los particulares al final es parte del mismo interés público.

Además, como si se tratara de un derecho aplicado a un enemigo, en donde podemos citar a Gunter Jakobs quien explica su teoría del derecho penal del enemigo, a través de la cual justifica como el estado puede restringir derechos humanos a ciertos individuos con conductas que violentan gravemente a la sociedad. Entonces, bajo este mismo punto, se han restringido derechos de los contribuyentes para cumplir con el fin del derecho fiscal en favor del Estado, que es la acumulación de capital a través de la recaudación de contribuciones. No obstante, se han estado aplicando principios del derecho penal del enemigo, volviendo al contribuyente enemigo del Estado y la sociedad, violando y restringiendo cada vez más los principios básicos para su defensa.

Nótese que, de acuerdo con esta teoría de derecho penal del enemigo, este se caracteriza por tres elementos principales. En primer lugar, se constata de un amplio adelantamiento de la punibilidad. En segundo lugar, las penas previstas son proporcionalmente altas; y en tercer lugar determinadas garantías procesales

son relativizadas o incluso suprimidas.³⁰ Conforme a lo anterior, es claro que se puede encuadrar en los supuestos anteriores, sobre todo en cuanto a las garantías procesales suprimidas; incluso la desproporcionalidad de las penas, ya que en materia de comercio exterior, las multas por la omisión de contribuciones puede alcanzar el 120% ciento veinte por ciento del monto de las cuotas omitidas.

Ahora bien, es importante hacer la relación del derecho penal con el Derecho Fiscal, campo jurídico pilar de esta investigación. La relación que tienen estos 2 derechos es más que clara; ambos son derecho público y son punitivos del Estado. Tanto en el derecho penal como en el fiscal, el Estado vigila y castiga determinadas conductas establecidas en las legislaciones correspondiente, inclusive existe un cúmulo de conceptos denominados “delitos fiscales”, por lo que no podemos negar su relación sistémica. Además, el derecho del enemigo no solo se aplica al derecho penal, sino a diversas ramas del derecho como puede ser la civil con la extinción de dominio, la laboral y la fiscal por mencionar algunas.³¹

1.4 La presunción de inocencia como principio jurídico.

1.4.1 Concepto.-

Para continuar con el presente trabajo de investigación y haciendo elusión al título del mismo, es importante primeramente definir el concepto de presunción de inocencia de acuerdo a las acepciones propias de la doctrina y del marco jurídico regulatorio que evoca este derecho, por lo que, en un plan inductivo tendremos que atender a sus raíces etimológicas.

La palabra presunción proviene del latín *praesumptio*, -ōnis, acción y efecto de presumir. Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado. Presumir. Del latín *praesumere*, sospechar, juzgar o conjeturar

³⁰ Jakobs, Gunter, y Manuel Cancio Meliá. *Derecho Penal del Enemigo*. 1a. Madrid: Civitas, 2003, pag.79

algo por tener indicios o señales para ello.³² En ese sentido, la palabra inocencia proviene del latín *innocentia*, estado del alma limpia de culpa, exención de culpa en un delito o en una mala acción.³³

Ahora bien en un sentido doctrinal, nos dice Ana Dulce Aguilar que la presunción de inocencia es un principio fundamental del derecho procesal que informa la actividad jurisdiccional como regla probatoria y como elemento fundamental del derecho a un juicio justo”.³⁴

Por su parte Miguel Angel Aguilar menciona que la presunción de inocencia no sólo debe ser una garantía procesal, sino un principio de los sistemas democráticos que limitan el monopolio legítimo de la fuerza, en donde sus sistemas penales deben garantizar mecanismos de defensa que permitan demostrar la inocencia a los acusados.³⁵

Ahora bien, Rafael de Pina Vara nos da una visión más amplia de la definición de presunción y presunción de inocencia, lo cual considero importante señalar ambos. Para este autor presunción significa *“Operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existen de otro desconocido o incierto”*.³⁶

En ese mismo orden de ideas, este mismo autor nos define presunción de inocencia como *“principio generalmente admitido que exige para la sanción de la persona acusada de prueba evidente y plena de que es autora del acto delictivo objeto de la acusación. Esta presunción se basa en la consideración elemental de*

³¹ Padilla Sanabria Lizbeth X., Tópicos jurídicos, Ciudad de México, Editoria Flores, 2020, pag. 84.

³² Diccionario de la real academia de la lengua española, año de consulta Noviembre del 2021.

³³ Diccionario de la real academia de la lengua española, año de consulta Noviembre del 2021.

³⁴ Aguilar García, Ana Dulce. *Presunción de inocencia* .1a. Ciudad de México: CNDH, 2013, pag. 15.

³⁵ Aguilar López Miguel Ángel, *Presunción de inocencia derecho humano en el sistema penal acusatorio*, 1a, Ciudad de México, Instituto de la judicatura federal, 2015

³⁶ De Pina Vara, Rafael. *Diccionario de derecho*. 37. Ciudad de México: Porrúa, 2012, pag. 416

que toda persona tiene derecho a ser tenida como no culpable en tanto no se le considere lo contrario.”³⁷

Una vez analizadas las definiciones doctrinales, la primera sala ha dado algunas definiciones de este principio como la que menciona en la tesis jurisprudencial 1a./J. 23/2015 (10a.) estableciendo que el principio de presunción de inocencia “*se define como el derecho de toda persona acusada de la comisión de un delito, a ser considerada como inocente en tanto no se establezca legalmente su culpabilidad y que, por su naturaleza, es propio del derecho sancionador (...) la Sala ha hecho extensiva la aplicación del mencionado principio al derecho administrativo sancionador*”.³⁸

A partir de estas definiciones del principio de presunción de inocencia, podemos darnos cuenta que es un concepto que tiene diferentes acepciones y que ha sido uno de los conceptos que más ha variado en cuanto a su aplicación con cada una de las reformas en las que se pone en duda la vulnerabilidad de este principio. Inclusive hasta la misma corte ha tenido resoluciones y criterios encontrados en ese sentido, lo que supondría que no existe un acuerdo absoluto sobre la definición en concreto de este principio y su aplicación.

Lo que si nos queda claro es que, este principio es uno de los más básicos del derecho y una garantía procesal indispensable en todo procedimiento en donde el Estado ejerce sus facultades punitivas frente a los gobernados, ya que funciona como un contrapeso a ese poder del Estado de sancionar y afectar la esfera jurídica de las personas. Este principio establece la regla de que toda persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario, teniendo la carga de la prueba precisamente a quien acusa, es decir a la propia autoridad.

37 Ibidem, 416.

38 Jurisprudencial 1a./J. 23/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, año 2015, Tomo I, página 331.

En ese orden de ideas, se puede afirmar que este principio es universal y que está reconocido en la constitución, tratados internacionales y leyes federales y estatales, porque se trata de una garantía mínima que todas las personas deben tener frente a los abusos que pueda cometer la autoridad; en caso contrario, se caería en el absurdo de que a las personas se les pudiera sancionar por simple sospecha de la autoridad, trayendo como consecuencia una reversión en la carga probatoria.

En conclusión de este apartado, se puede deducir que este concepto ha tenido diferentes criterios en cuanto a su aplicación, a lo largo de las diferentes resoluciones de los tribunales del país, lo que nos deja la tarea de investigar más a fondo este concepto y su aplicación en el tema en concreto de este trabajo de investigación, con la intención de conocer, primero, si se está debidamente reconocido, cual es su alcance y si existe o no una violación a este principio en materia tributaria-administrativa.

1.5.2 Naturaleza jurídica

Una vez analizado el concepto de Presunción de inocencia, desmembrados desde sus raíces etimológicas, semánticas y prácticas, podemos ampliar el panorama sobre la naturaleza de este concepto. Claramente este concepto ha nacido como una garantía del proceso penal. Este concepto ha sido utilizado a lo largo de la historia por infinidad de pensadores, por mencionar alguno de los más significativos, Cesare Beccaria el cual menciona a este principio como “el derecho que cada cual tiene de ser creído inocente”³⁹.

No obstante, este principio surge por la necesidad natural de respetar la dignidad humana, entendida esta como es la base del ordenamiento político, jurídico y social de una comunidad, y se asegura su vigencia mediante la defensa y protección de los derechos humanos de la más diversa naturaleza. Lo anterior

con el objetivo de evitar el abuso de la autoridad frente a los gobernados, por lo que no podemos limitarnos a que este principio únicamente puede aplicar al ámbito penal, sino a todos aquellos procedimientos en donde la autoridad ejerza sus facultades punitivas, como lo puede ser por supuesto, en el derecho administrativo.

En la actualidad ha sido posible observar como a través de la evolución del derecho mismo, se ha mostrado la similitud de este principio del derecho penal en su aplicación con el derecho administrativo sancionador, tal como lo ha dicho la corte en la jurisprudencia con la voz *“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”*.

En ese mismo orden de ideas y como se mencionó ya en párrafos anteriores, se puede decir que la naturaleza de este principio es si una garantía procesal de toda persona ser considerado inocente hasta que, la propia autoridad con las pruebas necesarias desvirtue esa presunción; pero también es una manera de limitar el poder del Estado y la fuerza en que ejerce su facultad punitiva frente a los gobernados, de tal manera de que si no existiera este principio, estaríamos a merced del criterio único de la autoridad acusadora y su subjetividad de valorar los hechos, sancionando al gobernado por simple presunción, de tal manera que en muchas ocasiones se vuelven daños irreparables o muy difíciles de componer.

Ahora bien, en nuestro siguiente capítulo abordaremos un principio que va ligado estrictamente a los derechos de los contribuyentes; se trata de la presunción de buena fe consagrada en el artículo 21 de la ley de los derechos del contribuyente, que si bien no es un principio establecido literalmente en la constitución federal, tiene características propias de la presunción de inocencia, con los efectos de que la carga de la prueba sea de quien acusa. En ese sentido,

³⁹ Beccaria, Cesare. *Tratado de los delitos y de las penas*. 1764, edición publicada por la Universidad Carlos III de Madrid en 2015 pag. 34

es muy importante conocer estos derechos y explicarlos a partir de la protección a los mimos.

Conclusiones del capítulo 1

En este capítulo primero abordamos de una manera concreta las principales teorías que basan la investigación propuesta, sentando las bases teóricas y conceptuales de lo que será el proyecto y lo que apoyará a favor o en contra, el planteamiento de la hipótesis. También se abordó la definición del principio de presunción de inocencia y algunas regulaciones internacionales con la intención de comenzar a entrar en materia.

No obstante, aún es el inicio de una investigación y las teorías y conceptos comenzarán a tomar forma a lo largo de esta tesis, la cual intenta explicar el principio de presunción de inocencia, su aplicación y si existe o no una violación o restricción del mismo en materia fiscal-administrativa. A través de las teorías, se intentará explicar este principio y con base a la metodología planteada, realizar una comparación de su aplicación a nivel internacional y nacional, explicando las razones que motivan a una determinada aplicación del mismo.

Ante ello se puede concluir que la presunción de inocencia es un derecho natural inamovible y aplicable en todo tiempo y lugar, teniendo como base la moral y que no es interdependiente en las personas, por lo que, no puede justificarse su restricción ni mucho menos su violación, y debe ser garantizado por el Estado para todos los individuos independientemente de la rama del derecho que soporte.

Capítulo 2.

Antecedentes de la tributación en México y el marco legal sobre la presunción de inocencia y buena fe de los contribuyentes.

2.1 Marco histórico del sistema tributario en México

El sistema tributario en México es tan antiguo, que remontarnos a sus bases históricas, deberíamos acudir al cobro de los tributos por los antiguos mexicas en la etapa precolonial. Con el objetivo de tener una base más actualizada de los antecedentes del sistema tributario, nos enfocaremos en lo que ha ocurrido en la últimas décadas en nuestro país.

En la constitución mexicana de 1824 primeramente, no se estableció razón alguna sobre el pago de contribuciones, por lo que las leyes secundarias se encargarían de esta labor. Fue así como el 16 de noviembre de 1824, el Congreso Constituyente expidió la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, la cual consignaba todas las reglas tributarias, impuestos y principios que regirían es sistema fiscal mexicano en esa época.

Posteriormente en el año de 1857, se modificó la constitución y se agregó el artículo 31 fracción II misma que establecía a su letra:

Art. 31. Es obligación de todo mexicano: (...)

II.- Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y del municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En esta modificación, podemos ver que ya se establece de manera puntual en la constitución federal como una obligación de los mexicanos de pagar contribuciones, bajo el argumento que todos debemos contribuir para los gastos públicos.

Ahora bien, para la constitución 1917 se conservó el texto original y aunque se agregaron más obligaciones, la materia tributaria conservó su redacción:

ARTÍCULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos: I.— Hacer que sus hijos o pupilos menores de quince años, concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación primaria elemental y militar, durante el tiempo que marque la ley de Instrucción Pública en cada Estado. II.— Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar. III.— Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y **IV.— Contribuir para los gastos públicos, así, de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

En esta adición al artículo 31 fracción IV de la constitución, se puede observar como el legislador constituyente ha plasmado y reconocido 4 principios básicos que marcarían el futuro actual de sistema tributarios mexicano que son, la proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público de los recursos. En ese sentido, se puede apreciar como se ha positivizado en la constitución federal algunos de los derechos de los contribuyentes, generando de acuerdo a lo dicho por Luigi Ferrajoli esa obligación del Estado para garantizar esos derechos reconocidos.⁴⁰ No obstante, no solamente se puede afirmar que estos principios son los únicos aplicables en materia tributaria, sino que existen todo un cúmulo de derechos humanos reconocidos en la constitución y que deben aplicarse en la materia tributaria, como lo es la presunción de inocencia en lo modalidad de buena fe.

A través de la serie de reformas constitucionales que ha sufrido nuestra constitución a la fecha, nunca se ha modificado esta obligación de los mexicanos a

⁴⁰ Ferrajoli, L, Sobre los derechos fundamentales..., op. cit. 23

contribuir a los gastos públicos, al ser parte del sistema económico del Estado y que al contrario de restarle importancia, se ha fortalecido a través de el endurecimiento de las medidas de fiscalización a los contribuyentes y la restricción de algunos derechos en materia tributaria, precisamente para evitar afectar al propio sistema económico.

El estado tiene varias formas de obtener recursos, como puede ser a través de las empresas paraestatales, cobro de servicios, emisión de títulos de valor como es en el caso de México los CETES o Tesobonos, empréstitos y por supuesto, los recursos obtenidos a través de las contribuciones de los gobernados, que sin duda, se ha vuelto uno de los más importantes ingresos del estado en los últimos años, por lo que, la regulación de la materia tributaria ha sido una de las dicusiones que más énfasis se le ha dado en los congresos.⁴¹

Algunos ejemplos con respecto a la restricción de derechos, notándose una evidente protección al sistema económico, se puede ver en el artículo 107 de la constitución actual, misma que señala:

Artículo 107.- (...) Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los Tribunales Colegiados de Circuito establezcan jurisprudencia por reiteración, o la Suprema Corte de Justicia de la Nación por precedentes, en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, su Presidente lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.

⁴¹ Garcia López, L, *Derechos de los contribuyentes*, UNAM, 1ª, 2000, pag. 3.

En ese mismo orden de ideas podemos analizar lo que establece el artículo 35 que a la letra dice:

Artículo 35. Son derechos de la ciudadanía:

VIII. Votar en las consultas populares sobre temas de trascendencia nacional o regional, las que se sujetarán a lo siguiente:

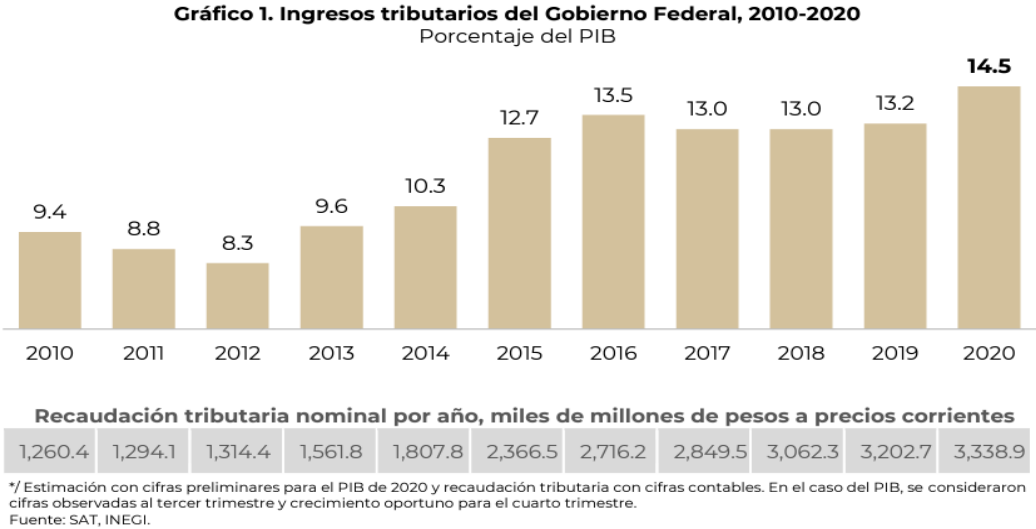
3o. No podrán ser objeto de consulta popular la restricción de los derechos humanos reconocidos por esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, ni las garantías para su protección; los principios consagrados en el artículo 40 de la misma; la permanencia o continuidad en el cargo de los servidores públicos de elección popular; la materia electoral; **el sistema financiero, ingresos, gastos y el Presupuesto de Egresos de la Federación**; las obras de infraestructura en ejecución; la seguridad nacional y la organización, funcionamiento y disciplina de la Fuerza Armada permanente. La Suprema Corte de Justicia de la Nación resolverá, previo a la convocatoria que realice el Congreso de la Unión, sobre la constitucionalidad de la materia de la consulta...

Sistematizando lo anterior, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 107 y 35 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se está estableciendo una limitante a las garantías y derechos establecidos en la constitución. Por un lado, el artículo 1 constitucional, nos dice que todos gozamos de derechos humanos reconocidos en la constitución y en los tratados internacionales, pero en ese mismo artículo establece que serán conforme con las limitaciones que la propia constitución establezca. En ese sentido, se puede observar como algunas de estas limitaciones son propiamente en materia tributaria, en donde la propia constitución restringe los derechos humanos de los ciudadanos, cuidando y protegiendo al sistema económico.

Ahora bien, volviendo a los antecedentes de la tributación en México, uno de las legislaciones más enigmáticas en la materia tributaria es el código fiscal de la federación, mismo que fue publicado en el Diario oficial de la federación el 31 de diciembre de 1981. Por supuesto, que el código actual no es el mismo que aquel publicado en esa época, ya que ha tenido una infinidad de reformas, que inclusive podemos considerar como una de las legislaciones más dinámicas que existen en nuestro país, por lo que al hablar de las leyes tributarias es complicado, ya que su

actualización es constante al estarse legislando con prospectiva, con el fin de evitar la evasión y elusión fiscal.

Ahora bien, es importante mencionar que la tributación en México ha crecido significativamente en las últimas décadas, probablemente como resultado de las políticas de fiscalización, acompañadas de reformas a los códigos y leyes fiscales. En ese sentido, conforme con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, en una visión cuantitativa de los resultados obtenidos, del 2010 al 2020 la recaudación pasó de \$1,260.4 millones de pesos a \$3,338.9 millones de pesos, un crecimiento del 264.9% en una década y el más importante en recaudación en la historia del país.⁴² En la siguiente gráfica podemos observar cual ha sido el crecimiento de la recaudación del Estado mexicano por concepto de contribuciones en los últimos años:



Como se puede observar el crecimiento entre el 2010 y el 2020 fue un paso importante para la recaudación en México, en donde en 2010 las contribuciones representaban únicamente el 9.4 del PIB nacional y ahora en 2020, representan el 14.5%. Lo anterior ha consolidado la idea del gobierno mexicano de ir por “el buen

⁴² Servicio de Administración Tributaria, Evolución de la Actividad Recaudatoria en 2020, 2021.

camino” hacia una fiscalización cada vez más dura hacia los contribuyentes, sin importar en muchos casos, la restricción y/o violaciones de derechos de los gobernados.

Con base en lo anterior, habrá que estar muy pendiente de los datos de la década siguiente, analizando el impacto de la política fiscal, pero no solamente en el ámbito cuantitativo, sino que se observe también otros aspectos como puede ser el social, para evaluar si la recaudación en verdad está cumpliendo con los fines del estado del bien común o hay que replantear los objetivos.

2.2 El sistema impositivo mexicano moderno

El sistema impositivo mexicano en la actualidad tiene una estructura bastante robusta, ya que al ser una república con Estados y Municipios con cierta autonomía, cada uno tiene su propia hacienda y cada uno cobra las contribuciones que en el ámbito de sus respectivas competencias les corresponden. En materia Federal, se cuenta con un órgano de fiscalización al cual denominamos Sistema de Administración Tributaria (SAT), el cual es un organismo público desconcentrado de la secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El cobro de contribuciones, como se ha dicho a lo largo de este trabajo de investigación, es una de las labores principales del estado, al ser la obtención de recursos uno de los actos que más importan al gobierno, ya que a través de estos es como puede cumplir con sus objetivos. Es por ello que la justificación del cobro de impuestos atiende a la necesidad del estado de solventar sus gastos para atender las necesidades sociales.

El Sistema de Administración Tributario mexicano, tiene como característica principal que al ser un órgano desconcentrado goza de cierta autonomía técnica y de decisión de acuerdo a la propia ley orgánica que establece su creación, por lo

que ha resultado ser un organismo eficiente y que ha evolucionado mucho desde su creación y el inicio de sus funciones el 01 de Julio de 1997.⁴³

Desde su creación, el SAT ha sido el encargado de la fiscalización de los contribuyentes en el país, cuando a contribuciones federales se refiere. En ese sentido, las facultades que se le han otorgado a este organismo desde su creación a la fecha, han variado significativamente, sobre todo en la década pasada, cuando comenzaron las reformas fiscales en contra de los precios de transferencia por el programa BEPS multirreferido y a recomendaciones de organismos internacionales como la CEPAL y la OCDE.

En esa tesitura, queda claro que el SAT como ejecutor del sistema tributario mexicano en materia federal, ha sido durante todo este siglo XXI el encargado de cumplir con esa función del estado de recaudar impuestos y demás contribuciones, teniendo entre su cúmulo de facultades, las de comprobación y sanción en caso de detectarse infracciones a la norma tributaria.

No obstante, en México existen 32 estados de la república, los cuales tienen una estructura propia para el cobro de sus contribuciones estatales. En análisis de lo anterior, recordemos que la constitución federal establece lo siguiente “Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”⁴⁴. En ese sentido se puede argüir que aquello que no está reservado para la federación puede ser sujeto de impuestos por parte de los Estados, por lo que, los estados, siguiendo los principios constitucionales, pueden crear sus leyes en donde se prevea el pago de algún tributo en particular. En ese sentido, cada estado de la unión tiene un organismo encargado de la hacienda pública para el cobro de contribuciones locales; y los municipio también tienen su propio órgano hacendario que es la tesorería municipal, encargada del cobro de impuestos,

⁴³ Servicio de Administración Tributaria, 2021.

principalmente del impuesto predial y el impuesto de transmisión patrimonial, reservado su cobro a los municipios por disposición constitucional.

En ese mismo orden de ideas, se puede dimensionar la complejidad del sistema impositivo tributario mexicano y lo complicado que puede ser que todas las autoridades en el ámbito de sus competencias respeten los derechos de los contribuyentes, ya que en muchos casos, no son ni conocidos por la propia autoridad, sobre todo en aquellos municipios alejados de la urbes, en donde el cobro de impuestos, además de ser ineficiente y con pocos resultados, lo poco que se recauda se hace de manera violatoria de derechos.

En ese sentido, durante el los años de 1960 y 1977 esto generó un gran debate respecto de un problema generado a partir de la doble tributación, entendido este concepto como el doble pago de una contribución por la realización de un solo acto, el cual se encuentra gravado 2 veces por sistemas tributarios distintos.⁴⁵ Entonces, comenzaron a existir impuestos que eran cobrados por las entidades federativas y por la federación y en algunos casos, por los municipios también. Lo cual generó duplicidad recaudatoria, además de la falta de eficiencia en el cobro de impuestos por parte de la entidades federativas, lo que ocasionaba una carga mayor para el fisco federal al tener que solventar los gastos y necesidades de los estados al no ser suficiente su recaudación.

Fue así, como se planteó la necesidad de crear un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en que se acordara no gravar las mismas materias y a cambio, cumplir con una fórmula para la repartición de los recursos recaudados por la federación. Es así como, el 27 de diciembre de 1978 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Coordinación Fiscal, sentando un momento importante no solamente en la repartición de la riqueza obtenida a partir del cobro de contribuciones, sino que se sentó la base de centralizar el cobro de

⁴⁵ Garcia López, L, *Derechos de los contribuyentes*, op.cit. 49

tributos a la federación, lo que da explicación del poder de fiscalización tan grande que se le ha dado al Sistema de Administración Tributaria en la actualidad.⁴⁶

Es así, como se puede apreciar como ha cambiado el sistema impositivo moderno en el estado mexicano, hablando de la materia tributaria, en donde existen varios órganos fiscalizadores y sancionadores de las infracciones tributarias. No obstante, una gran parte de este poder se concentra sin duda en el ejecutivo federal, que en la actualidad, debido a las circunstancias antes expuestas, se ha dotado de un gran poder al momento de ejercer sus facultades de comprobación y de sanción. Incluso, ha traspasado el ámbito fiscal y en algunos casos alcanzado la materia penal, ya que existe un capítulo especial de delitos tributarios como puede ser la defraudación fiscal.

Este es un tema interesante, ya que el final de cuentas la misma autoridad fiscalizadora es quien tiene el mayor expertis en la materia fiscal dentro de la administración pública, por lo que en realidad, los delitos que se persigan por defraudación fiscal, derivarán de los resultados de las investigaciones que el mismo órgano fiscal realice, a partir de las conclusiones obtenidas al momento de ejercer sus facultades de comprobación, en donde pueden verse inmiscuidas violaciones y abusos al momento de practicar auditorías, como la reversión de la carga de la prueba y la violación a la buena fe de los contribuyentes poniendo en duda su presunción de inocencia.

Sin abundar tanto en la materia penal, se puede observar como es posible que derivado de un mismo hecho se pueda sancionar a una persona 2 veces por el mismo hecho, pudiendo poner en duda la violación del principio *non bis in idem*, al sancionar a una persona con una multa administrativa por la omisión de pago de contribuciones y además una sanción corporal, sentenciada a través de un procedimiento penal. Y si a esto se le suma algún procedimiento de extinción de dominio, estaríamos hablando de una triple sanción en donde el Estado a través

⁴⁶ Gaceta del Senado, LXIII/1PPO-7/57569, jueves 10 de septiembre de 2015.

de mecanismos legales obtiene recursos y sancionar, muchas veces sin garantizar los derechos humanos mínimos de los gobernados.

En ese sentido, de conformidad con la teoría del relativismo punitivo, la norma jurídica puede ser aplicada desde distintos campos jurídicos, ya que tienen una infinidad de campos para operar y puede crear realidades distintas, en el entendido que la norma jurídica puede ser aplicada desde cualquier disciplina jurídica, aunque sea un mismo hecho, en cualquier tiempo y en cualquier espacio, siempre y cuando se persiga el mismo fin que es sancionar.⁴⁷ Entonces, se puede deducir que al momento que se comete un hecho considerado violatorio de la norma jurídica, pueden ser aplicadas diversas sanciones.

2.3 Los derechos de los contribuyentes en la historia del sistema tributario mexicano.

Como se mencionó en el punto 2.1 pasado, los derechos de los contribuyentes en México, se han contemplado siempre en las diversas constituciones de la historia del país. Sin embargo, conforme fue creciendo el control de los tributos y una mayor fiscalización a los contribuyentes, justamente para evitar los abusos del Estado frente a estos, se fueron estableciendo normas en concreto que velaran por los derechos de los contribuyentes.

El instrumento principal de los derechos de los contribuyentes es la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos sin duda, ya que, como se ha señalado anteriormente, el multirreferido artículo 31 fracción IV de la constitución mexicana nos establece 4 principios básicos de las contribuciones: Proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, siendo los primeros 3, los máximos referentes de derechos constitucionales de los contribuyentes.

Nótese que, dentro del marco del derecho internacional, también existen una serie de ordenamientos que velan por los derechos de los contribuyentes, tales como como lo son los acuerdos para evitar la doble tributación, que ha sido un avance importante en la protección a los contribuyentes para evitar precisamente el pago de tributaciones excesivas por 2 sistemas tributarios distintos por lo que los países que celebran estos acuerdos, además aportan a una buena relación de negocios entre ellos, sin vulnerar los derechos de los gobernados en cada estado.

Hablando de derecho internacional, justamente las recomendaciones internacionales, han impulsado la creación de instituciones como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) la cual tiene entre sus objetivos, que los contribuyentes reciban justicia en materia fiscal, en el orden federal, mediante la asesoría y representación a los mismos contribuyentes.⁴⁸ En ese sentido, esta institución ha dado un paso importante en la defensa de los contribuyentes, sin embargo, una de las críticas a esta institución es justamente que solamente defiende contribuyentes en el ámbito federal y que no apoya en todos los asuntos dependiendo de la cuantía de los mismos.

La ley de los derechos del contribuyente publicada en el diario oficial de la federación el 23 de Junio del 2005, es sin duda, uno de los ordenamientos más fuertes y claros de la defensa de los contribuyentes, en la cual se establecen una serie de derechos a lo largo de sus 24 artículos, lo cual también muestra la escasa regulación cuando de derechos de los contribuyentes se trata, ya que si lo comparamos con los más de 200 artículos del código fiscal de la federación y de las demás leyes fiscales vigentes, por lo que hay una desproporción importante entre los ordenamientos que otorgan derechos que aquellos que generan obligaciones.

⁴⁷ Padilla Sanabria L. *El relativismo punitivo del enemigo para el combate a la corrupción*, Revista Hechos y Derechos UNAM, 10 de febrero del 2021.

⁴⁸ Ley orgánica de la procuraduría de la defensa del contribuyente

2.4 La presunción de inocencia en el marco jurídico fiscal en México y el principio de buena fe.

Ya se ha abordado a lo largo del presente trabajo de investigación el concepto de presunción de inocencia y de ha dicho mucho, respecto de las teorías que respaldan los derechos fundamentales y garantías procesales como una forma de hacer un contrapeso al Estado. En ese sentido, queda claro que el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes en la legislación mexicana ha dado un pie para que sean protegidos y garantizados por el propio estado, generando, como dice Ferrajoli, un contrapeso en el poder que el estado tiene sobre los gobernados.⁴⁹

Ahora bien, el principio de presunción de inocencia como derecho humano, se ha dicho que es aplicable en derecho penal, tan es así, que el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece lo siguiente: "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;". Además, dentro de las definiciones doctrinales de lo que es el derecho y derechos humanos en concreto, se toma a la presunción de inocencia como un derecho básico incluido dentro de la definición de derechos y al ser los derechos humanos indeterdependientes, no se puede hablar que en en cierto tipo de derecho como es el derecho fiscal, solo sean aplicados ciertos derechos.⁵⁰

En ese sentido, se puede observar como la presunción de inocencia vista en su faceta de regla de trato procesal o bien, vista por algunos como garantía procesal está reconocida en la materia penal en un nivel constitucional, atendiendo al famoso principio general del derecho indubio pro reo, que establece que, en caso de existir alguna duda respecto a la conducta infractora de un procesado, se debe actuar a favor del imputado, correspondiendo a la autoridad la carga de la prueba. La presunción de inocencia ha servido durante mucho tiempo

⁴⁹ Gascón-Abellán, M. *Op.cit.* pag. 23.

como un nivelador ante el poder del Estado todo poderoso ante el gobernado que comentió una mala conducta, y en el derecho fiscal no es la excepción, ya que tanto en el derecho penal como en el derecho fiscal, las infracciones son impuestas y sancionadas por el mismo sujeto que es el Estado y que en la mayoría de los casos, el sujeto más castigado es el que menos recursos tiene y tiene poca o nula experiencia en estos procesos.⁵¹

Dentro de los criterios de los tribunales del país, también se ha discutido respecto de este principio de presunción de inocencia, estableciendo que es un principio poliédrico tal como se señala en la tesis 1a. XCIV/2013 (10a.) que dice:

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN SU VERTIENTE DE REGLA DE TRATO PROCESAL.

La presunción de inocencia es un derecho que puede **calificarse de "poliédrico"**, en el sentido de que tiene **múltiples manifestaciones o vertientes** relacionadas con garantías encaminadas a regular distintos aspectos del proceso penal. Una de sus vertientes se manifiesta como "regla de trato procesal" o "regla de tratamiento" del imputado, en la medida en que este derecho establece la forma en la que debe tratarse a una persona que está sometida a proceso penal. En este sentido, la presunción de inocencia comporta el derecho de toda persona a ser tratado como inocente en tanto no se declare su culpabilidad por virtud de una sentencia condenatoria. Dicha manifestación de la presunción de inocencia ordena a los jueces impedir en la mayor medida posible la aplicación de medidas que impliquen una equiparación de hecho entre imputado y culpable, es decir, conlleva la prohibición de cualquier tipo de resolución judicial que suponga la anticipación de la pena.

Como se puede observar en la tesis antes descrita, la autoridad jurisdiccional ha mencionado justamente que se trata de un principio que aplica, en materia penal únicamente, tan es así, que en la tesis aislada 2a. XC/2012 (10a.), publicada en enero del 2013 por la segunda sala de la suprema corte de la justicia de la nación, se emitió un criterio en el cual se establece que la presunción de inocencia es un principio aplicable únicamente en la materia penal, debido a que estaba

⁵⁰ Cornu Gérard, Vocabulaire Juridic, Quadrige, France, 12edition, 2018, pag. 1009

⁵¹ Gray Anthony, Presumption of Innocence in Peril A Comparative Critical Perspective, Lexington Books, London, 2017, pag. 167

expresamente señalado en la constitución como parte del proceso penal, sin hacerlo extensivo a otras áreas del derecho.

No obstante a lo anterior, existieron varios criterios encontrados por diversos tribunales del país, en los cuales sostenían que dicho principio también es aplicable en otras materias del derecho público, como es la materia fiscal – administrativa. Como resultado de una serie de criterios encontrados, en el mes de junio del 2014 el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicó la tesis jurisprudencial P./J. 43/2014 (10a.) bajo la voz “PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES”, en donde hizo extensivo el principio de presunción de inocencia en el procedimiento administrativo sancionador, con sus matices y modulaciones, argumentando que justamente tanto el procedimiento administrativo sancionador como el procedimiento penal tienen como fin la sanción de los gobernados que incumplan con un determinado orden jurídico, por lo que este principio debe estar presente en los derechos de toda persona en todos los procedimientos de cuyo resultado pudiera derivar alguna pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado.⁵²

Del análisis de lo anterior, se puede deducir que efectivamente ha existido una discusión constante respecto del principio de presunción de inocencia y su aplicabilidad en otras materias como pueden ser la civil, hablando de un procedimiento de extinción de dominio o la administrativa – fiscal. Inclusive existen criterios de la corte, en donde han establecido por medio de la jurisprudencia que la presunción de inocencia no es aplicable en los procedimientos de extinción de dominio bajo la justificación de que este derecho es aplicable estrictamente en materia penal y aunque se ha determinado que puede ser aplicable en el derecho administrativo sancionador con sus matices y

⁵² Tesis: P./J. 43/2014 (10a.), Gaceta del seminario judicial de la federación, Libro 7, Junio de 2014, Tomo I, página 41.

modificaciones, en el procedimiento de extinción de dominio no es aplicable porque el fin último del procedimiento no tiene por objeto una sanción penal.⁵³

No obstante, en la tesis antes mencionada anteriormente, misma que lleva por voz “EXTINCIÓN DE DOMINIO. EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA NO ES APLICABLE AL JUICIO RELATIVO.”, en la parte final de su criterio, mencionan que si bien la presunción de inocencia no es aplicable en materia de extinción de dominio por las razones antes expuestas, se le debe respetar a toda persona el principio general del derecho de “buena fe”, concepto civil que está implícito en la constitución federal.⁵⁴ No obstante, si se analiza con detenimiento, este concepto de buena fe no está bien empleado, ya que justamente la buena fe, como un subtipo de la presunción de inocencia, es precisamente que la autoridad tenga que demostrar los hechos violatorios de normas para desvirtuar la buena fe del gobernado, no obstante, como se ha mencionado a lo largo de la presente investigación, la autoridad utilizando como herramienta la misma norma jurídica, ha desvirtuado esa buena fe de las personas, revirtiéndoles la carga probatoria, y volnerando los principios más básicos del ser humano.

En un trasfondo más puntual respecto a este principio de presunción de inocencia y su aplicabilidad en la materia fiscal, es indispensable hablar de un concepto que se define en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que es la buena fe. Dentro de la citada ley, el artículo 21 establece lo siguiente:

Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

⁵³ Tesis: 1a./J. 23/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 17, Abril de 2015, Tomo I, página 331

⁵⁴ *Idem.*

Dentro de dicha disposición jurídica, hay una declaración explícita del derecho de los contribuyentes a que todos los actos que realizan se toman de buena fe y que cualquier acusación por parte de la autoridad, revela a que esta tiene la obligación de probar que el contribuyente no actuó de conformidad con la norma jurídica aplicable. En ese sentido, se podría decir que si bien es cierto que la presunción de inocencia es un concepto utilizado en materia penal y administrativo sancionador, no quiere decir que su esencia no sea aplicable en materia fiscal al momento de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación.

Han existido una serie de discusiones respecto de lo anterior. Por un lado, la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo bajo la tesis aislada 2a. VI/2016 (10a.) publicada en Marzo del 2016 bajo la voz “FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA”, que justamente la presunción de inocencia no es aplicable en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora, ya que si bien es cierto que, derivado de la visita domiciliaria, se puede recaer en una sanción o multa por parte de la autoridad, no menos es cierto que la multa o la sanción no es el verdadero objetivo de la autoridad al ejercer estas facultades, ya que en una visita domiciliaria por ejemplo, únicamente se está comprobando que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias.⁵⁵

Del razonamiento de lo anterior, se puede señalar que el criterio que ha preponderado en la actualidad en el máximo tribunal del país ha sido justamente que, si el fin de la autoridad no es sancionar, independientemente de que este sea el resultado, no debe considerarse como aplicable el principio de presunción de inocencia, situación que evidentemente tiene matices de sujeción al cuidado en los ingresos del Estado, ya que en caso de aplicar este principio de manera general, podría derivar en una crisis recaudatoria para el propio Estado.

La Procuraduría de Defensa del Contribuyente (PRODECON) en México, ha sido una de las instituciones creadas a partir de recomendaciones internacionales y de la sociedad en general, las cuales exigían una institución que velara por los derechos de los contribuyentes ya que podía existir un evidente abuso por parte del Estado al ser juez y parte en los procedimientos de fiscalización. La PRODECON nace con la reforma fiscal del 2004 y el 5 de Enero de ese mismo año, se estableció su creación en el Código Fiscal de la Federación como un organismo público descentralizado de la administración pública federal, con el objeto de velar por los derechos de los contribuyentes y así, evitar posibles abusos por parte de la autoridad.⁵⁶

Dentro de los trabajos que ha realizado la PRODECON ha sido, además de la defensa de los contribuyentes que de manera voluntaria requieren sus servicios, emitir criterios y posturas respecto del actuar de la autoridad, justamente derivadas de los acontecimientos prácticos a los que está sometida esta autoridad en el ejercicio de sus funciones.

Es así, que el mediante criterio 4/2016/CTN/CS-SASEN, aprobado en la 3ra. Sesión Ordinaria 29/04/2016 de la PRODECON, es decir, casi un mes después de la tesis aislada que establece que la presunción de inocencia no es aplicable en el ejercicio de facultades de comprobación, este organismo público descentralizado emitió un análisis sistemático titulado “BUENA FE. ES UNA PRESUNCIÓN INICIAL QUE EN FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE RESPETAR LA AUTORIDAD FISCAL AL PRACTICAR AUDITORÍAS”, por medio del cual emite la siguiente postura:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la **autoridad fiscal acreditar que concurren las**

⁵⁵ Tesis: 2a. VI/2016 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, página 1294

circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias. Al respecto, esta Procuraduría estima que dicho principio no sólo debe ceñirse al ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, sino que también haciendo una interpretación extensiva y progresiva, conforme lo mandata el artículo 1° Constitucional, debe extenderse a otros ámbitos del Derecho Tributario, en específico a la intención en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales que tienen a su cargo los pagadores de impuestos. De esta manera, con base en dicho principio, **la autoridad tributaria debe partir de la presunción del contribuyente como un sujeto que tiene el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes fiscales, salvo prueba en contrario.** En este sentido, **la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, debe partir de que el contribuyente actúa conforme al orden jurídico sin simulación o dolo, debiendo hacer una revisión sistemática y analítica de la documentación y contabilidad de éste para estar en aptitud de desvirtuar la presunción de buena fe,** con lo que se evitará catalogarlo a priori como un sujeto incumplido, toda vez que los elementos que aporte durante la revisión son los que servirán de base para determinar si en efecto el contribuyente incumplió o no con sus obligaciones.

(Énfasis añadido)

El criterio antes mencionado, atiende al análisis sistemático del expediente número 6-V-B-/2016 de la PRODECON el 13 de Abril del 2016, respecto del cual el asunto a tratar fue precisamente, las malas prácticas en el desarrollo de auditorías fiscales que lleva a cabo el Servicio de Administración Tributaria.⁵⁷ Dentro de este análisis, esta institución, recalca que existen prácticas abusivas por parte de la autoridad fiscal al momento de justamente ejercer sus facultades de comprobación, en el sentido que, a través de criterios unilaterales y bajo argumentos sin justificación, hacen que los contribuyentes tengan la carga de la prueba de desvirtuar las presunciones de la autoridad, cosa que se vuelve complicada de probar para el contribuyente.

En ese sentido es claro que pueden existir abusos por parte de la autoridad al momento de ejercer sus facultades de comprobación y/o sanción, por lo que

⁵⁶ Diario Oficial de la Federación 05 de enero del 2004.

⁵⁷ Malas prácticas en el desarrollo de auditorías fiscales, PRODECON, 2016.

puede dar lugar al llamado terrorismo fiscal, entendido dicho concepto como aquel en donde la autoridad actúa en contra de determinados contribuyentes seleccionados por esta a través de criterios subjetivos y autónomos, generando claro, actos de molestia, en muchos casos sin fundamento ni razón, por motivos fiscales, extra fiscales, personales o políticos.

Como se ha mencionado anteriormente en este trabajo de investigación, cada vez más existen una serie de reformas que son más agresivas para los contribuyentes, como por ejemplo, el llamado 5A del código fiscal de la federación o también llamada la cláusula anti abuso, misma que fue impulsada por la OCDE como un medio de evitar la elusión fiscal en México. Dentro de esa “cláusula anti abuso”, que habla justamente de justificar la razón de negocios de las operaciones de los contribuyentes, con la posibilidad de que, bajo ciertos parámetros, la autoridad de propia autoridad, puede solicitar al contribuyente que este demuestre su buena fe y su correcto cumplimiento en sus obligaciones fiscales, revisando así la carga de la prueba, en donde además se implementan por parte de la autoridades, medidas precautorias como la suspensión de sellos, embargos precautorios, entre otras.

Nótese, como la autoridad en esta expectativa de derecho, puede revertir de una manera muy sencilla el principio de presunción de inocencia o como ya se ha señalado anteriormente, la presunción de buena fe por parte de los contribuyentes. Una de las cosas en común que tienen la presunción de inocencia y el principio de buena fe, es justamente la carga de la prueba y que ambos tienen el objeto de evitar los abusos por parte de la autoridad al ser un ente poderoso y que como dice Ferrajoli, ese poder pone al gobernado en una situación de vulnerabilidad, por lo que es necesario un contrapeso, que es justamente el respeto a los principios procesales básicos y a los demás derechos fundamentales.

Una vez evaluadas las diferentes posturas de los diferentes organismos, jurisdiccionales y no jurisdiccionales, se puede aseverar como en la última década aún se sigue discutiendo respecto de este tema que es tan controvercial, en donde el principal objetivo es justamente evitar abusos por parte de la autoridad. Lo anterior, sin dejar de lado por supuesto, que los contribuyentes si han estado realizando prácticas elusivas de impuestos y de las contribuciones en general, lo que también ha dado a los juzgadores una paradoja jurídica que ha dado lugar a la ponderación de derechos e intereses del Estado, nótese que por esa razón se pueden encontrar sentencias y criterios judiciales en donde, se evade y en algunos casos se acepta que hubo una restricción o no aplicación de principios y derechos humanos, ponderando por encima el bien superior de la nación, la seguridad nacional y otros conceptos en favor del Estado, justificandose en que el ingreso del Estado para el gasto público, está por encima de los intereses de los particulares.

Conclusiones del capítulo 2

Hasta este punto de la investigación, se ha abordado una breve historia del sistema tributario mexicano, en donde se pudo analizar cuales han sido los efectos de las recientes reformas en materia tributaria. No obstante, se ha demostrado que si existe una discusión respecto del actuar de la autoridad administrativa al momento de que ejerce sus facultades de comprobación y de sanción, mismas que inclusive pueden repercutir en otras ramas del derecho como la penal. El actuar de la autoridad administrativa, al tener un poder inmenso otorgado por la misma ley con el objeto de acumular capital a través del cobro de contribuciones, ha dado pie a que los funcionarios que realizan las investigaciones tengan el poder de determinar si el contribuyente ha realizado de manera correcta el pago de sus contribuciones, pudiendo de manera subjetiva determinar la mala fe de los sujetos.

También se analizó que estas medidas se dieron en el marco del alto índice de evasión y elusión fiscal en México. Sin embargo, la discusión de centra en que tan peligrosa puede ser la autoridad fiscalizadora con los gobernados y si en verdad la autoridad está utilizando sus facultades con prudencia y con buena fe. A lo largo del siguiente capítulo se abordarán en concreto resoluciones nacionales e internacionales respecto a estos temas tan controversiales, en donde se podrá evaluar un panorama más claro sobre el pensamiento de aquellos que declaran el derecho, además de valorar si en verdad se está vulnerando el principio de buena fe de los contribuyentes como una vertiente de la presunción de inocencia.

Capítulo 3

La violación de la presunción de inocencia y buena fe de los contribuyentes en México y en el mundo.

3.1 La presunción de inocencia en los derechos humanos

La presunción de inocencia es un derecho humano internacionalmente reconocido. Uno de los muchos documentos en donde este principio resalta es justamente en la Convención Americana sobre Derechos Humanos llamada también como el pacto de San José; en el cual en el punto 2 del artículo 8 menciona que “toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad”.⁵⁸

De igual manera en el artículo 11 de la declaración universal de los derechos humanos, entrando en vigor para México en 1981, establece que “1. Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa”⁵⁹. En este punto, se realiza una delimitación al principio de presunción de inocencia en donde pudiera parecer que se restringe al ámbito penal únicamente, al mencionar el concepto de delito, no obstante, de acuerdo con los criterios y demás sistemas normativos, podremos observar como esta interpretación puede aplicarse de manera extensiva a otras ramas del derecho como lo es, la materia fiscal y que tiene una justificación natural al ser derecho público, naturaleza mediante la cual el estado ejerce sus facultades de coerción frente a los gobernados.

De una manera similar, la convención europea de los derechos humanos señala en su artículo 6 que “Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”, ampliando un

⁵⁸ Convención Americana sobre Derechos Humanos, 22 de noviembre de 1969.

poco más el concepto ya que no se atiende únicamente al delimitativo concepto de delito, sino que va más allá al mencionar el concepto de “infracciones”, lo que puede llevar a expandir la aplicación de este principio internacional de presunción de inocencia y que el mismo se reconozca en muchas de las legislaciones internacionales y en las legislaciones internas de los países.

En relación a lo anterior, se puede observar como en los diferentes sistemas jurídicos y tratados internacionales está reconocido este principio de presunción de inocencia, recordando que en México los tratados internacionales junto con la constitución federal, son la suprema ley de la nación, por lo que su importancia y jerarquía al menos en México están a nivel constitucional, sirviéndose de todas las garantías para su protección.

Aunado a lo anterior, se puede observar que en los 2 primeros instrumentos internacionales mencionados, la presunción de inocencia se consagra como un principio aplicado en materia penal, al hacer referencia al concepto de “delito”. Por otro lado tal y como se revisó en el capítulo anterior, en la convención europea este principio se extiende más allá haciendo referencia al concepto de “infracción” que pudiera interpretarse como una infracción en cualquier materia, como es por ejemplo, una infracción en materia tributaria.

No obstante a lo anterior, de acuerdo con los criterios de la corte interamericana de los derechos humanos y al principio pro persona, los derechos humanos deben ser extensivos y deben ampliarse de la forma que convenga para garantizar su resguardo y aplicación, ya que de esta manera se legitima el poder del estado al garantizar su protección.⁶⁰ En ese sentido, se puede apreciar como los derechos humanos, deben de ser aplicados a las diferentes espacios del derecho, en concreto, deben garantizar que el actuar de la autoridad esté limitado y funcionen como un contra peso a este poder tan grande que tiene el estado

59 Declaración Universal de Derechos Humanos, 18 de julio de 1978

60 Medellín Urquiaga Ximena, *Principio pro persona*, 1ª edición, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, 2013.

frente a los gobernados, argumento que menciona Ferrajoli en sus obras y que fueron desarrolladas en el marco teórico del presente trabajo de investigación.

Ahora bien, en estos puntos no se ha mencionado en concreto nada específico en materia tributaria, y tiene que ver con lo delicado que ha resultado este tema en el ámbito internacional y que dentro de los sistemas sociales, el sistema económico es el más importante dentro de una sociedad, por encima del sistema jurídico, social, cultural, entre otros. Por lo que hablar de limitaciones al poder del estado para cobrar contribuciones, siempre será tema de discusión y de debate dentro de los ámbitos políticos, sociales y académicos, además que muy difícilmente un estado va a aceptar recomendaciones referentes a la protección de los derechos de los contribuyentes si eso implica obtener menos recursos para sus fines.

En virtud de lo anterior, se puede decir que los organismos internacionales, si bien han hecho extensivos los derechos humanos con la aplicación de principios como el pro persona y el control difuso, no se ha dejado claro de manera tajante estos derechos en materia tributaria, probablemente debido a que si fuera el caso, no habría estados que estuvieran interesados en suscribir tratados en donde se limite su poder en cuanto a recaudar recursos económicos de su población para cubrir los gastos públicos, lo que podría dar lugar a una discusión ya empleada en si los derechos humanos son aquellos derechos naturales inherentes a la persona y que salvaguardan su dignidad humana independientemente de ser o no reconocidos por el estado o bien, existen a partir de la determinación de cada estado de decir cuales reconocer y aplicar y cuales no serán integrantes de su sistema jurídico y por lo tanto de su protección.

3.2 La interpretación de la presunción de inocencia en México y su distinción con el principio de buena fe.

La presunción de inocencia ha sido objeto de múltiples discusiones en México y en el mundo. Principalmente entre académicos, abogados litigantes y en los tribunales del país, incluyendo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Bajo esta tesitura y como ya hemos mencionado en esta investigación, el derecho de presunción de inocencia en México, está claramente reconocido y limitado en materia penal. Pero también, se observó como en los últimos años han existido criterios en donde se puede aplicar principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador, como lo es la presunción de inocencia.

No obstante lo anterior, los criterios judiciales han dejado muy claro que la presunción de inocencia no es aplicable en materia fiscal, sobre todo cuando se trata de las facultades de comprobación que realiza la autoridad fiscal con motivo de la fiscalización de contribuciones a los contribuyentes. Lo anterior conforme a la tesis con la voz “FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. LAS PREVISTAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO SE RIGEN POR EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.”⁶¹. En dicha jurisprudencia de la primera sala, se puede observar como se ha limitado la presunción de inocencia al ámbito administrativo sancionador y penal exclusivamente, en donde de manera categórica excluye a las otras materias del derecho, entre ellas la fiscal como parte de las ramas en donde la presunción de inocencia no puede ser aplicada.

La justificación de esto, radica en que de acuerdo con la autoridad jurisdiccional el fin de las facultades de comprobación es justamente determinar la omisión de contribuciones y derivado de ello, se imponen multas y demás consecuencias jurídicas, sin embargo, el fin no es sancionar, o al menos en ese sentido de toma el actuar de la autoridad, en el plan de que esta llega con el

contribuyente y si encuentra que no enteró debidamente sus contribuciones, entonces procederá una determinación y una sanción.⁶²

Del análisis de lo anterior, se pudiera deducir que la postura de los juzgadores respecto a la aplicación de la presunción de inocencia es contundente al desmembrarla y separarla del ámbito fiscal, no obstante la importancia de dicho derecho humano en todo procedimiento, cuya aplicación deriva en que la carga de la prueba para demostrar la conducta ilícita de los contribuyentes, recae en la autoridad y hasta en tanto no exista una resolución definitiva; y por lo tanto no se podrá considerar como culpable o imponer una sanción al gobernado. No obstante a lo anterior, y aunque la autoridad administrativa y judicial han negado la aplicación de la presunción de inocencia en el ámbito fiscal, existe un derecho que deriva inminentemente de la presunción de inocencia, que es la buena fe, principio que está consagrado en el artículo 21 de la ley de los derechos del contribuyente.

Ahora bien, ¿cual es la implicación de la buena fe y su diferencia con la presunción de inocencia?. Bueno es claro que ambos tienen una relación directa por el fin que persiguen cada uno de ellos, que es la carga de la prueba. El multirreferido artículo 21 de la ley de los derechos del contribuyente, establece que la actuación de los contribuyentes se presumen de buena fe, teniendo la autoridad fiscal que acreditar las infracciones a las disposiciones tributarias. En ese sentido, se puede afirmar que la buena fe implica para los contribuyentes, la eliminación de la carga de la prueba para ellos, recayendo en la autoridad administrativa la carga de probar que se ha incurrido en una conducta tipificada como infracción.⁶³

⁶¹ Tesis: 1a. CCCXCI/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 25, Diciembre de 2015, Tomo I, página 254

⁶² Tesis: 1a. IV/2018 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 50, Enero de 2018, Tomo I, página 280

⁶³ Campos Ramírez, R., *El derecho a la presunción de inocencia como derecho fundamental del contribuyente*, Universidad Europea de Madrid, 2002.

La principal diferencia entre la presunción de inocencia y la buena fe hablando desde un ámbito estricto, es que la primera no requiere un actuar por parte de quien tiene la carga de la prueba, es decir, la autoridad tiene que demostrar que el sujeto realizó determinada conducta, como lo es en el caso de la investigación de delitos y se tiene que comprobar que un homicida privó de la vida a una persona de una manera clara y contundente, sin recurrir a la mayoría de razón u otras presunciones y/o afirmaciones legales.

Por su parte la buena fe, parte inminentemente del una actuación del sujeto, como por ejemplo, los contribuyentes están obligados a presentar sus declaraciones de impuestos, partiendo de la presunción *iuris tantum* de que la autodeterminación de pago de contribuciones es correcta, debiendo la autoridad fiscal probar que dicha autodeterminación no se realizó de manera correcta. Como punto adicional a este tema, la autodeterminación de contribuciones tiene un arma de doble filo, en el sentido de que puede ser un arma mal intencionada por parte de la autoridad, ya que muchas veces la norma tributaria no es clara y deja lugar a interpretaciones por la falta de técnica legislativa, por lo que puede hacer que el contribuyente no realice correctamente el pago de sus contribuciones por alguna disposición oscura y esto derive de una sanción al gobernado, obligándolo a acudir a los tribunales a que se resuelva quien tiene la razón en cuanto a la interpretación de la norma tributaria.⁶⁴

Nótese, que la La buena fe en materia tributaria involucra una comparación de conductas, entre la conducta adoptada por el contribuyente o la autoridad fiscal, en el caso concreto y la conducta que debiera ser practicada o esperada en un caso concreto.⁶⁵ La buena es un concepto puro, que tiene una naturaleza moral y ética, por lo que este concepto se ha utilizado por los juzgadores a la hora de buscar una solución justa, allí en donde no hay claridad en la ley o hay una falta de regulación; es donde se convierte a este principio como esa solución justa. Sin

⁶⁴ Carrasco Iriarte, H., *Derecho Fiscal I*, 7ª, Iure editores, 2017, pag.273

⁶⁵ Bergstein J. *proyecciones de la buena fe en el derecho tributario: una mirada desde la jurisprudencia uruguaya*, thēmis-Revista de Derecho 76. 2019, Pag.43.

embargo, como se ha estudiado a lo largo de este trabajo, esa solución justa regularmente es en favor del propio estado, señalando al contribuyente como aquel que no ha demostrado su buena fe o esta ha sido desvirtuada, ya que, la autoridad en muchos casos (no todos), parte del supuesto que el contribuyente actúa de mala fe.

En sentido de lo anterior, se está hablando de 2 presunciones aplicables, las presunciones legales que son las que derivan de la propia norma jurídica como lo es la buena fe de los contribuyentes, y presunciones humanas que parten de una hipótesis normativa pero que son desarrolladas e interpretadas de acuerdo a al caso particular y a la conducta de los gobernados, presunciones humanas que pueden derivar del ya mencionado derecho a la presunción de inocencia.

Ahora bien, esta presunción de buena fe de los contribuyentes, es equiparable a la presunción de inocencia que se aplica en materia penal, por lo que podría considerarse como un derecho fundamental como lo llama Robert Alexy, debiendo ser objeto de la protección constitucional, debiéndose ponderar su aplicación contra derechos que pudieran estar en controversia con este, de acuerdo a los casos particulares en donde se aplica.⁶⁶ Ya que, como se observó en el estudio que realizó la PRODECON en 2016, si han existido violaciones al principio de buena fe de los contribuyentes al momento de que la autoridad practica auditorías, revirtiendo la carga de la prueba, en donde en algunos casos es una labor casi imposible para el gobernado. Y luego se estaría en el supuesto de que dicho resultado administrativo, tenga como consecuencia una sanción penal con pruebas obtenidas a partir de la investigación administrativa.

Todo parece señalar a que en realidad estamos ante una situación en donde el problema no es que se tenga una presunción de veracidad de los contribuyentes atendiendo a la buena fe de los mismos, sino la facilidad con que la autoridad fiscal puede desvirtuarlos a través de presunciones y el apoyo que ha

⁶⁶ Alexy ,R., *Derechos, razonamiento jurídico... Op. Cit.* 27

mostrado en las resoluciones judiciales. No obstante, el desvirtuar la presunción de buena fe de los contribuyentes no solamente recae en una sanción por ese engaño al Estado, sino que justamente se tiene al contribuyente como una persona no grata o una persona mentirosa que ha vulnerado la confianza del estado, por lo que, se puede apreciar la importancia de determinar la buena fe o no de un sujeto ya que afectará de manera contundente su dignidad. En ese sentido, los parámetros para desvirtuar la presunción de veracidad de los contribuyentes no deben caer en hechos subjetivos que la propia autoridad pueda dar por hechos.

En análisis de lo anterior, se podría suponer que el Estado mexicano está realizando actos con tal de intimidar o advertir a los contribuyentes respecto de detectar conductas inadecuadas, aún si las medidas que utiliza son violatorias de derechos, implementando un sistema de vigilancia permanente a los contribuyentes, quizá con el ánimo de generar un estado de visibilidad que garantice el funcionamiento automático del poder; para que de esta manera se minimicen las cargas de cumplimiento forzoso para el Estado.⁶⁷

⁶⁷ Foucault, Michel. Vigilar y Castigar. Nacimiento de la prisión, Siglo XXI Editores, México, 2005, pag. 185

3.3 La presunción de inocencia y la buena fe en los derechos humanos.

Dentro de los capítulos anteriores, mucho se ha hablado sobre la presunción de inocencia y su relación con los contribuyentes, haciendo énfasis en que si bien, no está expresamente reconocido este derecho en el derecho interno mexicano, si está reconocida la buena fe de los contribuyentes, lo cual lo podemos tomar como una modalidad de la presunción de inocencia al constatar derechos similares; por un lado la presunción de inocencia tiene como principio que toda persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario, es decir, que el acusador que es el Estado, no puede determinar que una persona es culpable de una infracción hasta que se lleve un juicio en su contra en donde se demuestre su culpabilidad. Y la buena fe tiene un efecto similar, al establecer que todo el actuar de los contribuyentes se toma como cierto a menos que se demuestre lo contrario.

En este capítulo se analizarán y citarán las diversas resoluciones y criterios que se han tenido respecto a la presunción de inocencia y la buena fe de los contribuyentes en México y en otros países, así como los instrumentos internacionales relativos a estos derechos y como se han aplicado en los distintos países en donde se han resuelto controversias con relación a estos derechos, ya que en las legislaciones de muchos Estados están reconocidos como derechos fundamentales.

Lo interesante en el principio de buena fe como un derecho de los contribuyentes establecido en la ley federal de los derechos del contribuyentes en México, es que su equiparación al derecho de presunción de inocencia es indiscutible, ya que parten del mismo razonamiento lógico jurídico de no señalar y sancionar a una persona, ya sea física o moral, sin tener pruebas para ellos o acreditar la culpabilidad.

Hablando de la presunción de inocencia y la buena fe, concretamente en la materia tributaria, en el ámbito internacional han existido diversos comentarios, discusiones y opiniones al respecto, sobre todo al momento de que está tan de moda la utilización de una política fiscal más estricta derivada del plan BEPS⁶⁸, referido a lo largo de este trabajo de investigación, en el cual, los países y han estado realizando acciones en contrata de las mutlinacionales que realizan elusión fiscal a través del traslado de benedificios que erogan la base imponible a través de estrategias y planeaciones fiscales agresivas que afectan a los Estados al pagar menos contribuciones, en especial impuestos y generar un daño colateral a sus habitantes al contar con menos recursos y que a su vez, generando adicionalmente una competencia entre los países para generar paraísos fiscales y promover el desarrollo de países en vías de desarrollo, a costa el pago ventajoso de contribuciones por parte de las empresas.

La buena fe es un derecho que está reconocido en todas las ramas del derecho no solo en la materia tributaria, por lo que su naturaleza es justificable y razonable desde cualquier perspectiva jurídica que se observe, lo que no es difícil jusiticar su aplicabilidad. Sin embargo en la materia tributaria en excepción parece que ha dado mucho de que hablar al momento del actuar de la autoridad y de la jusitificación de los órganos jurisdiccionales en la aplicabilidad de este derecho, que más que derecho, es un principio jurídico fundamental basado en la lógica jurídica más fundamental.

La buena fe en materia tributaria viene a traer una presunción de que el obligado a contribuir al gasto público está realizando todos sus actos cumpliendo a a cabalidad con la norma jurídica impositiva, debiendo demostrar la autoridad que no lo está haciendo con ese debido cumplimiento, por lo que, la buena fe se puede interpretar también como una obligación de conducta al contribuyente más que un derecho, que es como lo ha interpretado la autoridad al momento de justificar su actuar, muchas veces, como ya se ha demostrado a lo largo de esta

⁶⁸ Ferrajoli, L, Sobre los derechos fundamentales, Op. Cit. pag.37

investigación, de manera irregular. En ese sentido, en la legislación Uruguaya, la buena fe es identificada como esa conducta leal, honesta, correcta y escrupulosa de las personas o contribuyentes hablando de la materia fiscal.⁶⁹

Ahora bien, recordando a Ferreira Rubio, los principios generales son una de las formas de manifestación de los valores en las personas. Señala que en el camino hacia la concreción técnica los principios generales serían algo así como la primera envoltura externa de los valores.⁷⁰ Lo anterior sustenta más la teoría de que la buena fe es una norma de conducta más que un derecho y que es una obligación que el estado pone a los gobernados de comportarse de una determinada forma jurídica.

En ese sentido, una vez hablo de la obligación del contribuyente de actuar con buena fe, también la autoridad debe de cumplir con un principio fundamental al momento de ejercer sus facultades de comprobación y/o sanción consecuentemente, que es la transparencia. La transparencia como un medio de control del abuso del poder por parte de la autoridad, en donde la autoridad antes de señalar a un probable inculpado en una infracción a las leyes fiscales, se someta a un control de transparencia en los argumentos para desvirtuar la buena fe de los supuestos infractores, además de que en derecho administrativo existe un principio que es la motivación del acto, en donde la autoridad debe demostrar con legislación y pruebas que existió la determinación de un crédito fiscal.

Aunado a lo anterior, la jurisprudencia del Estado de Uruguay, ha establecido que la motivación es un elemento esencial en el actuar de la autoridad, y que por ende, no puede existir una motivación sin prueba. En ese sentido el tribunal uruguayo manifiesta que la motivación en un acto administrativo, funciona como un medio para que el actuar de la autoridad deje de ser un mero acto de autoridad, conjura la arbitrariedad y permite aquilatar su racionalidad,

⁶⁹ Bergstein J. *proyecciones de la buena fe en el derecho tributario*, Revista de Derecho 76, Universidad de la República Uruguay, 2019, pag.20

⁷⁰ Idem 43.

debiendo justificar la autoridad el motivo de la liquidación de un crédito y como se llega a este de acuerdo a las pruebas aportadas.⁷¹

De igual manera, la corte suprema de Argentina ha establecido que una de las derivaciones de la buena fe es precisamente el derecho de todo ciudadano al comportamiento leal y coherente de los otros, sean estos los particulares o el propio Estado.⁷² Bajo ese criterio, es claro que en Latinoamérica por lo menos, se ha establecido que el actuar del Estado aún en materia tributaria debe de tener una justificación clara, motivada y coherente, no debiendo recaer su decisión en parámetros subjetivos.

Es importante observar que la corte interamericana de los derechos humanos ya se ha pronunciado respecto de las garantías y derechos que se deben seguir en el procedimiento administrativo, entre ellos por supuesto la presunción de inocencia, ya que es parte del sistema interamericano la vigilancia del debido proceso y respeto a los derechos humanos, siendo aplicable a todas las ramas de esta área del derecho, incluyendo el ámbito fiscal. Dicha corte ha tenido la posibilidad de, a través del método del caso, comprobar que si son aplicables estas garantías del derecho administrativo en cualquier rama del derecho público y social, entre ellas claro está, el derecho tributario, y se ha comprobado como si han existido violaciones a estos derechos y garantías. En ese sentido, la Corte interamericana de desarrollo ha fijado una postura respecto a las garantías del procedimiento administrativo, estableciendo que este proceso, en cualquier ámbito del derecho debe actuar conforme a la legalidad y a los principios generales de racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad, permitiendo a los destinatarios de los actos administrativos ejercer su derecho de defensa, cosa que en el derecho fiscal muchas veces no se respeta.⁷³

⁷¹ Ibidem 46.

⁷² Fallo 312: 1725, Corte Suprema de Argentina, 1989.

⁷³ Comisión interamericana de los derechos humanos, *el acceso a la justicia como garantía de los derechos económicos, sociales y culturales*, P.70, 71, 72.

En razón de lo expuesto en los párrafos anteriores, hemos observado la importancia que le han dado algunos países latinoamericanos a la buena fe de los contribuyentes, poniendo sobre la mesa un concepto muy importante para los tribunales tanto uruguayos como argentinos que es la coherencia. La coherencia por parte de las resoluciones de la autoridad debe de ser primordial, entendiendo como esa coherencia a la deliberación libre de contradicciones e incompatibilidades, y que esto, naturalmente aplica al propio estado a la autoridad revisora y/o sancionadora en materia fiscal, pues la persecución de un fin público no exime a esta a la incoherencia. El Estado, también debe custodiar la buena fe y por lo tanto no puede ni debe sorprender a los particulares con cambios de actitud, con comportamientos bruscos o intempestivos que colidan con otros emanados del mismo cuerpo y que no serían tolerados en el Derecho privado.⁷⁴

Ahora bien, en España el artículo 34 de la Ley General Tributaria, establece de forma específica la no obstaculización del ejercicio de los derechos del contribuyente, y al desarrollo de las actuaciones de la Administración tributaria (que requieran la intervención de los contribuyentes) de la manera menos gravosa para estos, generando un punto importante en defensa de los derechos de los tributantes. Ahora bien, la legislación española y uruguaya vinculan mucho el principio de cooperación entre los contribuyentes y el Estado, señalando que si los obligados colaboran con el Estado de buena fe, este no tiene que actuar de una manera doliente y abusiva ante omisiones subjetivas de la autoridad, y que incluso la jurisprudencia uruguaya ha calificado que el actuar de la autoridad al momento de llevar a cabo sus inspecciones, que en México se podría equiparar al ejercicio de las facultades de comprobación, no deberá realizar dichos actos con una demora excesiva, irracional e injustificada.⁷⁵

Ya se ha clarificado en capítulos anteriores la similitud de la presunción de inocencia en sus diferentes vertientes, con la buena fe, hablando de forma genérica y aterrizado al ámbito del derecho tributario. Esta similitud es tal que,

⁷⁴Ferrajoli, L, Sobre los derechos fundamentales Op. Cit. 77, pag. 49.

aplican básicamente las mismas reglas, con la diferencia de que en una se ve más como una obligación que como un derecho, pero que comparten el factor que para desvirtuarla, es necesario que el acusador, que en este caso es el Estado, demuestre que se ha incurrido en una violación a la norma jurídica. También se ha comentado el reconocimiento que se le ha dado al derecho humano de la presunción de inocencia en el campo del derecho internacional. Para reafirmar lo anterior, se puede observar como en la declaración americana de los derechos del hombre y del ciudadano, el artículo 26 establece que “Artículo XXVI. Se presume que todo acusado es inocente, hasta que se pruebe que es culpable”.⁷⁶

De igual manera el artículo 11 de la declaración universal de los derechos humanos establece “Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad”; o el pacto de San José que a la letra establece “Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad”⁷⁷; aunque en estos 2 últimos tratados internacionales suscritos y ratificados por México se tenga una apreciación meramente penalista, ya se ha observado con los diversos criterios judiciales que la presunción de inocencia no es aplicable únicamente al procedimiento penal y que se puede aplicar a otras ramas del derecho, fortalecido lo anterior con el argumento de Luigi Ferrajoli en donde acertadamente señala que los derechos humanos y sus garantías funcionan como un contrapeso del Estado hacia con los gobernados, quienes, en comparación con el propio Estado son vulnerables.

El reconocimiento internacional de la presunción de inocencia como un derecho humano es incuestionable, y aunque se ha cuestionado su aplicabilidad en la materia tributaria, es claro que junto con la buena fe reconocida ya en la legislación mexicana a partir del presente siglo, muestran que si debe existir ese contrapeso que habla Ferrajoli ante el Estado que puede abusar de los

⁷⁵ Idem.

⁷⁶ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Bogotá, 1948.

⁷⁷ Convención interamericana de los derechos Humanos, San José, 1969.

contribuyentes al momento de Ejercer sus facultades de comprobación y consecuentemente las de sanción, utilizando en muchas ocasiones meramente presunciones legales para determinar culpabilidad. En ese sentido, la verdad como se vuelve un elemento importante al momento de determinar una infracción, ya que, un procedimiento administrativo objetado por falta de verdad sea del contribuyente o del Estado, es un procedimiento viciado que afecta directamente a nuestro sistema jurídico, voviendo nulo el acto.⁷⁸

3.4 La interpretación de la presunción de inocencia en México

La presunción de inocencia en México se ha interpretado de diversas maneras a lo largo de su historia jurídica. Primeramente se debe identificar donde está reconocido este derecho humano en la legislación interna del país, por lo que se puede acudir a lo que reza el artículo 20 de la constitución política de los estados Unidos Mexicanos ya referido en párrafos anteriores, en el que se consigna este ya derecho fundamental. De igual manera, como se dijo en el subcapítulo anterior, los derechos humanos consignados en los tratados internacionales también contemplan a la presunción de inocencia como el derecho de toda persona a que se le tenga por inocente hasta que se le demuestre lo contrario.

Es importante no confundir la presunción de inocencia con el derecho de audiencia, que muchas veces es tomado como excusa por la autoridad señalando que siempre en un procedimiento de comprobación se le da al sujeto obligado a aportar pruebas. No obstante, el derecho de audiencia es justamente la oportunidad de aportar argumentos y pruebas para demostrar un hecho jurídico, sin embargo, la presunción de inocencia va más allá, al obligar a la autoridad a demostrar con motivación y pruebas objetivas, que el contribuyente se encuentra en una de las causales de infracción que marca la norma jurídica.

⁷⁸ Op. Cit. Bergenstein 78, pag. 46.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su obra jurídica denominada *Derechos humanos. Parte general*, conceptualiza a los derechos humanos, incluyendo claro la presunción de inocencia, como las prerrogativas mínimas que todo miembro de la especie humana, por su propia naturaleza debe gozar, y cuyo respeto y observancia deben ser garantizados por el Estado en todo tiempo y lugar, pues a través de ellas se concretan las exigencias de la dignidad de las personas.⁷⁹ De igual forma, como se mencionó en el capítulo II anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha conceptualizado establecido que la presunción de inocencia es un principio poliédrico, el cual tiene diversas vertientes como lo son: 1. Derecho humano informador; 2. Regla de trato procesal; 3. Regla probatoria, y 4. Estándar de prueba o regla de juicio.

A esta situación, se comentó que si bien, la misma autoridad judicial y algunos autores infieren que el derecho a la presunción de inocencia solo es aplicable al procedimiento penal y al administrativo sancionador,⁸⁰ también es cierto, que el espíritu del legislador constituyente mexicano y la tendencia de los derechos humanos en el mundo apuntan a la aplicación de los derechos humanos como garantías mínimas de protección de los particulares ante el actuar del Estado y la aplicación del principio *pro homine*, por lo que es cuestionable que si bien la misma autoridad judicial en México ha limitado el derecho humano a la presunción de inocencia a la materia penal y administrativa sancionadora, también es cierto que la tendencia es extender estos derechos a todas las instancias jurisdiccionales y ámbitos de aplicación, de los cuales, en estricto derecho, la materia tributaria no puede quedar excluida.⁸¹

⁷⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Derechos humanos. Parte general*, México, SCJN, 2013, pp. 4

⁸⁰ Aguilar López Miguel A., *Presunción de inocencia y duda razonable*, UNAM, Ciudad de México, 2021, pag. 396

⁸¹ Ruíz Matías y Ruiz Jiménez, *La nueva dimensión de derecho al debido proceso en el contexto tributario*, UNAM-IIJ, Ciudad de México, 2016, pag. 241

Como se puede observar en el reconocimiento de este derecho humano y derecho fundamental de presunción de inocencia, textualmente solamente está reconocido en los procedimientos penales y así lo ha determinado también los tribunales del país, dictaminando que es un principio aplicable al ámbito penal exclusivamente, y que aunque se puede aplicar al derecho administrativo disciplinario con sus matices y regulaciones, en materia fiscal no es aplicable al tratarse de la verificación por parte del Estado del cumplimiento de obligaciones. El anterior argumento lo podemos encontrar en el siguiente criterio judicial:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

El principio de presunción de inocencia contenido en el artículo 20, apartado B, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos - originalmente previsto para la materia penal-, puede cobrar aplicación en la materia administrativa con matices y modulaciones en relación con el procedimiento administrativo sancionador, el cual puede entenderse como el conjunto de formalidades seguidas en forma de juicio ante autoridad competente con el objeto de conocer irregularidades, ya sean de servidores públicos o de particulares, cuya finalidad, en todo caso, será imponer alguna sanción. En este contexto, la hipótesis prevista en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación no está inmerso en el derecho administrativo sancionador y, por ende, no se rige por aquel postulado, en virtud de que si bien es cierto que regula la práctica de visitas domiciliarias para constatar que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, entre las que se encuentra la relativa a expedir comprobantes fiscales por las enajenaciones que realizan, la cual puede derivar en la determinación de una multa, también lo es que a través del ejercicio de esta atribución no se busca perseguir una conducta administrativamente ilícita, sino que se concreta al despliegue de la facultad tributaria del Estado para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.⁸²

⁸² Segunda Sala, 2a. VI/2016 (10a.), Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, página 1294, tesis aislada.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. LAS PREVISTAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO SE RIGEN POR EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

De los criterios emitidos por el Pleno y por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, deriva que, aun cuando por regla general el principio de presunción de inocencia ha de observarse en el derecho penal, también debe aplicarse a los procedimientos administrativos sancionadores, es decir, a aquellos en los que el Estado ejerce su facultad de ius puniendi, o bien, los de investigación, a efecto de obtener evidencia para utilizarla en dicho procedimiento. Esto es, el citado principio está reservado a las materias en las que pudiera derivar una pena o una sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado; de ahí que no es aplicable a normas distintas como serían las administrativas o las tributarias. Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación prevé diversas facultades, siendo que aquellas que tienen por finalidad determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, constituyen procedimientos fiscalizadores de los cuales no deriva una pena, al no tener la naturaleza de sancionadores y, por tanto, no se encuentran comprendidos dentro de las figuras que protege el derecho penal. Consecuentemente, los numerales que prevén dichas facultades no pueden analizarse conforme al principio de presunción de inocencia.⁸³

Este criterio de la autoridad deriva de lo que en un principio se puede denominar como una justificación a la inaplicabilidad a la presunción de inocencia, en la cual, realizando un análisis argumentativo sobre el criterio de la autoridad jurisdiccional, se puede apreciar que separan lo que es el derecho penal del derecho administrativo y el derecho fiscal, mencionando que las normas tributarias al derivar de obligaciones impuestas en las leyes, no existe ninguna violación al momento de que el Estado realiza sus visitas de inspección al ejercer sus facultades de comprobación, y esto tiene su lógica.

El problema de lo anterior, se encuentra que al realizar esas medidas revisoras de fiscalización, la autoridad puede incurrir en faltas al procedimiento de revisión las cuales no dejan de estar regidas por un procedimiento que debe estar

fundado y motivado citando al artículo 16 de nuestra carta magna y que esa fundamentación y motivación debe estar apegada a derecho y no se puede hablar de derecho dejando de lado los derechos humanos, además que, derivado de la interpretación de la autoridad al momento de revisar, será la base principal para la determinación de sanciones y medidas precautorias que muchas veces pueden causar una afectación importante al gobernado. De ahí la importancia de que en todo momento, inclusive las facultades de comprobación respeten los derechos humanos y la presunción de inocencia como parte de estos.

De igual manera, tal y como lo dice la tesis antes citada, se ha fijado una postura contundente aunque no del todo convincente, por parte de los órganos jurisdiccionales de limitar el derecho de presunción de inocencia de muchos casos, por ejemplo en un procedimiento rescarsitorio administrativo que está más relacionado con el derecho disciplinario al establecer que tampoco le es aplicable este derecho, tal como lo podemos apreciar en el siguiente criterio.

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. TAL PRINCIPIO EN SU VERTIENTE DE REGLA PROBATORIA ES INAPLICABLE EN EL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDADES RESARCITORIAS.

Hechos: No obstante los diferentes aspectos accesorios o secundarios, los Tribunales Colegiados contendientes se pronunciaron sobre la aplicabilidad del principio de presunción de inocencia en su vertiente de carga de la prueba en un procedimiento administrativo rescarsitorio.

Criterio jurídico: Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que el principio de presunción de inocencia, en su vertiente de carga de la prueba, es inaplicable en el procedimiento de responsabilidades rescarsitorias.

Justificación: En virtud de que los principios que rigen el derecho penal, con las modulaciones respectivas, sólo podrían aplicarse en el derecho administrativo disciplinario, en lo que resulte pertinente, para fundar y motivar la sanción impuesta en ellos, sin embargo, en el procedimiento rescarsitorio, cuando se advierta la responsabilidad del servidor público, la consecuencia radicará

⁸³ Primera sala, tesis 1a. CCCXCI/2015 (10a.), . Libro 25, tomo I Diciembre de 2015

únicamente en reparar el daño patrimonial, por lo que corresponde a la parte actora probar los fundamentos y hechos de su pretensión. Tanto el Tribunal Pleno como la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han determinado que la naturaleza del procedimiento de responsabilidad resarcitoria es diferente al procedimiento de responsabilidad administrativa sancionatoria, en tanto que persiguen diferentes objetivos, pues en el primero se pretende determinar el monto de los daños y perjuicios correspondientes para resarcir el daño, así como las indemnizaciones y sanciones pecuniarias respectivas; mientras que en el segundo se busca castigar al servidor público por la comisión de una infracción a las normas que deben regir su actuación.⁸⁴

Como se puede apreciar en los 3 criterios anteriores es clara la postura de la autoridad en la aplicación del derecho humano de la presunción de inocencia, limitándola a circunstancias muy particulares aplicables a la materia disciplinaria y/o penal, causando un desequilibrio en las demás ramas jurídicas en donde el Estado actúa como agente acusador, justificando que las normas que emanan de obligaciones como son las obligaciones tributarias, básicamente no gozan de este derecho. No obstante, como se mencionó en el primer capítulo, hablando de otra teorías como lo es la del derecho penal del enemigo, este derecho es aplicable es aplicable aún en todas las demás ramas del derecho como la civil y fiscal, por lo que no se puede negar su relación sistémica.⁸⁵

Ahora bien, si bien durante estos últimos años se ha dado una mayor protección al Estado respecto a la materia tributaria, lo cierto es que la similitud del derecho tributario y el derecho penal y el derecho administrativo sancionador es indiscutible; y que la misma corte ha dejado en claro en la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis:

⁸⁴ Segunda sala, tesis 2a./J. 45/2020 (10a.), Libro 79, Octubre de 2020, Tomo I, página 801, jurisprudencia.

⁸⁵ Padilla Sanabria Lizbeth Xóxhilt, *tópicos jurídicos*, Ciudad de México, Editoria Flores, 2020, pag.84

MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR.

Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna.⁸⁶

Al resolver el conflicto anterior, la propia segunda sala reconoció que la imposición de multas fiscales, derivan del poder jurídico del Estado para tipificar el cumplimiento de obligaciones fiscales como infracciones y castigarlas a través de las penas establecidas en la ley, lo que es similar a las sanciones penales. Con este criterio, es clara la estricta similitud entre el derecho penal y el fiscal, ya que en estricto sentido las normas fiscales tienen la finalidad de asegurar el cumplimiento de obligaciones fiscales como lo es el pago de impuestos y castigar, a través de un sistema de sanciones a aquellos que infrinjan dichas normas tributarias.⁸⁷ Y aunque, si bien esta tesis se refiere a las facultades de sanción de la autoridad y no a las de comprobación, es indudable pensar que una es consecuencia directa de la otra.

Nótese que diversos autores ha sostenido que entre las infracciones y/o sanciones fiscales y los delitos penales no existen diferencias sustanciales, ya que ambas tienen el mismo origen, esa sanción que el Estado realiza por el cometer infracciones a la normatividad, unas con una pena económica y otras con una pena privativa de la libertad. Como punto adicional, es de observarse que en

⁸⁶ Segunda Sala, Tesis: 2a./J. 8/98 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VII, Marzo de 1998, página 333, Jurisprudencia.

⁸⁷ Ruíz Matías y Ruiz Jiménez, o.p. cit. 83, pag. 242.

ambos casos solamente el Estado puede sancionar las infracciones y es el propio Estado quien determina que se considera infracción y cual es su sanción.⁸⁸

No obstante lo anterior, ya se ha analizado la aplicabilidad de la presunción de inocencia en la materia tributaria, y su reconocimiento a nivel internacional, además, como se estuvo dictaminando en el capítulo II de este trabajo de investigación, su estrecha relación con la buena fe, en donde le toca a la autoridad demostrar la infracción y la acción de los sujetos obligados para caer en una causal de incumplimiento, aunque tomando en cuenta que dentro de los sistemas sociales según Luhmann, el sistema económico es el más importante de todos, por lo que la ley y el propio estado a través de sus agentes de poder, tratarán en todo momento de justificar su actuar, impregnando ideas incluso que pudieran parecer irracionales para proteger a tan preciado sistema.

A propósito de lo anterior, es curioso que los criterios judiciales en su mayoría que hablan sobre la presunción de inocencia, sean tesis aisladas y aquellas que no lo son, sean jurisprudencias por contradicción de tesis y no por reiteración, y que, en algunos casos existen votos particulares de ministros que expresan una portura en contra, que si bien no son determinantes, si dictan una pausa de que existen criterios encontrados derivados de la aplicabilidad de este derecho, lo que reafirma una de las críticas más señaladas del jurista Ronald Dworkin que sostiene que en el derecho existe una sola respuesta correcta,⁸⁹ lo cual podemos afirmar que la verdad jurídica que recae en los órganos jurisdiccionales, constantemente está cambiando y no necesariamente exista una sola respuesta correcta para cada caso concreto.

En conclusión de lo anterior, se puede decir que las resoluciones y criterios por parte de la autoridad judicial, han sido determinantes en el sentido de no dar cabida al derecho humano de presunción de inocencia en todas las ramas del derecho, pero si se mete al juego la buena fe, que reitero, la autoridad ha

⁸⁸ Idem.

denostado su espíritu al verlo más como una obligación que como un derecho, se puede caer en la cuenta de que si existe una lógica de protección del contribuyente ante posibles abusos por parte de la autoridad fiscalizadora, ya que como lo señala Díez-Picazo, L. el principio de la buena fe se basa en la legítima expectativa de que deben producirse en cada caso consecuencias usuales, las que se han producido en casos similares. Esa legítima expectativa se defrauda cuando la Administración, sin motivo, se aparta de sus precedentes.⁹⁰

En el sentido de lo anterior, se puede demostrar la importancia que se le debe dar al derecho de presunción de inocencia y a la buena fe de los contribuyentes, ya que ambos tratan de dar protección a esas garantías mínimas de los gobernados ante el posible actuar abusivo por parte de las autoridades del propio Estado, por lo que cada vez se van generando nuevos criterios y resoluciones al respecto de estos derechos, cobrando cada día más importancia en el ámbito nacional como internacional.

3.5 La violación de los derechos humanos de los contribuyentes. Experiencias e interpretaciones en los casos nacionales e internacionales sobre la violación de la presunción de inocencia o buena fe de los contribuyentes

El concepto de violación de derechos humanos a sido objeto de múltiples definiciones como lo es la conceptualización que la organización de las naciones unidas señala, la cual define la violación de derechos humanos como sea afectación que sufren las personas cuando el Estado incumple su obligación de garantizar que los ciudadanos puedan disfrutar de los derechos humanos sin discriminación o cuando no satisface su obligación de respetar, proteger o hacerlos cumplir.⁹¹

⁸⁹ Dworking R, Justicia para Erizos, Fondo de la cultura económica, 2011, pag.105

⁹⁰ Díez-Picazo, L., Revista de administración pública 98, 1982, pag. 10

⁹¹ Organización de las Naciones Unidas, Conceptos fundamentales de derechos humanos.

En la anterior definición, se puede observar como la violación de los derechos humanos consta de aquellas acciones y omisiones por parte de la autoridad, las cuales afectan directa o indirectamente estos derechos de las personas, que pueden ser desde un acto de autoridad que transgreda directamente la esfera jurídica de los derechos humanos de los gobernados o que por no generar las acciones necesarias para garantizarlos, se vulneren.

Ahora bien, la primera sala de la corte de justicia de la nación a realizado diversas interpretaciones sobre la violación de derechos humanos y ha diferenciado las violaciones de derechos humanos como violaciones evidentes, que podrían definirse como aquellas que ya causaron una afectación a los derechos humanos de las personas; y las violaciones inminentes, las cuales tienen que ver más con un factor de riesgo, esto sucede cuando es altamente probable que se violen derechos humanos. El aumento de riesgo de que se viole un derecho humano, se configura normalmente como una situación en la que, la ocurrencia de un evento hace más probable la de otro, de modo que el riesgo de que se produzca este segundo evento aumenta cuando se produce el primero.⁹²

De acuerdo con Ferrajoli, los derechos fundamentales, a diferencia de todos los demás derechos garantizados en una norma jurídica, corresponden a prohibiciones y obligaciones a cargo del Estado, cuya violación es causa de invalidez de las leyes y de las demás decisiones públicas.⁹³ Con base a esta definición y realizando una interpretación armónica con todas las definiciones y pensamientos de Ferrajoli, se puede deducir como este autor le da una importancia superior a estos derechos sobre todos los demás, teniendo como consecuencia que cualquier acto o norma jurídica que genere una vulneración a estos derechos, se convierte en un acto o norma inválida. Ahora bien, Ferrajoli se refiere a los derechos fundamentales y no a los derechos humanos, sin embargo,

⁹² Primera Sala, Tesis: 1a. CCCLXXVIII/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo I , pag. 977.

⁹³ Contreras, S., *Ferrajoli y los derechos fundamentales*, Universidad de los Andes, Revista de la Inquisición (Intolerancia y Derechos Humanos) Volumen 16, págs. 121-145, 2012.

se considera que la misma definición y pensamiento aplicaría a los derechos humanos en general, tomando en cuenta que la diferencia entre unos y otros radica principalmente al reconocimiento y regulación de estos en las legislaciones internas de los Estados.

Ahora bien, partiendo del análisis de la presente investigación, se puede considerar que, la presunción de inocencia es un derecho humano reconocido por México en su constitución y en los tratados internacionales, dado que este derecho es inherente al proceso pues protege de forma mediata los derechos fundamentales del ciudadano en el proceso.⁹⁴ Y tal como se analizó a lo largo del presente capítulo, la buena fe, es el simil de este derecho humano aplicado a la materia tributaria.

Nótese que aún en la doctrina tributaria existe un reconocimiento en que el legislador ha otorgado una amplia gama de facultades discrecionales a la autoridad tributaria para determinar, con base a la ley, la determinación y cobro de los tributos, pero siempre limitadas estas facultades al respecto de los derechos humanos y a los principios del derecho administrativo y administrativo sancionador.⁹⁵

No obstante todo lo anteriormente dicho, en materia tributaria, es bien sabido que la violación de derechos humanos no es un tema al que se haya llegado a un consenso, debido a que por mucho tiempo se ha dicho que los contribuyentes no tienen derechos humanos o inclusive derechos en general, debido a que las normas fiscales son normas que derivan de obligaciones y por lo tanto sus derechos son limitados.

⁹⁴ Sánchez-Vera Gómez-Trelles, Javier, Variaciones sobre la presunción de inocencia., Madrid, Marcial Pons, 2012, p. 46.

⁹⁵ Ríos Granados Gabriela, Manual de derecho Fiscal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Ciudad de México, 2020, Pag. 220

A propósito de lo anterior, es cierto que históricamente los derechos de los contribuyentes son los que más han tardado en reconocerse, desde los grandes imperios que gobernaban en épocas de antaño en donde al determinación de los tributos era hecha de forma unilateral por el monarca, sin tomar en cuenta la opinión de los gobernados y/o sus representantes. Lo anterior comenzó a cambiar a partir de las molestias de la propia población.

Un ejemplo de ello es lo sucedido en Inglaterra bajo el mando del llamado “Juan sin tierra”, en donde, luego de una revuelta del pueblo, se firmó lo que se conoce como la carta magna de Juan sin tierra, en donde se consignaron los que podrían ser los primeros antecedentes de los derechos de los contribuyentes, ya que se estableció entre otras cosas, ciertos derechos fiscales para los súbditos como que la autoridad debía razonar la imposición de tributos extraordinarios y justificar su destino, además de que se consignaron los antecedentes de los principios de proporcionalidad e equidad tributaria.⁹⁶

Por otra parte, en la corona de Aragón, se impuso un tributo según el número de fuegos que se tuvieran, impuesto que era bastante superior al fijado en Cataluña y Valencia por sus Cortes entre 1518 y 1564. Posteriormente los municipios trataron de cobrar las llamadas “sisas” que era un impuesto por la venta de mercancías, proyecto que fue denegado por las cortes y por los diputados. Lo anterior, por considerarlo una carga excesiva y una violación a los derechos de las personas que contribuían, si es que apenas y tenían para comer aquellas personas que se encontraban en pobreza extrema.⁹⁷

Fue hasta la revolución francesa en el siglo XVIII - XIX, cuando se reconocieron los derechos en materia tributaria, dejando el concepto de súbditos por el de contribuyentes, implementando un nuevo sistema tributario y financiero,

⁹⁶ Montiel Alvarez T., *La carta Magna de Juan sin tierra*, Mito Revista Cultural, vol. 24, 2015, pag. 32

⁹⁷ Mateos Royo J.A. Instituciones representativas y reformas fiscales: cortes y servicios reales en la corona de aragón (1510-1604), Universidad de Zaragoza, Revista de Historia Moderna, 2018, pag.35

estableciendo entre otras cosas un control de los impuestos que sean determinados por el propio pueblo, a través de sus representantes y su destino al gasto público, consignando el principio de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria.⁹⁸

En México, como ya se ha explicado a lo largo de esta tesis, los referentes de los derechos de los contribuyentes vienen desde la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31 fracción IV; sin embargo no fue hasta el 2006 cuando se expidió la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes y un año después se crea la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Sin embargo, no existe una norma jurídica expresa que determine que los derechos humanos y/o derechos fundamentales son o no aplicables a la materia tributaria, lo que ha generado múltiples discusiones entre las autoridades y los tratadistas expertos en la materia fiscal.

Como se mencionó en el segundo capítulo de esta investigación científica, en la resolución de PRODECON 4/2016/CTN/CS-SASEN, aprobado en la 3ra. Sesión Ordinaria 29/04/2016 de la PRODECON, este organismo público descentralizado emitió un análisis sistemático titulado “BUENA FE. ES UNA PRESUNCIÓN INICIAL QUE EN FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE RESPETAR LA AUTORIDAD FISCAL AL PRACTICAR AUDITORÍAS” y otro análisis denominado “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE ADOPTARLAS EN LAS ACCIONES DE COBRO PERSUASIVO QUE REALIZA, A FIN DE EVITAR VIOLACIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES, INDEPENDIENTEMENTE DEL NÚMERO DE CASOS DOCUMENTADOS”. En estos análisis realizados por este organismo público descentralizado de la administración pública federa, se observaron diversas actuaciones de la autoridad al momento de ejercer, principalmente, sus facultades de comprobación y se detectó que en muchas

⁹⁸ Yves Guéna, *Le Baron Louis*, la construction historique du système financier public, 1755-1837, Paris, Éditions Perrin, 1999, pag.7.

ocasiones existe un abuso por parte de quienes ejercen esta potestad del estado a revisar y posteriormente a determinar tributos que no se hayan pagado.

El problema con este caso radica en que, por ejemplo, en el análisis del 2016 sobre la detección de la violación del principio de buena fe, que como ya se ha dicho en múltiples ocasiones, es el simil de la presunción de inocencia, en donde la autoridad al momento de practicar sus auditorías como consecuencia de sus facultades de comprobación ha realizado diversas acciones como lo son el determinar omisiones de los contribuyentes derivadas de la interpretación de los documentos presentados para las revisiones, en donde en muchas ocasiones, la autoridad parte desde el punto que el contribuyente ha realizado sus actos de mala fe en lugar de buena fe, revirtiendo la carga de la prueba al contribuyente para que demuestre que cumplió efectivamente con lo que establece la norma jurídica. El problema con lo anterior, es que muchas de las pruebas que la autoridad solicita son complicada o sino imposibles de aportar, ya que bajo el principio de que “el que afirma está obligado a probar”, en la materia tributaria muchas veces es al revés, lo que ocasiona un gran conflicto al solicitar que una persona demuestre un hecho negativo.

Para delimitar lo anterior, se pone el caso del artículo 5ª del código fiscal de la federación de reciente adición, en donde se da la facultad a la autoridad para determinar si existe o no una razón de negocios. En algunos casos puede resultar bastante obvio que existe una falta de materialidad en las operaciones, pero en otros casos es complicado determinar una falta de razón de negocios. También, el propio código fiscal de la federación en su artículo 59, establece algunas presunciones legales en las que da por hecho, que los depósitos que reciban los contribuyentes en sus cuentas bancarias son ingresos por los cuales deba pagar impuestos. Si claro, es entendible esta presunción ya que entorpecería el actuar de la autoridad el no poder determinar los depósitos como ingresos, pero el problema real radica cuando se revierte la carga de la prueba al contribuyente de demostrar que dichos depósitos no son ingresos gravables y que la autoridad

fiscal no termine convencida con los documentos aportados por el propio contribuyente, en donde se podría violar su derecho a la presunción de inocencia, atendiendo a que la autoridad determine omisiones con meros parámetros subjetivos.

Ahora bien, es importante decir que los criterios de PRODECON han sido un parte aguas en la defensa de los derechos de los contribuyentes, debido a que el estudio de diversos casos han dado como resultado los mencionados criterios por parte de este ombudsman fiscal, los cuales han servido de base para la defensa de los contribuyentes en múltiples controversias judiciales y que han sido base para su protección. Lo anterior, a pesar de que en junio del 2022 los tribunales colegiados de circuito emitieran una tesis aislada, la cual reitera que los criterios emitidos por PRODECON son meras opiniones interpretativas y que no son obligatorias, tal y como se estableció en la tesis que lleva por voz “PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (PRODECON). SUS CRITERIOS CONSTITUYEN OPINIONES INTERPRETATIVAS NO VINCULANTES PARA EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA NI PARA EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN” en la cual, se entabla un criterio por parte de los tribunales colegiados de circuito respecto del caso en concreto cuando en un juicio contencioso administrativo se invoca un criterio de PRODECON, el cual se le resta valor probatorio y de argumento, señalando que este organismo público descentralizado solamente formula opiniones interpretativas, pero que no son obligatorias ni vinculantes para la autoridad ni para los contribuyentes, ya que no constituyen jurisprudencia o antecedentes judiciales al no formar parte del poder judicial.⁹⁹

No obstante a ello, es curioso el hecho de que los criterios de PRODECON, aún sin ser vinculantes, han sentado un presente en las resoluciones de la autoridad jurisdiccional, lo cual se puede deducir de la citada tesis, ya que lo más probable es que si hubo una razón para dejar claro la fuerza vinculatoria de estos

⁹⁹ Tribunales Colegiados de Circuito, tesis VI.1o.A.9 A (11a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 14, Junio de 2022, Tomo VII, página 6360.

criterior, es probable que existiera una fuerte costumbre de hacer valer dichas opiniones en las decisiones judiciales lo que dio lugar a controversias en los tribunales de amparo y que se resolviera lo ya mencionado.

Otros de los abusos de la autoridad fiscal al momento de ejercer sus facultades de comprobación, abusos que tienen como consecuencia la violación de la presunción de inocencia o buena fe de los contribuyentes, es cuando al momento de la revisión, solicitan documentos específicos para que el contribuyente demuestre su “buena fe”, como lo pueden ser ciertos contratos, convenios, cartas y demás documentos que amparen servicios, arrendamientos, transportes y demás situaciones que no forman parte de la contabilidad del contribuyente, lo que confirma que muchas veces la autoridad fiscal parte de la premisa de la mala fe del contribuyente. Este tema ha sido motivo de múltiples controversias en los tribunales del país y ante ello, el pasado 04 de Abril del 2022, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa emitió la siguiente tesis:

ILEGAL EL REQUERIMIENTO DE LA CONTABILIDAD AL CONTRIBUYENTE EN FORMA DE INTEGRACIONES ESPECIALES.-

De la interpretación conjunta y sistemática de los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación, artículos 33 y 34 de su Reglamento, se tiene que la contabilidad se integra por todos aquellos documentos que el particular lleve de la manera en que sean de su utilidad, siempre y cuando cumplan con los requisitos exigidos por la ley. Por lo tanto, **la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, debe limitarse a solicitar los documentos, datos e informes que conforman la contabilidad de la contribuyente de manera genérica**, respetando los términos y forma en que esta la elabora, y **no solicitar que tales documentos, datos e informes le sean proporcionados a manera de integraciones específicas, de la forma concreta y particular en que la propia autoridad lo indique**, como por ejemplo, requerir a la contribuyente que la documentación comprobatoria que amparen los pagos por servicios profesionales, fletes y/o pagos de auto transporte, arrendamiento de inmuebles, debiera de contener un inventario inicial, con los datos de importe enajenado o contratado en el ejercicio, salvamentos pendientes de realizar y pagar, por cada venta o compra, descripción del bien o inmueble, total de servicios, entre otros; pues ello **implica que el gobernado se vea en la necesidad de elaborar papeles de trabajo o integraciones especiales que no**

tenía, y que si bien pueden ser obtenidos a partir de los datos que se contienen en la contabilidad y que pueden ser revisados por la autoridad, estos no formaban parte de su contabilidad y tienen que elaborarse a petición de la autoridad de una forma específica. En consecuencia, al no estar expresamente regulado en la ley que la contribuyente elabore su contabilidad a manera de integraciones especiales, esta no puede ser solicitada por la autoridad fiscalizadora en esos términos, por no ser parte de la contabilidad de los contribuyentes.¹⁰⁰

No obstante la anterior tesis, resultan contradictorios algunos criterios del tribunal, ya que en 2019 este órgano judicial emitió una tesis con un pensamiento diferente al establecido el 2022, en el cual establece que de conformidad con el propio artículo 28 del código fiscal de la federación y las normas de información financiera los contribuyentes deben aportar aquellos actos que den materialidad a sus operaciones, como se establece en la siguiente tesis:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD.-

A través de las facultades de comprobación comprendidas en las diversas fracciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, lo que el Legislador pretendió es que en el caso de ser autodeterminadas las contribuciones por parte de los sujetos obligados, **la autoridad fiscal estuviera en posibilidad de verificar si se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho a las que los contribuyentes pretenden darles efectos fiscales, basándose en datos, documentos e información aportados por los sujetos visitados y terceros**, e incluso en lo observado durante la visita, pues solo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Ahora bien, el postulado básico de la norma de información financiera A-2 es que prevalezca la sustancia económica sobre la forma, respecto de los eventos económicos de una empresa que se registran. En este sentido, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y demás preceptos relativos que regulan la forma y términos en que un contribuyente ha de llevar su contabilidad, también parten del mismo postulado, es decir, que solo deben registrarse las operaciones que existen, y que además, **en dicho**

¹⁰⁰ Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Novena Época. Año I. No. 4. Abril 2022. p. 484 (énfasis añadido)

registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal. Por tanto, si derivado de una revisión la autoridad advierte que las operaciones que constan en la contabilidad no tienen sustancia material, puede determinar su inexistencia exclusivamente para efectos fiscales, es decir, desconocer su eficacia para la determinación, devolución o acreditamiento de contribuciones, sin que ello implique anular para efectos generales el acto jurídico en cuestión, ni mucho menos exceder el objeto de la orden de visita.¹⁰¹

Lo anterior ha sido muy discutido en el medio doctrinal y práctica profesional del litigio fiscal, porque ¿Qué es la materialidad y como se comprueba?. Nótese como este cuestionamiento es subjetivo para la autoridad a quien, de acuerdo con la ley, le toca determinar si un acto tiene materia o no, y esto tiene una lógica ya que no se puede dejar en las manos del contribuyente y en su buena fe determinar esta situación, pero ¿que pasa si la autoridad tiene un criterio subjetivo basado en criterios y experiencias con otros contribuyentes?. Lo anterior vuelve muy complicado darle un valor a cada prueba, incluso para la autoridad misma que al verse inmersa en un criterio totalmente subjetivo y de tomar una decisión al respecto, regularmente atiende a determinar omisiones si no se convence al 100% de que los actos se realizaron o no, y peor aún cuando se le pide al contribuyente que demuestre un hecho negativo como lo es el demostrar que no se llevaron a cabo ciertos actos y que la autoridad afirma que si se realizaron, revirtiendo la carga de la prueba al contribuyente sobre una negación, lo que vuelve la situación muy complicada para el contribuyente.

Ahora bien, volviendo a la aplicación de los derechos humanos en la materia tributaria, este mismo tribunal federal de justicia administrativa ha reiterado que el control difuso de la convencionalidad y los derechos humanos deben ser respetados por dicho órgano judicial y por lo tanto, respetados en la materia fiscal, lo anterior en el entendido que el artículo 1 primero de la constitución mexicana establece que los derechos humanos deben ser respetados

¹⁰¹ Tribunal federal de justicia administrativa, Octava Época. Año IV. No. 32. Marzo 2019. p. 21, (énfasis añadido)

por todas las autoridades en los ámbitos de sus competencias, como lo es en la materia fiscal. Lo anterior en las palabras del tribunal de mérito que a la letra dice:

CONTROL DIFUSO. ES POSIBLE REALIZARLO RESPECTO DE DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL INFERIORES A LA LEY.-

Si bien a partir de la reforma al artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, realizada a través del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, **este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a efecto de hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, se encuentra facultado para ejercer el control difuso de constitucionalidad y/o convencionalidad**, no existe impedimento legal alguno para que dicho ejercicio pueda realizarse, respecto de normas de carácter general inferiores a la ley e incluso a los reglamentos, que hayan sido aplicadas o que sea necesario aplicar, en el acto administrativo impugnado a través del juicio de nulidad. Lo anterior en razón de que, al tratarse de actos materialmente legislativos, que se emiten por virtud de cláusulas habilitantes establecidas en las leyes correspondientes, cuya finalidad es pormenorizar y desarrollar el contenido de estas, y que por tanto, deben cumplir con los requisitos de reserva de ley y subordinación jerárquica; es factible que a pesar de ser legales dichas normas inferiores por no violentar estos principios, sí puedan contravenir directamente alguno de los derechos humanos tutelados en la Constitución Federal o los instrumentos internacionales, de ahí que para cumplir cabalmente con el mandato establecido en el referido artículo 1° de la Carta Fundamental, de hacer prevalecer los derechos humanos, a pesar de las disposiciones en contrario que puedan preverse en los ordenamientos inferiores, es de concluir que el ejercicio del control difuso puede abarcar a todas las normas generales, que funden los actos que se controvierten ante este Tribunal.¹⁰²

Nótese que el propio tribunal en materia fiscal, ha confesado que los derechos humanos deben ser observados y protegidos por esta autoridad que resuelve controversias en materia tributaria y fiscal, por lo que es clara su

¹⁰² Tribunal federal de justicia admisnitrativa, Séptima Época. Año II. No. 10. Mayo 2012. p. 180, (énfasis añadido)

aplicación, aunque como ya se ha observado ha tenido ciertas limitantes derivado de la protección al sistema económico en que se encuentra inmersa nuestra materia de estudio. No obstante, resulta evidente ciertas violaciones que no se pueden dejar pasar por la autoridad jurisdiccional, como lo es el caso de violaciones en materia aduanera al momento de determinar al no establecer un plazo para que la autoridad elabore y notifique el acta de irregularidades de mercancías de difícil identificación, lo cual es violatorio del derecho humano a la seguridad jurídica. Lo anterior fue determinado por dicho tribunal en la tesis VIII-P-SS-549, misma que se cita a continuación:

CONTROL DIFUSO. ES POSIBLE REALIZARLO RESPECTO DE DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL INFERIORES A LA LEY.-

Si bien a partir de la reforma al artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, realizada a través del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a efecto de hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, se encuentra facultado para ejercer el control difuso de constitucionalidad y/o convencionalidad, no existe impedimento legal alguno para que dicho ejercicio pueda realizarse, respecto de normas de carácter general inferiores a la ley e incluso a los reglamentos, que hayan sido aplicadas o que sea necesario aplicar, en el acto administrativo impugnado a través del juicio de nulidad. Lo anterior en razón de que, al tratarse de actos materialmente legislativos, que se emiten por virtud de cláusulas habilitantes establecidas en las leyes correspondientes, cuya finalidad es pormenorizar y desarrollar el contenido de estas, y que por tanto, deben cumplir con los requisitos de reserva de ley y subordinación jerárquica; es factible que a pesar de ser legales dichas normas inferiores por no violentar estos principios, sí puedan contravenir directamente alguno de los derechos humanos tutelados en la Constitución Federal o los instrumentos internacionales, de ahí que para cumplir cabalmente con el mandato establecido en el referido artículo 1° de la Carta Fundamental, de hacer prevalecer los derechos humanos, a pesar de las disposiciones en contrario que puedan preverse en los ordenamientos inferiores, es de concluir que el ejercicio del control difuso puede abarcar a todas las normas generales, que funden los actos que se controvierten ante este Tribunal.

Ahora bien, en el ámbito internacional, también se ha hablado sobre los derechos humanos de los contribuyentes y en concreto sobre la presunción de inocencia. Ya hemos analizado como en los tribunales mexicanos han limitado este derecho de la presunción de inocencia a la materia penal y en los procedimientos administrativos sancionadores. No obstante, algunos tribunales internacionales han realizado análisis de la aplicación de los principios del derecho penal y el derecho fiscal y sus similitudes.

Por ejemplo en el caso *Speiser v Randall*¹⁰³, una ley del Estado de California establecía que los veteranos de guerra estaban exentos del pago del impuesto a la propiedad siempre y cuando, demostraran que ellos no defendían el derrocamiento del gobierno. La corte suprema de California en los Estados Unidos de América, determinó que dicha norma iba en contra del orden constitucional del país al revertir la carga de la prueba al ciudadano de demostrar su lealtad o de lo contrario sería culpable.

Este caso sembró un precedente importante, porque se tomó al derecho de presunción de inocencia como un derecho aplicado fuera del ámbito penal en los Estados Unidos y en el mundo, en donde el principal argumento de la corte suprema de California, era que la carga que imponía la ley al veterano de guerra de probar un hecho negativo complejo y con tal dificultad práctica que era excesivo cargar esta obligación al gobernado.¹⁰⁴ Este caso lo podemos comparar con el tema en concreto en México, en donde el artículo 5A del código fiscal de la federación impone la obligación al contribuyente a desvirtuar la presunción de la autoridad en cuanto a la razón de negocios, teniendo el gobernado, en algunos casos, la carga de probar que los actos jurídicos realizados no fueron utilizados para fines meramente fiscales, es decir probar hechos negativos.

¹⁰³ Case *Peiser V. Randall*, assessor of contra costa county, california, appeal from the supreme court of California. No. 483, 1958, pag. 533

¹⁰⁴ Gray Anthony, *Presumption of Innocence in Peril A Comparative Critical Perspective*, Lexington Books, London, 2017, pag. 37

Una de las instituciones que ha realizado estos estudios es la Corte Europea de los derechos Humanos, particularmente en el caso *Ravnsburg vs Suecia*¹⁰⁵, en donde se puede observar en la resolución al caso planteado, como la corte sostiene que cualquier sanción administrativa puede ser equiparada a una pena, haciendo el siguiente razonamiento. “*Sin perjuicio del carácter no delictivo de la falta proscrita, la naturaleza y el grado de gravedad de la pena en que se arriesgaba a incurrir el interesado -el tercer criterio- puede llevar la cuestión al ámbito "penal"*”.¹⁰⁶ Es de puntualizar que la corte manifiesta de manera contundente que si la aplicación de una multa administrativa, como puede ser la derivada de la falta de cumplimiento de obligaciones fiscales, es lo suficientemente grave para que se trascienda al ámbito penal, se deben aplicar los mismos principios y garantías.

En un sentido similar, la misma corte interamericana de los derechos humanos ha reiterado que las garantías procesales y los derechos humanos deben ser respetados en el orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter,¹⁰⁷ lo que deja claro que el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes en estos ámbitos internacionales y que la tendencia clara se su reconocimiento y respeto es un tema del que se seguirá discutiendo.

Ahora bien, la Corte Europea de los derechos Humanos ha dejado un precedente muy importante en el caso *A.P., M.P. y T.P. vs Suiza*, en donde el problema en concreto versaba sobre una determinación de impuestos y una sanción manifestada a través de una multa, impuesta a los herederos de un sujeto quien había sido omiso en el pago de ciertos tributos, en donde se había determinado por la autoridad administrativa de ese Estado que los impuestos omitidos serían pagados por los herederos. En este caso los herederos alegaban

¹⁰⁵ Case of Ravensborg V. Sweden, The European Court of Human Rights, *Application no. 14220/88, March 24, 1994*

¹⁰⁶ Idem

¹⁰⁷ Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Ivcher Bronstein Vs. Perú, Sentencia de 6 de febrero de 2001

que se violaba su derecho de presunción de inocencia, ya que a través de una presunción legal de la legislación interna, se les tenía como culpables de una omisión de pago de tributos, lo cual violaba este derecho a la presunción de inocencia. El Estado Suizo alegó que este principio es solo aplicado en la materia penal. La Corte resolvió que dicho principio es aplicable también en la materia tributaria y que por lo tanto el Estado Suizo había violado este derecho a los demandantes.¹⁰⁸

Derivado del análisis realizado, se puede determinar que, primero, que en la materia administrativa/fiscal son aplicables los derechos humanos y que cada vez se van reconociendo y aplicando más derechos de esta clase, y como se revisó al inicio de este subcapítulo, la historia de los derechos aplicados a los contribuyentes fue mucho más lenta que los demás derechos, quizá por la importancia del sistema económico que hasta nuestros días sigue siendo el que más impacta a la sociedad y el que más se cuida por aquellos que ejercen el poder. Entoneces al ser aplicables los derechos humanos en la materia tributaria, también, la presunción de inocencia es aplicable en la materia fiscal al momento de que la autoridad ejerce sus facultades de comprobación y en especial nuestro objeto de estudio que es la cláusula antielusión mexicana, la cual impone cargas de prueba al gobernado que muchas veces tienen un grado complejo de dificultad.

En se sentido, la notoriedad de la violación de derechos humanos por parte de la autoridad al ejercer sus diversas facultades que le otorga la propia norma jurídica es indubitable, y en el particular caso de este tema de estudio conforme a lo analizado en los criterios judiciales, la violación a la presunción de inocencia en su vertiente de buena fe, al revertir cargas probatorias a los contribuyentes y realizando actos que vulneren este y otros derechos humanos de los mismos y como se ha comentado en párrafos anteriores, uno de los principales problemas radica en que no todos los contribuyentes tienen para pagar una asesoría jurídica privada y acuden a instancias como la PRODECON para la defensa de sus

¹⁰⁸ Case of A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland, August 1997

derechos, que en muchas ocasiones se ven rebasados de trabajo o bien, no pueden ser atendidos por esta autoridad por las limitaciones que la propia legislación establece.

Ahora bien, lo anterior se ha justificado internacionalmente por organismos como la OCDE o la CEPAL, los cuales han alentado a los países a realizar acciones fiscalizatorias cada vez más duras y agresivas al contribuyente, con un discurso muy válido que es que todas las personas contribuyan a los gastos públicos de manera como dicta la norma, en especial aquellos grandes contribuyentes, con el objetivo de que el estado se provea de recursos para cumplir sus fines, sobre todo, robustecer esa teoría de la justicia retributiva la cual señala que el cobro de tributos, más allá de cualquier cosa, funciona como un medio de distribución de la riqueza para mantener el equilibrio y que continúe en funcionamiento el sistema económico. El conflicto de entra cuando, la excesiva carga administrativa a los obligados, sobre a todo a aquellos contribuyentes que viven “al día” y que en Latinoamérica abundan, se vuelve una labor titánica, lo que al final se traduce como un incumplimiento constante de estos pequeños contribuyentes y a quienes la autoridad puede atacar con todo el permiso de la ley.

CONCLUSIONES CAPÍTULO III

Se puede concluir como este capítulo 3 como la norma jurídica fiscal mexicana, cada vez es más dura en contra de los contribuyentes, con la intención de allegarse de recursos y combatir en la medida de lo posible, la elusión fiscal, atendiendo para ello las recomendaciones internaciones, sobre todo de la OCDE. Sin embargo, en algunas normas tributarias como lo es la cláusula general antielusión mexicana, se han establecido presunciones iuris tantum, las cuales han creado la duda de su dureza al momento de su implementación práctica debido al grado de subjetividad que se le da a la autoridad fiscalizadora al momento de ejercer sus facultades de comprobación, y revertir la carga de la prueba al gobernado para que demuestre hechos que de una difícil comprobación.

En ese sentido y conforme a las diversas resoluciones nacionales e internacionales, si bien es cierto que la autoridad admistrativa y judicial se han negado a reconocer la presunción de inocencia como un derecho humano aplicable a los procedimientos donde de la autoridad ejerce sus facultades de comprobación, como puede ser una revisión de gabinete, revisión electrónica y visita domiciliaria, lo cierto es que las resoluciones internacionales en la materia han dicho lo contrario, además que como ya se señaló a lo largo de la presente investigación, los derechos humanos son interdependientes y no se puede hablar de que unos derechos humanos si son aplicables a la materia tributaria y otros no, a conveniencia claro del propio Estado.

Finalmente, la reflexión queda en analizar si las justificaciones que la autoridad da al momento de que niega la aplicación de la presunción de inocencia en la materia tributaria, al interponer el interés público y las malas prácticas de algunos contribuyentes, son válidas desde un punto de vista jurídico y aún más allá, en un plano ontológico para verificar si efectivamente se está haciendo con los fines que tiene en su forma más pura el Estado, debiendo garantizar todos aquellos compromisos que este ente tiene con la sociedad. Además, el analizar cuales son los efectos de estas medidas y que soluciones se han dado en México y en el mundo para erradicar el problema de la elusión y evasión fiscal.

Capítulo 4.

Análisis de soluciones para evitar la elusión fiscal sin restringir o violar la presunción de inocencia. Evaluación y propuestas.

4.0.- Análisis argumentativo de las resoluciones nacionales.

Como ya se ha analizado y señalado a lo largo de este trabajo de investigación, los distintos criterios doctrinales, institucionales, judiciales nacionales e internacionales, han dejado claro que la aplicación de los derechos humanos son aplicatorios para todas las ramas del derecho, sobre todo en aquellas del derecho público en donde el Estado ejerce sus facultades de castigo a los gobernados por alguna conducta establecida en la norma jurídica, que dicho sea de paso, es emitida, regulada y sancionada por el mismo Estado, lo que en muchas ocasiones deja en un estado de vulnerabilidad y desventaja a los gobernados. Este es el caso de la materia tributaria, el cual ha sido el eje central de estudio en la presente tesis.

La aplicación de los derechos humanos en la materia tributaria, ha sido duramente contrivertida en todos los países, ya que el sistema económico juega un papel indispensable en cada nación, por lo que el tema de la recaudación de los tributos ha sido un tema de múltiples discusiones sobre todo cuando dicha recaudación o imposición de los propios impuestos y demás contribuciones, son realizadas en contraversión a los derechos humanos, como lo es la presunción de inocencia que cada vez es más dejado de lado por la propia autoridad al momento de ejercer sus facultades de comprobación y consecuentemente las de sanción.

Una de las discusiones más importantes respecto de la aplicabilidad de la presunción de inocencia en materia tributaria se ha dado constantemente en los tribunales de amparo mexicanos, quienes durante los últimos 2 lustros han cambiado drásticamente su criterio respecto a la aplicabilidad de los derechos

humanos en materia tributaria, inaplicando algunos derechos y principios como lo es la presunción de inocencia en materia fiscal, al poner por encima conceptos como el interés público y el combate a la elusión fiscal.¹⁰⁹

Como se pudo analizar dentro del criterio judicial citado con anterioridad, y algunos otros relacionados con este que han sido emitidos tanto por tribunales colegiados de circuito como por las salas y pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha habido una defensa importante a la inaplicación de la presunción de inocencia en materia fiscal o tributaria, bajo varias justificaciones como por ejemplo que, dichas normas derivan de obligaciones y al momento de revisar el cumplimiento de las mismas no son aplicables los derechos humanos aunque de ellas se pueda determinar una sanción; que aplicando la ponderación como método interpretativo de la norma jurídica está por encima el interés público; que no puede ser aplicable la presunción de inocencia en materia fiscal porque dichas normas están implementadas con el objetivo de combatir la elusión fiscal, entre otras justificaciones.

Ante ello, podríamos atender a los principios y garantías del derecho administrativo que son racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad, ya referidos y explicados en esta investigación,¹¹⁰ los cuales tampoco son respetados en muchas ocasiones por la propia autoridad al momento que ejerce sus facultades de comprobación y/o sanción, ya que como lo ha mencionado la propia PRODECON estas garantías son violentadas en los diversos procedimientos de de revisión administrativa y al momento de imponer sanciones. Sin embargo, es muy importantante que estas garantías son complementarias a los derechos humanos, porque como se ha desarrollado y mencionado por los diversos órganos institucionales y judiciales, los derechos humanos son de aplicación para todas las materias y ramas del derecho ya que son inherentes a la persona y no se puede restringir su aplicabilidad y esa justificación de que la presunción de inocencia solo es aplicable en materia penal, ha sido una

¹⁰⁹ Supra 73

interpretación que se considera errónea partiendo del hecho que no se puede determinar que un derecho humano pueda ser usado a conveniencia del Estado, justificando su actuar en la protección al sistema económico.

Ahora bien, de acuerdo con Ríos Granados, la postura a través de la cual la autoridad presuntivamente determina utilidades y créditos fiscales, en ocasiones puede ser totalmente basada en presunciones no legales y que tiene a ser totalmente subjetiva para la autoridad tributaria al momento de ejercer sus facultades de comprobación y de sanción consecuentemente, lo anterior a reserva de la interpretación que den los tribunales al respecto si es que el contribuyente impugna los actos de la autoridad y que, como se ha discutido a lo largo de esta investigación, los criterios judiciales van cada vez más encaminados a la protección del sistema tributario.¹¹¹

Una de las justificaciones más importantes que han dado los tribunales mexicanos y algunos internacionales, es que la restricción o inaplicación de derechos se justifica o no existe en materia fiscal ya que, estas decisiones están impulsadas por recomendaciones internacionales como lo es la OCDE, quien desde hace algunos años ha puesto en marcha un plan para combatir lo que comúnmente se denomina como elusión fiscal, un concepto que ha revolucionado las determinaciones internacionales en materia de decisiones judiciales, ya que la protección a los intereses del Estado en relación a cuidar los intereses económicos se ha vuelto uno de los temas más polémicos y contrversiales, en el sentido de que es el modelo económico y la recaudación de impuestos los que se consideran como parte del proceso de una nación exitosa y desarrollada.

Es por ello que la elusión fiscal, como el principal objeto de estudio de los criterios judiciales y doctrinales que justifican la restricción y violación de derechos humanos, garantías procesales y sobre todo, el principio de presunción de

¹¹⁰ Supra 83

¹¹¹ Ríos Granados Gabriela, Manual de derecho Fiscal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Ciudad de México, 2020 pag. 113.

inocencia aplicado en el campo del derecho tributario, ha sido la principal justificación de las medidas de fiscalización cada vez más agresivas, por lo que en este capítulo 4, se abordará un análisis sobre este concepto, relacionado por supuesto a nuestro objeto de estudio y proponer algunas soluciones que se han dado al respecto que atienden este problema que es una realidad en México y el mundo, pero cuidando y respetando lo más posible los derechos de los contribuyentes.

4.1. Soluciones que han dado otros países al problema de la elusión fiscal.

Una vez analizados los capítulos anteriores del presente trabajo de investigación, el presente capítulo final tiene por objetivo principal, señalar y comparar las soluciones que se han dado en otros países a la elusión fiscal, realizando un análisis objetivo de las alternativas o propuestas que se han dado en México respecto a este problema que, como se puede deducir de lo expuesto a lo largo del presente trabajo, se considera como una de las causas que derivan que la autoridad realice actos que son violatorios de los derechos de los contribuyentes, en concreto del derecho humano a la presunción de inocencia.

Como se pudo concluir en el capítulo anterior de esta tesis, se ha comprobado a través de los distintos asuntos que han llegado a los tribunales, quejas en autoridades como la PRODECON y diversos estudios doctrinales, que primero, si es aplicable la presunción de inocencia en la materia tributaria con ciertas modulaciones y que segundo, si han existido abusos por parte de la autoridad a los contribuyentes vulnerando el derecho a la presunción de inocencia o buena fe de los contribuyentes, al momento que la autoridad ejerce sus facultades de comprobación y consecuentemente las de sanción.

Para determinar casos concretos en los que la autoridad realiza acciones violatorias de derechos de los contribuyentes, es muy volátil, ya que puede hacerlo a través de distintos casos particulares en diversos casos particulares, como

puede ser en materia aduanal, seguridad social o bien en el cumplimiento de las demás disposiciones tributarias, por lo que el presente trabajo no va enfocado a un caso en particular en donde se demuestren estas violaciones, sino que se hace de manera general a la acción de la autoridad y las herramientas que tiene para que se considere como una violación a los derechos de los contribuyentes a al principio jurídico de la presunción de inocencia y las demás normas del sistema garantista del que habla y deficiente Luigi Ferrajoli.¹¹²

Ahora bien, queda claro que uno de los motivos de que la autoridad realice medidas fiscalizadoras cada vez más agresivas deriva de la necesidad de recaudar y de combatir de manera más eficiente y menos costosa para el Estado el problema de la elusión fiscal. Sin embargo, se ha demostrado como otros países han realizado una serie de medidas para evitar la elusión fiscal, sin violar o vulnerar los derechos de los contribuyentes, recurriendo a medidas más convencionales y apostando por medios de arreglos más encaminados a la cooperación. De esta manera, se ha evitado en cierta medida que el Estado, ejerza facultades de comprobación o sanción de manera subjetiva y arbitraria, generando además en mayor medida una mejor relación Estado-contribuyente.

Uno de las medidas que más novedosas y que han generado buenos resultados en algunos países como Australia, es el llamado cumplimiento cooperativo.¹¹³ El cumplimiento cooperativo, es el mecanismo mediante el cual el Estado y los contribuyentes cooperan entre si para alcanzar tasas de recaudación adecuadas, generando confianza entre los factores económicos participantes, en donde se involucran varios factores como lo son el destino adecuado a los servicios públicos, eliminación de la corrupción y beneficios de crecimiento para las empresas y los contribuyentes en general. La idea del cumplimiento cooperativo es generar diálogo constructivo entre las administraciones tributarias y

¹¹² Ferrajoli L, *Derecho y razón*, Op. Cit. pag.196

¹¹³ OCDE, *la relación cooperativa: un marco de referencia*, 2013. pag.25

los contribuyentes, el concepto puede promover la certeza, la transparencia y la buena gobernanza fiscal.¹¹⁴

Nótese como a través de la historia de las administraciones tributarias, ha existido la creencia de que las formas rígidas y estrictas por parte del órgano del Estado de vigilar el cumplimiento fiscal ha sido la mejor herramienta para asegurar el cumplimiento de pago de tributos, sin embargo, esto no es del todo cierto y por el contrario, puede traer efectos negativos en los contribuyentes, debido a que los estudios actuales sobre cumplimiento cooperativo o cumplimiento voluntario han apuntado a que la idea de un Estado regulado debe obedecer a que las normas son justas y generan una estructura legítima de una sociedad regulada y no de un sistema de sanciones y castigos que tienen como finalidad asustar al contribuyente.¹¹⁵ Ahora bien, ya se ha dicho que la vigilancia por parte del Estado tiene efectos importantes en el comportamiento de los gobernados, ya que es a través de un sistema de vigilancia permanente a los contribuyentes, el que genera un estado de visibilidad que garantiza el funcionamiento automático del poder; para que de esta manera se minimicen las cargas de cumplimiento forzoso para el Estado.¹¹⁶ Sin embargo, conforme a lo que se ha visto en relación al cumplimiento cooperativo que se abordará más adelante, se puede suponer que la vigilancia como tal puede ser sustituida o quizá amortizada de tal manera que signifique inclusive plantear un nuevo concepto de la misma.

Entrando a los ejemplos de como funcionan políticas tributarias alternativas, como lo es el cumplimiento cooperativo, se encuentra Australia. Este país cuenta con el llamado *Annual Compliance Arrangement*, que es un acuerdo administrativo el cual funciona como un esquema que difiere los los preceptos bajo los cuales se

¹¹⁴ Majdanska A., *An Analysis of cooperative compliance programmes*, IBFD, Amsterdam, Abril 2021, pag. 5

¹¹⁵ Stanimirović T, *Cooperative Tax Compliance A Path to Fiscal Sustainability?*, Transylvanian Review n°67, Slovenia, 2022, pag. 124.

¹¹⁶ Foucault, Michel. *Vigilar y Castigar. Nacimiento de la prisión*, Siglo XXI Editores, México, 2005, pag. 185

enfocará la relación entre el contribuyente y la administración.¹¹⁷ Aunque este programa por ahora, está dirigido solo a los grandes contribuyentes, el plan a futuro es expandir el programa para todos. En este programa, el gobierno australiano solicita que el contribuyente compruebe que cumple con las expectativas de la administración tributaria sobre su “gobierno corporativo”, entendiendo este como un concepto como que la empresa cumple con todos los estándares de estructuras internas para evitar prácticas de corrupción, ética y controles diversos a través de los estándares que establecen las buenas prácticas corporativas a nivel internacional, contando como consejos, comités, auditores y todos los órganos gubernamentales dentro de la empresa que generen una estructura confiable de gobierno corporativo.

Continuando con este modelo en Australia, una vez analizada la estructura del gobierno corporativo del del contribuyente, se otorga un dictamen que funciona como una certificación de que el contribuyente es confiable. En el marco de este acuerdo, si el contribuyente aporta toda la información requerida por la administración tributaria, esta última brinda la posibilidad al contribuyente de acceder a un servicio personalizado. Dicho servicio comprende varios beneficios como lo son: soluciones administrativas a inconvenientes derivados del cumplimiento, puntos centralizados de contacto y un dialogo constante sobre materias técnicas, cierre de periodos previos, concesiones en el tratamiento de penalidades e intereses, un plan de trabajo a través del cual se determinan los diferentes procesos a seguir, entre otro beneficios para las empresas.¹¹⁸

En España, también se ha apostado por medios alternos de recaudación que refuercen la confiabilidad de los contribuyentes con el Estado. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de este país cuenta con un foro de empresas que actúa como órgano de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes contribuyentes y la administración tributaria

¹¹⁷ Dirección de cooperación y tributación internacional, *Relación o cumplimiento cooperativo voluntario*, CIAT, 2015, pag. 13.

¹¹⁸ Dirección de cooperación y tributación internacional Op. cit. pag. 13-14.

del Estado. Estos foros tienen como principios la transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario.¹¹⁹

En este país europeo, también ha implementado otro foro integrado por Asociaciones y Colegios de Profesionales en el área fiscal, mismo que tiene el objetivo de fungir como órgano de relación entre los factores económicos, de modo que se genere una confianza recíproca y que al final esto tenga como meta principal el beneficio del contribuyente, favoreciendo y facilitando el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. Estos foros tienen como objetivos principales fomentar el conocimiento mutuo entre la Agencia Tributaria y los profesionales representados en un marco de cooperación, transparencia, rigor técnico, objetividad, proporcionalidad y receptividad, aumentar la seguridad jurídica en las relaciones de los contribuyentes y los profesionales tributarios con la Agencia Tributaria, la simplificación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre otras.¹²⁰

Otro ejemplo claro de cumplimiento cooperativo son los Estados Unidos de América, en donde se ha utilizado un programa llamado El “Internal Revenue Service” (IRS) de los Estados Unidos de América cuenta con un programa llamado “Compliance Assurance Process”, el cual tiene la finalidad de identificar y resolver situaciones de que impliquen algún tipo de riesgo tributario, Este programa es utilizado para identificar y resolver situaciones que impliquen riesgo tributario a través de interacciones abiertas, cooperativas y transparentes entre la autoridad fiscalizadora y los Grandes Contribuyentes y los Internacionales, antes de que se complete y entregue una declaración tributaria. El programa consiste concretamente en un intercambio de información en tiempo real entra los contribuyentes y el Estado, en donde se entablan propuestas realizadas por el

¹¹⁹ Ibidem, pag. 15

¹²⁰ Dirección de cooperación y tributación internacional Op. cit. Pag. 16

contribuyente relacionadas con sus declaraciones de impuestos y problemáticas de entendimiento de la legislación.¹²¹

Las empresas que han estado involucradas en este programa han demostrado certeza con más rapidez y menos carga administrativa en sus procesos de determinación y pago de contribuciones, que aquellas empresas que continúan con los procesos tradicionales, lo que permite lograr un mejor manejo de sus recursos tributarios y asegura declaraciones financieras más precisas, generando claramente, una mayor confianza entre los factores y menores costos para el Estado.

Conforme a los ejemplos que se han destacado con anterioridad, se puede observar que existe una gran apuesta por medios alternos para la soluciones relacionadas al cumplimiento fiscal y elusión tributaria, la cual ha sido la base para que muchos Estados, entre ellos México, tengan medidas que en muchos casos son abusivas para los contribuyentes y que generan desconcierto para la población y que como ya se ha demostrado en el presente trabajo de investigación, son violatorias en muchas ocasiones, de la presunción de inocencia, que como ya se ha observado este derecho humano si es aplicable en la materia tributaria y ha sido objeto de múltiples discusiones en los tribunales mexicanos y tribunales internaciones.

En relación con lo anterior y con base a los nuevos modelos fiscales encaminados a un cumplimiento cooperativo fiscal y voluntario que haga más eficiente y menos costosa la recaudación de impuestos, se debe tomar en cuenta que lo más importante es generar un comportamiento distinto en el contribuyente, en el cual se fusione el conocimiento económico y el psicológico, el cual parte de la teoría de la pendiente resbaladiza o “slippery-slope framework”. Esta idea explica que el poder de la autoridad tributaria y la confianza en la autoridad por parte de los contribuyentes son los dos factores más importantes que afectan el

¹²¹*idem*, pag. 16

cumplimiento tributario, independientemente de la fuerza de las medidas de vigilancia y de sanción.

Fue precisamente esta idea la que influyó en las prácticas de las autoridades tributarias en la gestión del comportamiento de los contribuyentes y la práctica de la inspección. Resultó que las autoridades que tienen medidas más represivas y duras para la fiscalización de los contribuyentes, tienen el deber de promover un cumplimiento cooperativo más sano, más allá de solo confiar en el efecto tirano de las inspecciones y multas. En la gran mayoría de los casos, la garantía preventiva y de buen gobierno corporativo por parte de las empresas, da pue a un cumplimiento de las normas más eficaz entre los contribuyentes, sin necesidad de violar derechos humanos de los contribuyentes.¹²²

4.2 Soluciones que se han propuesto en México para evitar la elusión fiscal.

Las soluciones que México ha presentado para combatir la elusión fiscal ha sido acatar las disposiciones de la OCDE, en especial aquellas que derivan del plan BEPS. Se ha dicho en distintos foros que México es el mejor alumno de la OCDE y quien toma en cuenta la mayoría de sus recomendaciones, justamente porque a partir de su adición a este organismo internacional en el año de 1994, fue la sorpresa en la comunidad internacional debido a que fue el primer país en vías de desarrollo lo que le dió prestigio al país, pero con el compromiso de acatar las disposiciones y políticas de la OCDE, cosa que México ha hecho muy bien.¹²³ En ese sentido, una de las reformas más recientes que México ha puesto en marcha tiene que ver precisamente con la acción 12 del plan BEPS, la cual tiene que ver con los llamados esquemas reportables.¹²⁴ Estos esquemas reportables los cuales fueron agregados al código fiscal de la federación en la reforma fiscal del año 2020¹²⁵

¹²² Stanimirović T, *Cooperative Tax Compliance A Path to Fiscal Sustainability?*, Transylvanian Review n°67, Slovenia, 2022, pag. 125 - 126

¹²³ Segovia Blanco, A.. *BEPS Una política proteccionista en favor del erario*. Ciencia Jurídica, 2018.

¹²⁴ OCDE, proyecto beps, 2015, acción 12.

¹²⁵ Diario Oficial de la Federación 08/12/2020, reforma al código fiscal de la federación.

Estos esquemas reportables, de acuerdo con la propia acción 12, tiene un sentido amplio el cual tiene que ver con generar una relación de confianza con el contribuyente a través de que, sea el propio contribuyente quien tenga la confianza de contar al fisco sus estrategias fiscales mediante las cuales se presente realizar el pago de impuestos. Ahora bien, los esquemas reportables no van dirigidas solamente a las planeaciones fiscales que evitan el pago del impuesto, sino da una pauta para que la autoridad determine cuál es considerada una planeación fiscal agresiva que no sea aprobada por el mismo fisco.¹²⁶

Las reformas mexicanas en atención a la acción 12 del BEPS están fundamentadas en el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación y se definen lo que son en el artículo 199 del mismo ordenamiento jurídico, en donde se da una definición de lo que son los esquemas reportables, señalando a grandes rasgos que “Se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México”. Lo anterior, pudiera sonar bastante subjetivo, por lo que el legislador en aras de especificar lo más posible los casos en los que pudiera configurarse un esquema reportable, en el citado artículo 199 se establecen cuales son las características que son aplicables para que se pueda configurar un beneficio fiscal que sea susceptible de generar un esquema reportable. No obstante, la falta de técnica legislativa y el amplia gama de posibilidades, imposibilita especificar todos los supuestos posibles, lo que deja a total discreción de la autoridad su determinación.

Cabe mencionar que la obligación de revelar los esquemas reportables, es en realidad una obligación de los asesores fiscales y en una segunda instancia, directamente de los contribuyentes, lo que pone en tela de juicio precisamente a todos los asesores que venden o promueven estrategias fiscales para reducir los impactos impositivos del Estado. Lo que se busca con estos esquemas reportables, como lo dice su propia exposición de motivos es justamente aumentar

la transparencia, combatir la elusión fiscal a través de la detección de estrategias fiscales agresivas, respetando, según lo que dice al propia exposición de motivos, los derechos de los contribuyentes, entre ellos lo que es la presunción de inocencia, siendo un estado garante de derechos humanos y otorgando a los gobernados la posibilidad de que antes de realizar un proyecto o esquema fiscal pueda ser aprobado plenamente por la autoridad tributaria, además de, como lo dice la propia exposición de motivos, otorgar un derecho de audiencia a los contribuyentes para proteger y cuidar la presunción de inocencia y la buena fe de los tributantes.¹²⁷

Loa objetivos planteados en la reforma podrán sonar bastante prometedores y respetuosos de los derechos de los contribuyentes, sin embargo, como se ha dicho en capítulos anteriores, estos mecanimos han sido lo suficientemente sofisticados para que la autoridad se las ingenie para realizar actos violatorios de derechos de los contribuyentes como lo es la presunción de inocencia, en este caso en particular, al momento de determinar que el contribuyente está incurriendo en una violación a la norma fiscal de manera unilateral, pudiendo inclusive faltar a los principios de reserva de ley, negando o no autorizando esquemas que pudieran no ser considerados a los ojos de la norma jurídica como ilegales.

Ahora bien, estas reformas realizadas por el gobierno mexicano en atención a la acción 12 de BEPS, han dejado un gran debate en el ámbito político y académico debido a que, por un lado se ha hecho una crítica reiterada a que los contribuyentes difícilmente van a mostrar a la hacienda pública cuales son sus esquemas reportables traducidos como aquellas estrategias fiscales para pgar menos impuestos, en el entendido que la autoridad determinaría si estas estrategias están aprobadas o no por esta autoridad. En un primer sentido, esto tiene una razonabilidad muy importante que es la confiabilidad que le quieren

¹²⁶ Olmedo Castillo, J., La Acción 12 del BEPS y los esquemas reportables, Thomson Reuters, 2020, Pag. 20

¹²⁷ Cámara de Diputados, Gaceta Parlamentaria Número 5361-D, 8 de septiembre de 2019.

otorgar a los contribuyentes para que muestren al fisco cuales son sus intenciones y que este a su vez, pueda calificar de buenas o malas prácticas. Sin embargo, el problema que se ha criticado en esta reforma es justamente la unilateralidad de las resoluciones de la autoridad, es decir que esta es quien determina de manera inapelable administrativamente si los esquemas reportables son viables o no.

Siguiendo la línea de lo anterior, se puede entender que no se puede dejar al arbitrio y decisión de los propios contribuyentes si las acciones que están realizando están correctas o no, más allá de lo que persigue el principio de buena fe, pero de igual manera, dejarlo al arbitrio absoluto de la autoridad crea un quiebre importante de la confianza con los contribuyentes. Ahora bien, es importante mencionar que las sugerencias de reformas de la OCDE, tienen como objetivo también, que las legislaciones de las naciones sean lo más omogeneas posibles en el plan internacional, lo que lleva a pesar si en realidad el régimen de violación de derechos humanos en materia tributaria, estaría impulsado principalmente por estas instituciones internacionales.¹²⁸

Nótese como el cumplimiento de México a las políticas fiscales recomendadas por la OCDE, ha generado una serie de reformas que se han tenido que adaptar a la legislación nacional, debido a que muchas de las políticas de la OCDE no son del todo compatibles con la legislación nacional, lo que ha vuelto un tema muy polémico y discutido en los diversos foros nacionales, y que es lo que ha generado una discusión sobre una posible violación de los derechos de los contribuyentes, esto a pesar de que la OCDE se ha dado la tarea de realizar guías, proyectos y capacitaciones que apoyen a los miembros a realizar la implementación de sus políticas de manera correcta.¹²⁹

Entonces, con relación a la idea del cumplimiento cooperativo que ha dado buenos resultados en algunos países desarrollados, esta política fiscal del Estado

¹²⁸ Wilson Loaiza, F. M.. Las 15 acciones recomendadas por la ocde en materia de BEPS. Fisco Actualidades (18), 2016, pag. 4

¹²⁹ Segovia Blanco A. o.p. cit. pag. 126

mexicano debería seguir la implementación de un cumplimiento cooperativo más estructurado y menos arbitrario, es decir, que las determinaciones de las estrategias fiscales se puedan platicar y plantear de una manera conjunta tomando una determinación jurídica justa aplicable para ambas partes, por medio de parámetros objetivos que dejen satisfechas a ambas partes, fortaleciendo la confianza entre ellas.

4.3. Propuesta.

Hablando del cumplimiento cooperativo como una de las soluciones que han encontrado otros países desarrollados, se puede concluir que, la buena relación y comunicación, así como la generación de estructuras de apoyo a implementación de gobierno corporativo que el Estado mexicano tenga con las empresas nacionales y extranjeras, son parte de las políticas fiscales que debe dar prioridad para combatir la evasión y elusión fiscal; y de las cuales es importante poner atención para generar una mayor recaudación de una manera eficaz y respetando los derechos y yendo aún más allá, tomando en cuenta los intereses de los contribuyentes, garantizando su contento con la autoridad. Además, que funciona también como una forma en que el estado mexicano no realice medidas fiscalizadoras tan agresivas.

Nótese que es claro que puede existir actualmente un cumplimiento cooperativo entre las empresas en México ya sean Pequeñas o Medianas o bien grandes contribuyentes y el gobierno mexicano, buscando intereses comunes entre ambas partes para poder llegar a cumplir con estos objetivos, además de que el estado a través de los órganos competentes, deben tener una atención de primera para los contribuyentes, con el fin de que no existan dudas en su cumplimiento y exista un sentimiento de verdadera cooperación. Uno de los principales objetivos del cumplimiento cooperativo es generar una forma más inteligente de cumplimiento tributario, sin tantas dificultades y cargas; además de la falta de necesidad de gastar tiempo y recursos en visitas de verificación de

cumplimiento, sino que las mismas empresas evalúen sus riesgos y cooperen con el estado en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Uno de los principales problemas en la tributación en México por parte de las empresas, es el difícil cumplimiento de la materia tributaria, debido a lo extenso del cúmulo de obligaciones que en ello persiste. Como se ha mencionado anteriormente en el presente trabajo, existe un principio jurídico de buena fe por parte de las empresas contribuyentes en México, que va ligado al principio de autodeterminación de los impuestos, en donde cargan al contribuyente la obligación de, conforme a su interpretación de la norma jurídica (que debería de ser literal), realice la autodeterminación de los impuestos y contribuciones en general que debe pagar a la hacienda pública. Sin embargo, es justo por esta autodeterminación, que muchas de las ocasiones, no es una labor sencilla para el contribuyente, debido a que en muchas disposiciones de la norma jurídica por una falta de labor legislativa, dicha norma jurídica da lugar, en algunos casos, a varias interpretaciones y es cuando aparece la llamada ambivalencia de la norma la cual puede interpretarse de 2 maneras distintas y que por lógicas razones, la empresa lo va a interpretar de la manera que le sea menos gravoso.

Lo anterior no significa que se esté violando la norma jurídica, sino que se podría argumentar que la norma jurídica está dando esa posibilidad el contribuyente empresario. Sin embargo, al final de cuentas la autoridad fiscal es quien tiene la última palabra, hablando de la determinación administrativa del cumplimiento de obligaciones fiscales, que al final de cuentas si esta autoridad fiscalizadora determina que la norma jurídica fue mal interpretada, entonces será a cargo del contribuyente demostrar lo contrario ante los tribunales competentes en la materia, lo que causa un daño de inicio para la empresa al tener que contratar a abogados fiscalistas especialistas en la materia que apoyen a demostrar el dicho de la empresa.

Ahora bien, como ya se mencionó¹³⁰, una opción para evitar una ambivalencia en la interpretación de la norma que da lugar a un conflicto entre partes, se propuso el llamado cumplimiento cooperativo, el cual desde una perspectiva doctrinaria, se vería como un panorama complicado de cumplir, un sentimiento utópico como en su momento fue el socialismo, debido a la diferencia de intereses entre el sector privado y el sector gubernamental; Sin embargo, la apuesta en el futuro es precisamente este mecanismo de solución, como bien se han implementado otros más a lo largo de las recomendaciones de la propia OCDE, como lo son los acuerdos conclusivos como un método alternativo de solución de controversias en materia fiscal.

Con el objeto de demostrar que si es posible el cumplimiento cooperativo de las empresas en México, podemos poner como ejemplo a Australia en donde llaman a su estrategia de cumplimiento *Australian Taxation Office*, cuyo objetivo es alentar al contribuyente a adoptar una actitud de hacer lo correcto. En ese país, existen los llamados “Contratos Anuales de Cumplimiento” mediante los cuales se fundamentan en que las empresas apliquen procesos de gestión de riesgos fiscales sólidos y que estas mismas empresas tienen la voluntad de operar dentro del marco de una relación abierta y completa, mediante una comunicación fluida y veraz de los riesgos tributarios en tiempo real, por lo que uno de los compromisos que deben tener los contribuyentes es instaurar mecanismos de control y auditorías en sus empresas con el fin de presentar declaraciones fiscales aceptables.¹³¹

En virtud de lo anterior, se puede decir que algunos de los beneficios esperados del cumplimiento cooperativo, aterrizándolo al caso concreto de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) son entre otros, generar una relación con el fisco a partir de la confianza llevando a una menor incertidumbre en posiciones fiscales, la capacidad de gestionar mejor los riesgos, resolver problemas de manera más pronta y expedita y tener la oportunidad de poner en

¹³⁰ Supra pag.111

manifiesto problemas relativos con los códigos y leyes fiscales.¹³² Y de esta manera evitar también esa labor de vigilancia constante por parte de la autoridad, que además de ser costosa para el estado, incentiva a la desconfianza por parte del contribuyente y al enojo de las empresas al momento de tener que contribuir a los gastos públicos.

Ahora bien, ya se ha mencionado lo que es el cumplimiento cooperativo y como funciona, sin embargo, la aplicación de este cumplimiento en las empresas a nivel internacional se ha dado principalmente en las grandes empresas, ya que son quienes pueden soportar una estructura de gobierno corporativo y de cumplimiento fiscal más robusto que las pequeñas y medianas empresas. No obstante, la discusión actual está en el cumplimiento generalizado, que cumplan tanto las grandes empresas como las medianas y pequeñas.

En relación a lo anterior, justamente uno de los puntos negativos de cumplimiento cooperativo para las PYMES es precisamente que son empresas en desarrollo, en las que difícilmente puedan aceptar robustecer sus gastos de operación a través de la implementación de autoridades internas, gobierno corporativo amplio como la creación de un comité de auditoría o de cumplimiento u otros mecanismos que mermen su operación, ya que muchas veces estas empresas apenas tienen para mantenerse operando y generando lo necesario para subsistir. Es por ello, que el cumplimiento cooperativo por parte de los miembros de la OCDE inició con grandes contribuyentes que son los que pueden soportar más este tipo de estructuras y que pueden tener cierto interés de cumplir voluntariamente llegando a acuerdos con el Estado.

Con base a lo anterior, algunos de los desafíos más importantes en el cumplimiento cooperativo son los de solventar los problemas de índole cultural ya que, este cumplimiento cooperativo exige un cambio de la conducta tanto del contribuyente como del Fisco, generar mecanismos de evaluación y mantener una

¹³¹ OCDE, *la relación cooperativa: un marco de referencia*, 2013. Cit. pag.25.

buena comunicación entre las partes para no perder la confianza, prevaleciendo el ambiente de prevención del riesgo.¹³³ Lo anterior, cumpliría a la perfección con el garantismo que propone Luigi Ferrajoli y la teoría de los derechos humanos ya expuestas en el capítulo I¹³⁴, ya que de esta manera se estaría apostando a un sistema que contemple la voluntad de las partes generando procedimientos de sanción apegados al respeto de los derechos humanos y las normas constitucionales e internacionales.

En ese sentido, se necesita un gran avance por parte de los sectores que integran al gremio empresarial, tanto de grandes empresas como de PYMES con el objetivo de poder cumplir con los objetivos que esta apuesta de programa de cumplimiento cooperativo requiere, volviendo a un estado autosustentable en materia fiscal, con datos de evasión y elusión fiscal cada vez menos fuertes, pero al igual con un estado que cumpla con las expectativas de los contribuyentes y de la población en general.

Para cumplir con lo anterior, también es indispensable que las empresas se sientan cómodas con el pago de sus contribuciones, y no solamente se hace referencia a que se destinen a los proyectos con los cuales estén o no de acuerdo, sino que no exista la corrupción y el dinero de verdad se gaste en las necesidades de la población en general y no se quede en las manos de aquellos que sostienen el ejercicio del poder ni sus amigos o familiares, ya que no molesta más a un contribuyente que el robo de los recursos públicos. Ya que, de esta manera, las empresas y los contribuyentes en general, se sienten ofendidos por el estado mexicano y cualquier otro que utilice sus contribuciones para intereses personales o familiares, enriqueciendo a una oligarquía en donde no tienen decisiones como gobernados de a donde se destinan los recursos, lo que alimenta a las empresas con ese coraje de buscar formas de no contribuir a los objetivos del Estado.

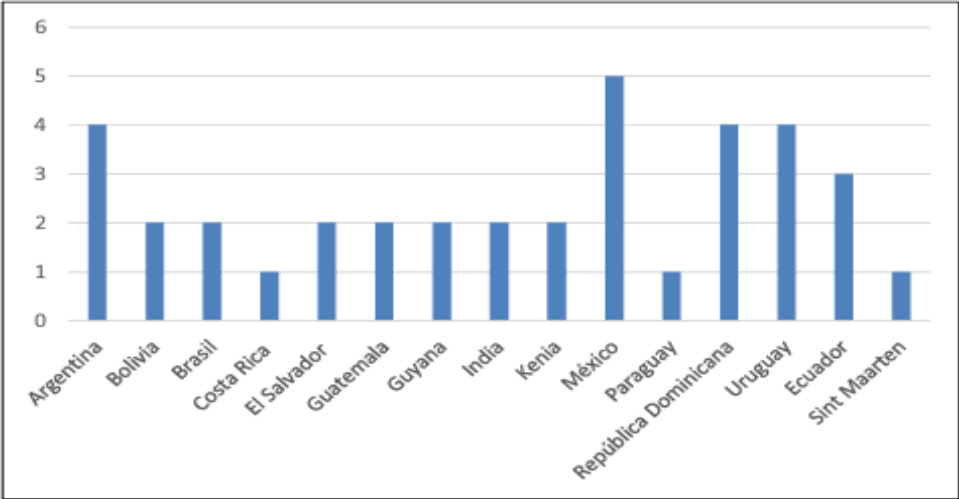
¹³² Ibidem, 41.

¹³³ Idem.

¹³⁴ Supra Pag.27

Ahora bien, de acuerdo con lo datos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, al 2015, México ha sido el país de América Latina que más ha apostado a reformas encaminadas con el cumplimiento cooperativa, tratando de generar cada vez más confianza y comunicación con los contribuyentes; y aunque es claro que aún hace falta un gran camino por recorrer, se puede observar la voluntad del estado mexicano de adoptar estas medidas como una solución alterna a las altas tasas de elusión fiscal que existen en el país y que sin necesidad de medidas fiscalizadoras agresivas y sin violación a los derechos de los contribuyentes, se puedan cumplir con los objetivos esperados, aumentando la recaudación de una manera consensuada.¹³⁵ En la siguiente gráfica se puede observar el crecimiento de las reformas encaminadas a fortalecer el cumplimiento cooperativo por país.

136



Es importante recalcar la importancia de las empresas en México y de las PYMES en particular que son las que más tienen el reto de incorporarse a estas expectativas, que como dato importante, según un estudio publicado en 2020, las PYMES en el país, generan el 72% de los empleos y aportan el 52% del PIB

¹³⁵ Cremades Ugarte, L, Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015.

¹³⁶ Ídem.

Nacional¹³⁷. Es por esa razón, la importancia del cumplimiento cooperativo en este sector, aunque claro, tiene sus desafíos. No obstante, si es posible lograrlo a partir del cambio de pensamiento de los empresarios a confiar en el Estado y que este a su vez, genere los mecanismos de apoyo para las PYMES y que se puedan cumplir los objetivos a través de atención temprana a los mismos, solución de dudas de manera más eficaz, capacitaciones, manuales, apoyo económico enfocado al cumplimiento, solución de problemas de una manera conjunta entre otras acciones, que tengan como uno de sus objetivos generar ese sentido de confianza al contribuyente respecto de las contribuciones que aporta.

Lo anterior, da un panorama prometedor de lo que podría ser una excelente propuesta para lograr una política fiscal libre de violaciones de derechos humanos, atendiendo a los principios planteados a lo largo de la investigación, y a lo dicho por Luigi Ferrajoli, a través de políticas y reformas garantistas que otorguen a los gobernados esa seguridad jurídica tan buscada.¹³⁸

Ahora bien, a manera de complemento de la propuesta anterior, atendiendo a lo dicho a lo largo del presente trabajo de investigación respecto a la similitud práctica y teórica del derecho penal y el derecho fiscal, sería importante que al igual que en el derecho penal existe un abogado de oficio que defienda los intereses del imputado y otorgue asesoría y defensoría mínima por parte del Estado en un proceso penal, también debería existir un abogado de oficio en materia fiscal para aquellos contribuyentes que no contraten un abogado particular y/o que no tienen posibilidades para hacerlo, porque es muy sencillo que el Estado pueda abusar de los contribuyentes a través de sus procedimientos administrativos de control que al final terminan teniendo sanciones administrativas y que en algunas veces eso da pie a algunos delitos como lo es la defraudación fiscal. Por ello la importancia de que se implemente esta política pública y se otorgue una verdadera seguridad y defensa a los contribuyentes.

¹³⁷ Boletín del Senado de la República, pymes, importante motor para el desarrollo nacional, 29 de

Todo lo anterior va encaminado a que, como se expuso al inicio de esta investigación,¹³⁹ se puedan aplicar políticas y reformas fiscales que tutelen y no vulneren los derechos de los contribuyentes, actuando con garantismo y ponderando los derechos de manera justa, y no solamente apostando con actos tiranos y sancionatorios, aprendiendo que se pueden aplicar políticas que cuiden al sistema económico y a su vez estén apegados a los derechos humanos, normas y principios que rigen nuestro sistema jurídico y todos aquellos ordenamientos de la comunidad internacional, otorgando un gran valor y confiabilidad en las instituciones, quienes al final de cuentas son las que ponen el ejemplo a sus gobernados y quienes tienen que dar el primer paso en la generación de una sana convivencia, para entonces si, el que no cumpla con su deber, ser sancionado conforme a las reglas aplicables.

febrero del 2020.

¹³⁸ Ferrajoli L, Derechos fundamentales, O.p. Cit. Pag. 80

¹³⁹ Supra, p.28

Conclusiones de la tesis

A lo largo del presente trabajo de investigación, se ha hablado mucho de lo que ha implicado la teoría garantista de Luigi Ferrajoli en las políticas y reformas en la legislación mexicana, tanto que, fue hasta el grado de realizar reformas constitucionales para ir acorde a estas teorías garantistas y de protección a los derechos fundamentales de las que ha hablado también Robert Alexy. Todo esto siguiendo una corriente ius naturalista, que si bien es cierto, Ferrajoli es un crítico de esta dictrina, sus ideas más profundas vienen de ahí, del derecho natural del respecto a los derechos más mínimos que debe tener el individuo para que no sea vulnerada su dignidad y pueda vivir en un Estado de derecho que reconozca y garantice sus derechos humanos.

Pareciera que en materia fiscal, el Estado mexicano no le hiciera mucho caso a la teoría garantista de Luigi Ferrajoli, primero al no ser claro en el texto constitucional cuando habla sobre el derecho humano a la presunción de inocencia, ya que pareciera que lo limita a la materia penal, lo que ha dado lugar a varias intepretaciones. Este derecho humano a la presunción de inocencia debe ser un derecho plenamente reconocido en todas las ramas del derecho en donde el Estado ejercita sus facultades coercitivas hacia los gobernados y no limitarse exclusivamente a la materia penal, que si bien es cierto que es la rama del derecho en donde es más clara por costumbre su aplicación, también puede ser aplicada a otras ramas del derecho como lo son el derecho administrativo sancionador y claro que el derecho fiscal, ya que la autoridad actúa como ese ente revisor y sancionador de conductas que pueden ser contrarias a la norma jurídica y que en esa facultad sancionatoria puede estar incurriendo en interpretaciones o inclusive con dolo, violando o restringiendo los derechos de los contribuyentes.

Pareciera que los tribunales mexicanos, como se pudo corroborar en el capítulo III de este trabajo de investigación, han optado por proteger de una manera muy clara, los intereses recaudatorios del Estado, fallando en favor del Estado, cuando se trata de discusiones respecto a la aplicación del derecho humano a la presunción de inocencia. Entonces, se puede concluir que si ha existido y ha quedado demostrado en esta tesis que si hay una tendencia de protección a la hacienda pública por parte del poder judicial y claro, al final es el propio sistema judicial quien vive de lo que recauda el ejecutivo, pero no se debe olvidar que aunque existe este conflicto de interés, el poder judicial debe actuar con imparcialidad y resolver los asuntos conforme a lo que dicta la propia norma jurídica y más allá, de lo que establecen los derechos humanos, apegado a las buenas prácticas judiciales y atendiendo a lo establecido en la constitución y en los tratados internacionales que muchas veces son olvidados en la redacción de las sentencias de los jueces y magistrados, dejando en estado de vulnerabilidad a los gobernados y en este caso particular, a los contribuyentes.

En ese sentido, se puede concluir también, que las políticas fiscales encaminadas a obtener un cumplimiento cooperativo entre contribuyentes y el estado, es una buena manera de recaudar, cumplir los objetivos de la hacienda pública y además cuidando de una manera más acertada los derechos humanos de los contribuyentes y como tema central de este trabajo de investigación, de la presunción de inocencia. Como se pudo analizar a lo largo del capítulo IV si existen alternativas viables para poder proteger los derechos de los contribuyentes y la presunción de inocencia en materia fiscal, y a su vez generar buenos ingresos luchando contra la evasión y elusión fiscal. Sin embargo, también es cierto que las medidas que ha tomado México para realizar estos cambios, han sido a su vez, insuficientes para garantizar un debido cuidado a los derechos de los contribuyentes y por el contrario, han constituido un camino que permite, de manera arbitraria general presunciones y sanciones a los propios gobernados.

Es así como se llega a la comprobación de la hipótesis planteada al comienzo de la presente investigación, en la cual se confirma que efectivamente el Estado mexicano ha violado constantemente el derecho humano a la presunción de inocencia en materia fiscal, y no solo lo ha hecho a través del poder ejecutivo, sino también el poder legislativo lo ha hecho al tomar resoluciones garantes del interés económico y un mal empleado concepto de interés público, el cual ha sido manejado a modo de las resoluciones de los tribunales, ya que, como se ha observado en las distintas resoluciones, la autoridad no ha respetado este derecho al momento de ejercer sus facultades de comprobación y consecuentemente las de sanción, en muchos de los procedimientos que ejecuta como lo puede ser el momento de determinar si existe o no una razón de negocios y desconoce de manera subjetiva operaciones de los contribuyentes.

Ahora bien, no quiere decir que las políticas que ha aplicado el Estado mexicano estén totalmente injustificadas en el hecho de que México se ha caracterizado por tener una baja recaudación en el pasado y es verdad que dichas políticas fiscales han eficientado la recaudación como ha quedado demostrado. No obstante, no se puede actuar arbitrariamente en un estado de derecho que se dice garante de los derechos humanos y que además, existen y políticas que pueden ser acordes a los derechos humanos y demás derechos de los contribuyentes y que pueden otorgar iguales y/o mejores beneficios hablando en un plano macroeconómico, generando una mayor confianza entre los factores del Estado.

Finalmente, se puede concluir que, si existe mucho trabajo que hacer con relación a la aplicación de la presunción de inocencia en la materia tributaria, ya que la autoridad tanto administrativa como judicial se han negado a reconocer de manera clara y precisa este derecho humano en esta materia o al menos a hablar sobre la delimitación de su aplicabilidad. Es cierto que, este concepto mal aplicado, puede generar serios problemas para el estado mexicano.

Sin embargo, su complejidad no puede ser un impedimento para que sea reconocido y tutelado por el Estado en los diversos actos de la autoridad fiscal. Al final, este derecho como todos los demás derechos humanos deben ser reconocidos y protegidos por el Estado mexicano como parte del pacto que tiene con su sociedad, cumpliendo así con los estándares y compromisos internacionales y lo que considero aún más importante, con su gente.

Bibliografía general

- Agudelo-Giraldo, Ó. A. . La pregunta por el método: derecho y metodología de la investigación. Bogotá: Universidad Católica de Colombia, 2018.
- Alexy, R., *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- Aguilar López Miguel Ángel, *Presunción de inocencia derecho humano en el sistema penal acusatorio*, 1a, Ciudad de México, Instituto de la Judicatura federal, 2015.
- Aguilar García, Ana Dulce. *Presunción de inocencia* .1a. Ciudad de México: CNDH, 2013
- Bergstein J. proyecciones de la buena fe en el derecho tributario: una mirada desde la jurisprudencia uruguaya, *thēmis-Revista de Derecho* 76. 2019.
- Birdart Campos, G. J. *Estado y Constitución*. MÉXICO: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1989. Beccaria Cesare, *tratado de los delitos y de las penas*, Madrid, 1822.
- Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 20 Edición, Editorial Porrúa, México, 1986.
- Barp Fontana, Luciano, *La ley natural moral según el pensamiento clásico*, Universidad La Salle. *Revista del centro de investigación*, 2008
- Cornu Gérard, *Vocabulaire Juridic*, Quadrige, France, 12edition, 2018
- Case Peiser V. Randall, assessor of contra costa county, california, appeal from the supreme court of California. No. 483, 1958
- Case of A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland, August 1997.
- Cárdenas Rioseco, R. *La presunción de Inocencia*, Porrúa, México, 2006
- Case of Ravensborg V. Sweden, The European Court of Human Rights, Application no. 14220/88, March 24, 1994
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Ivcher Bronstein Vs. Perú*, Sentencia de 6 de febrero de 2001
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, *opinión consultiva oc-6/86*, del 9 de mayo de 1986

Contreras, S., Ferrajoli y los derechos fundamentales, Universidad de los Andes, Revista de la Inquisición (Intolerancia y Derechos Humanos) Volumen 16, págs. 121-145, 2012.

Cámara de Diputados, Gaceta Parlamentaria Número 5361-D, 8 de septiembre de 2019

Carpizo, J. Los derechos humanos: naturaleza, denominación y características. Revista Mexicana de Derecho Constitucional, 2011.

CEPAL. Evasión y equidad en América Latina. Chile: CEPAL, 2010

Cremades Ugarte, L, Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015.

Comisión interamericana de los derechos humanos, el acceso a la justicia como garantía de los derechos económicos, sociales y culturales

Código fiscal de la federación, 2023

Díez-Picazo, L., La doctrina del precedente administrativo, revista de administración pública, 1982.

Diccionario de la real academia de la lengua española, 2021.

De Pina Vara, Rafael. Diccionario de derecho. 37. Ciudad de México: Porrúa, 2012,

Declaración Universal de los Derechos Humanos, 1981

Ferrajoli, L. . Derechos fundamentales. En Los fundamentos de los derechos fundamentales. Edición de Antonio de Cabo y Gerardo Pisarello. Madrid: Trotta, 2001

Foucault, Michel. Vigilar y Castigar. Nacimiento de la prisión, Siglo XXI Editores, México, 2005

Ferrajoli, L. *Derecho y razón, teoría del garantismo penal*, editorial Trotta, 1995.

Ferrajoli, L. . *Derechos fundamentales y crítica del derecho*. En L. Ferrajoli, Epistemología Jurídica y Garantismo. México: Fontamara, 2008.

Ferrajoli L. Constitucionalismo principialista y constitucionalismo garantista, Universidad de Roma III, Doxa, cuadernos de filosofía del derecho, 2010.

Ferrajoli L., *Garantismo Penal, 1a*, Ciudad de México, UNAM, 2006.

Fallo 312: 1725, Corte Suprema de Argentina, 1989.

Gray Anthony, *Presumption of Innocence in Peril A Comparative Critical Perspective*, Lexington Books, London, 2017.

Gascón-Abellán, M. *La teoría general del garantismo. A propósito de la obra de L. Ferrajoli Derecho y Razón*, Anuario del departamento de derecho de la Universidad Iberoamericana, 2001.

García López, L, *Derechos de los contribuyentes*, UNAM, 1ª, 2000

Gunter Jakobs- Manuel Cancio Melia, *Derecho penal del enemigo*, Madrid, 2003.

Hernández, J. F. . *El “iusnaturalismo” de Tomás Hobbes*. *Criterio Jurídico*, 10(1), 2010.

Hugo Carrasco Iriarte, *Derecho Fiscal I*, 7 edición, IURE editores, 2017

Hugo Carrasco Iriarte, *Derecho Fiscal II*, 7 edición, IURE editores, 2017

Hobbes, Thomas. *Leviatan*. (1588 – 1679)

ILADT. *Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano De Derecho Tributario*, 18 de Marzo de 2021

Luz Ángela Cardona, Horacio Ortiz y Luis Daniel Vázquez, *Violación de derechos humanos en México*, 2017. Montiel Alvarez T.,

La carta Magna de Juan sin tierra, *Mito Revista Cultural*, vol. 24, 2015.

Ley orgánica de la procuraduría de la defensa del contribuyente, 2023

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley federal de protección al contribuyente, 2023

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Malas prácticas en el desarrollo de auditorías fiscales, PRODECON, 2016

Majdanska A., *An Analysis of cooperative compliance programmes*, IBFD, Amsterdam, Abril 2021.

Miguel Ángel Aguilar López, *Presunción de inocencia y duda razonable*, UNAM, 2021.

Mateos Royo J.A. *Instituciones representativas y reformas fiscales: cortes y servicios reales en la corona de aragón (1510-1604)*, Universidad de Zaragoza, *Revista de Historia Moderna*, 2018.

Medellín Urquiaga Ximena, *Principio pro persona*, 1ª edición, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, 2013.

Montiel Alvarez T., La carta Magna de Juan sin tierra, Mito Revista Cultural, vol. 24, 2015, pag. 32

Mateos Royo J.A. Instituciones representativas y reformas fiscales: cortes y servicios reales en la corona de aragón (1510-1604), Universidad de Zaragoza, Revista de Historia Moderna, 2018, pag.35

Organización de las Naciones Unidas, Conceptos fundamentales de derechos humanos, 2022.

OCDE. (2013). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OECD Publishing.

OCDE, la relación cooperativa: un marco de referencia, 2013.

Olmedo Castillo, J., La Acción 12 del BEPS y los esquemas reportables, Thomson Reuters, 2020.

Paris, Éditions Perrin, 1999

Padilla Sanabria Lizbeth Xóxhilt, *tópicos jurídicos*, Ciudad de México, Editoria Flores, 2020

Primera Sala, Tesis: 1a. CCCLXXVIII/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo I , página 977.

Presidencia de la República, *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LISR, de la LIEPS, del CFF y LFPRH*, 2016.

_____, *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LISR, de la LIVA, de la LIEPS y del CFF*. 2020

_____, *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LISR, de la LIVA, de la LIEPS y del CFF*. México. 2021

Rodriguez Lobato, R.. *Derecho fiscal*. Ciudad de México: OXFORD, 2017.

PRODECON CASO 4/2016/CTN/CS-SASEN

Ramírez Campos, D. R. . El derecho a la presunción de inocencia como derecho fundamental del contribuyente. Boletín jurídico de la Universidad Europea de Madrid, 2002.

Ronald Dworkin, *Justicia para Erizos*, traducción Horacio Pons, 1a español, Ciudad de México, Fondo de cultura económica, 2014.

Ruíz Matías, A. M., & Ruíz Jimenez, C. A., *La nueva dimensión del derecho al debido proceso en el contexto tributario*. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. 2016.

Raña Arana, Walter, *Principio De Presunción De Inocencia*, España, 2013.

Ríos Granados Gabriela, *Manual de derecho Fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Ciudad de México, 2020.

Reglamento del código fiscal de la federación, 2023

Reglamento a la ley del Impuesto Sobre la Renta, 2023

Sánchez-Vera Gómez-Trelles, Javier, *Variaciones sobre la presunción de inocencia*, Madrid, Marcial Pons, 2012

Sánchez Zorrilla, M.. *La metodología en la investigación jurídica: características peculiares y pautas generales para investigar en el derecho*. Revista Telemática de Filosofía del Derecho, 2011

Sarmiento Mancipe Pablo Mauricio, *Procedimiento para aplicar la cláusula general antiabuso*, *Revista de Derecho Fiscal n.º 10 • enero-junio de 2017*

Servicio de Administración Tributaria, *Evolución de la Actividad Recaudatoria en 2020, 2021*.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Derechos humanos. Parte general*, México, SCJN, 2013.

Segovia Blanco, A.. *BEPS Una política proteccionista en favor del erario*. Ciencia Jurídica, 2018.

Stanimirović T, *Cooperative Tax Compliance A Path to Fiscal Sustainability?*, *Transylvanian Review nº67*, Slovenia, 2022.

Tribunal federal de justicia admisnitrativa, Séptima Época. Año II. No. 10. Mayo 2012.

_____, Octava Época. Año IV. No. 32. Marzo 2019.

_____, Novena Época. Año I. No. 4. Abril 2022.

Tesis VI.1o.A.9 A (11a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 14, Junio de 2022, Tomo VII, página 6360.

Tesis: P./J. 43/2014 (10a.), Gaceta del seminario judicial de la federación, Libro 7, Junio de 2014, Tomo I

Tesis VI/2016 (10a.), Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, página 1294.

Tesis 2a./J. 45/2020 (10a.), Libro 79, Octubre de 2020, Tomo I, página 801.

Tesis: 1a./J. 23/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 17, Abril de 2015, Tomo I, página 331

Tesis: 1a. CCCXCI/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 25, Diciembre de 2015, Tomo I , página 254

Tesis: 1a. IV/2018 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 50, Enero de 2018, Tomo I, página 280

Tesis: I.4o.A.4 CS (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 78, Septiembre de 2020, Tomo II, página 967.

Yves Guéna, Le Baron Louis, la construction historique du système financier public, 1755-1837, Paris, Éditions Perrin, 1999,

Wilson Loaiza, F. M.. *Las 15 acciones recomendadas por la ocde en materia de BEPS. Fisco Actualidades (18)*, 2016.