

CAPÍTULO OCTAVO

LA NUEVA DIMENSIÓN DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO EN EL CONTEXTO TRIBUTARIO

Alberto Miguel RUIZ MATÍAS*
César Alejandro RUIZ JIMÉNEZ**

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *La nueva dimensión de los derechos humanos en el sistema jurídico mexicano.* III. *La aplicación de garantías procesales en materia tributaria.* IV. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

Los derechos humanos y la materia tributaria

Recientemente, ha surgido un interés notable por la adaptación de diversos derechos humanos en el ámbito tributario. No obstante, el tema es más añejo de lo que a primera vista parece. En México, la defensa de las garantías fiscales consagradas en nuestra Constitución Política ha sido instaurada a través del juicio de amparo desde 1925.¹ A nivel internacional, el primer caso que la ahora extinta Comisión Europea de Derechos Humanos conoció relacionado con impuestos, en específico con la aplicación de una tasa impositiva progresiva en Islandia, data de 1957.² Así pues, podemos decir que tanto a

* Maestro en derecho administrativo y fiscal en la Facultad de Derecho de la Barra de Abogados; juez de distrito.

** Maestría en derecho fiscal internacional en la Universidad de Florida; candidato a doctor por el Instituto de Derecho Fiscal Internacional de la Universidad de Economía y Negocios de Viena.

¹ Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007, capítulos II y IV.

² Buquicchio-de Boer, M., "Tax Matters and the European Convention of Human Rights", *IFA. Taxation and Human Rights*, Londres, Kluwer Law and Taxation, 1988, p. 60.

nivel nacional como internacional, la defensa de los derechos humanos del contribuyente se ha ido desarrollando paulatina, pero constantemente, en los últimos cien años.

En la actualidad, países como Chile, Brasil y Alemania tienen incorporadas, aunque no de manera consistente, prerrogativas fiscales en sus textos constitucionales;³ en tanto, países como Estados Unidos,⁴ Reino Unido,⁵ Francia⁶ y Canadá⁷ han optado por promulgar cartas de derechos de los contribuyentes. En el ámbito internacional, la defensa de los derechos del contribuyente ha tenido un éxito particular bajo la tutela de la Corte Europea de Derechos Humanos.⁸

En nuestro país, se destaca la defensa de las garantías sustantivas de los contribuyentes; prueba de ello es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve cotidianamente asuntos relativos a la protección de equidad, proporcionalidad y legalidad tributarias. No obstante, no existe el mismo grado de desarrollo respecto de las garantías procesales tributarias. Por ello, resulta necesario profundizar en la evolución del derecho al debido proceso a nivel nacional e internacional y entender cómo esta evolución puede mejorar la defensa de los derechos adjetivos de los contribuyentes.

La reforma al artículo 1o. de nuestra Constitución otorga una mayor importancia a los tratados internacionales y, por tanto, a la jurisprudencia emitida por las cortes internacionales bajo cuya jurisdicción se ha sometido nuestro país. A efecto de entender este proceso es importante explicar, en primer lugar, el contenido de la reforma constitucional, en segundo, la importancia de los tratados internacionales sobre derechos humanos y, finalmente, exponer los criterios más recientes de protección procesal que se han desarrollado en el ámbito internacional. Entonces, podremos vislumbrar cuál es el camino idóneo que la protección de los derechos procesales de los contribuyentes debe seguir. A ello nos avocaremos en el resto de nuestro trabajo.

³ Véase el reporte de la OCDE de 1990, Committee on Fiscal Affairs, OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations. A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, París, OCDE, 1990, p.19.

⁴ Taxpayer's Bill of Rights de 1988.

⁵ Taxpayer's Charter of 1986.

⁶ Chartre du Contribuable, 1987.

⁷ Declaration of Taxpayer's Rights of 1985.

⁸ Véanse las obras de Kofler, Georg, Poiars Maduro, Miguel *et al.* (eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011; Baker, Philip, "Taxation and the European Convention on Human Rights", *British Tax Review*, núm. 4, 2000; Martínez Muñoz, Yolanda, *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Navarra, Aranzadi, 2002.

II. LA NUEVA DIMENSIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

1. *La reforma al artículo 1o. constitucional*

El 10 de junio de 2011 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* la reforma constitucional que modificó el primer párrafo y adicionó un segundo y tercero al artículo 1o. de nuestra Constitución política de la siguiente manera:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el estado mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Con esta reforma, el órgano reformador de la Constitución realizó tres modificaciones fundamentales a nuestro sistema jurídico: primero, introdujo el concepto de derechos humanos; segundo, elevó a rango constitucional los tratados internacionales relativos a esos derechos y, tercero, adoptó mecanismos y principios que facilitan su protección.⁹

Estos cambios resultaban necesarios, ya que la protección de los derechos reconocidos en instrumentos internacionales estaba condicionada por la ambigüedad de su jerarquía en nuestro sistema jurídico. En un principio, los convenios internacionales fueron considerados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al mismo nivel que las leyes federales, tal y como consta en la tesis de rubro “Leyes federales y tratados internacionales. Tienen la misma jerarquía normativa”.¹⁰ Posteriormente, fueron situados

⁹ Ruiz Matías, Alberto M y Ruiz Jiménez, César A., “El principio *pro homine* en el sistema jurídico mexicano”, en García Villegas, Paula, *El control de convencionalidad y las cortes nacionales*, México, Porrúa, 2013, p. 121.

¹⁰ *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, octava época, diciembre de 1992, p. 27.

por encima de las leyes federales pero debajo de la Constitución política, mediante la tesis de rubro: “Tratados internacionales. Se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y en segundo plano de la Constitución federal”;¹¹ por lo que, la importancia de dichas normas y de los derechos tutelados en éstas no estaba claramente definida. Con la reforma indicada se desvanece esa deficiencia en nuestro sistema jurídico y se otorga primacía a la protección de los derechos humanos, sin la necesidad de definir un orden jerárquico normativo, pero un método de aplicación favorable a las normas de derechos fundamentales. Las consecuencias inmediatas de esta reforma se analizan a continuación.

A. De garantías individuales a derechos humanos

El cambio de denominación tiene como efecto aumentar la fortaleza de las otrora garantías individuales. Éstas eran consideradas simplemente como límites establecidos al ejercicio de la potestad autoritaria. En cambio, los derechos humanos son entendidos como principios universales, previos a la configuración del Estado, inherentes al individuo y necesarios para su pleno desarrollo como ser humano. De ahí sus características de universalidad, obligatoriedad e irrenunciabilidad.¹² Así, el cambio de denominación fortalece la relevancia de estos principios y promueve su primacía en la interpretación y aplicación de la ley.

B. Interpretación conforme

La cláusula de interpretación conforme integrada a nuestro texto constitucional facilita la armonización de la ley suprema del país con los tratados internacionales que contemplan derechos humanos y otorga una mayor eficacia a éstos. De conformidad con esta cláusula, las normas que integran nuestro sistema jurídico deben observar los contenidos sobre derechos fundamentales descritos tanto en nuestra carta magna como en los tratados internacionales, en la materia, firmados por México. Esta parte de la reforma constitucional es crucial para entender el nuevo rol e importancia que adquieren los instrumentos internacionales incorporados a nuestro orden

¹¹ Tesis, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, noviembre de 1999, p. 46.

¹² Véase el dictamen de discusión de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Derechos Humanos, Cámara de Diputados, reforma en materia de derechos humanos del 15 de diciembre de 2010, disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx>.

normativo, pues los coloca en igual importancia a la Constitución y como punto de referencia para la protección de los individuos.¹³

C. *La adopción del principio pro homine*

El último eslabón en la protección de los derechos humanos insertado en la reforma constitucional es el principio *pro homine*, el cual indica que las normas relativas a los derechos humanos se deben interpretar de la forma más favorable a las personas, de tal manera que se alcance el más amplio espectro de protección y se reduzca al mínimo las restricciones a derechos humanos que cualquier norma pudiera establecer.¹⁴ Si bien este principio no es ajeno a nuestro sistema jurídico, el hecho de que se incluya en el texto constitucional obliga a su ejercicio por todo tipo de autoridad, lo cual no ocurría anteriormente.¹⁵

2. *La importancia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*

En su conjunto, las tres medidas adoptadas constitucionalmente, descritas en los puntos anteriores, tienen como objetivo incrementar la protección de los derechos humanos en México. Como consecuencia directa de ello, los tratados internacionales en materia de derechos humanos que integran nuestro sistema jurídico adquieren mayor relevancia para cualquier autoridad que interpreta y aplica la ley.¹⁶

Una pieza fundamental de este universo normativo que se abre paso en nuestro sistema legal es el sistema interamericano de derechos humanos, en específico la Convención Interamericana de Derechos Humanos. Ésta somete a nuestro país a la jurisdicción de una Corte Internacional especializa-

¹³ Caballero Ochoa, José L., “La cláusula de interpretación conforme y el principio pro persona (artículo 1o., segundo párrafo de la Constitución)”, en Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación-UNAM, 2012, p. 103.

¹⁴ Véanse Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y Derechos Humanos de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, emitido el 13 de diciembre de 2010, disponible en: www.cencos.org/documentos/DICTAMENDH17feb2011.doc

¹⁵ La aplicación del principio *pro homine* previsto en documentos internacionales se menciona en la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación. Al respecto, véase la tesis “Principio pro homine. Su aplicación es obligatoria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, febrero de 2005, p. 1744.

¹⁶ Ruiz Matías, Alberto M. y Ruiz Jiménez, César A., *op. cit.*, p. 141.

da en derechos humanos: la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con plena capacidad de revisar las sentencias dictadas incluso por la última instancia de nuestra jurisdicción nacional. Por ello, resulta necesario conocer los criterios emitidos por esta institución ya que, con independencia de que sean obligatorios u orientadores,¹⁷ indican el camino que la jurisdicción regional ha decidido marcar en la protección de los derechos fundamentales de las personas. El derecho que nos ocupa, el del debido proceso, es uno de los que mayor atención recibe por parte de la Corte Interamericana,¹⁸ por lo que resulta interesante conocer los criterios más relevantes al respecto.

La jurisprudencia interamericana en relación al debido proceso

El debido proceso ha sido entendido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos como un límite impuesto a la actividad estatal, la cual debe observar una serie de requisitos en el desarrollo de instancias procesales, de tal manera para que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto de Estado que pudieran afectarlos.¹⁹ El desarrollo de los principios necesarios para la existencia de un proceso justo ha ocurrido, principalmente, en el contexto de la revisión de los procesos penales; no obstante, tal y como se verá más adelante, la Corte Interamericana y nuestro propio intérprete constitucional han considerado que la aplicación de estos principios debe hacerse extensiva al resto de instancias procesales existentes en un sistema jurídico. Los criterios emitidos por la Corte Interamericana que pudieran tener relevancia para la materia tributaria se resumen a continuación:

- a) El derecho al debido proceso aplica no sólo a la instancia judicial sino también a los procedimientos administrativos y, en general, a cualquier procedimiento frente a la autoridad.²⁰

¹⁷ *Ibidem*, pp. 137-141.

¹⁸ La jurisprudencia de la Corte Interamericana divide el derecho al debido proceso en dos vertientes: una sustantiva y una adjetiva. García Ramírez, Sergio y Negrete Morayta, Alejandra, “El debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”, pp. 11 y ss, disponible en: www.ijf.cjf.gob.mx/cursososp/2012/jornadasitinerantes/procesoSGR.pdf. (Fecha de consulta: 1o. de diciembre de 2015).

¹⁹ Véanse los casos: *Baena Ricardo y otros vs. Panamá*, 2 de febrero de 2001, p. 92; *Fermín Ramírez vs. Guatemala*, 20 de junio de 2005, p. 78; *Tribunal Constitucional vs. Perú*, 31 de enero de 2001; *Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia*, 1o. de septiembre de 2010, p. 178.

²⁰ Caso del *Tribunal Constitucional vs. Perú*, 31 de enero de 2001, parágrafo 71 y *Yátama vs. Nicaragua*, 13 de junio de 2005, parágrafo 149.

- b) La observancia de la garantía de igualdad durante el proceso judicial implica que el Estado debe compensar aquellas situaciones en las que alguna de las partes se encuentra en desventaja, reduciendo las deficiencias y obstáculos que la parte más débil debe afrontar.²¹
- c) Los procesos judiciales deben ser resueltos en un plazo razonable. No obstante, la duración de dicho plazo debe calcularse atendiendo a las circunstancias y particularidades de cada caso. Tres elementos son clave para esta determinación: complejidad del caso, la actitud del gobernado y la conducta de la autoridad judicial.²²
- d) Presunción de inocencia. Toda persona debe ser considerada inocente hasta que no exista una decisión judicial final que determine lo contrario. En caso de que no existan pruebas suficientes, nadie puede ser considerado culpable.²³ De acuerdo a este principio, el individuo no tiene la obligación de demostrar su inocencia sino el Estado de demostrar la culpabilidad del primero.²⁴
- e) El derecho al debido proceso también implica que el individuo debe tener derecho a una defensa adecuada en cualquier instancia judicial e incluso durante los procedimientos de investigación y procesos administrativos.²⁵

La dimensión que la Corte Interamericana ha dado al derecho del debido proceso, incorporando los principios antes descritos, nos obliga a pensar cuál es la consecuencia que éstos pudieran tener en materia tributaria. Cabe destacar que estos criterios han sido emitidos en casos primordialmente penales, sin que a la fecha exista alguno directamente relacionado con la materia tributaria. Sin embargo, su aplicación es posible en el contexto tributario, tal y como la experiencia de la Corte Europea de Derechos Humanos se ha encargado de demostrar.²⁶

²¹ Caso *Herrera Ulloa vs. Costa Rica*, 2 de Julio de 2004, párrafos 157-167.

²² Caso *Suárez Rosero vs. Ecuador*, 12 de noviembre de 1997, párrafo 72; *Tibi vs. Ecuador*, 7 de septiembre de 2004, párrafo 175; *Hilarié, Constantine and Benjamin vs. Trinidad and Tobago*, 21 de junio de 2002, párrafo 143.

²³ Caso *Cantoral Benavides vs. Perú*, 18 de agosto de 2000, párrafo 120 y *Ricardo Canese vs. Paraguay*, 31 de agosto de 2004, párrafo 153.

²⁴ Caso *Ricardo Canese vs. Paraguay*, párrafo 154.

²⁵ Caso *Acosta Calderón vs. Ecuador*, párrafo 125.

²⁶ Si bien es cierto, el artículo 6o. de la Convención Europea de Derechos Humanos limita la aplicación del derecho al debido proceso a juicios de orden civil y penal, también lo es que la jurisprudencia de la Corte Europea de Derechos Humanos ha sostenido que ese principio aplica de igual forma a casos tributarios cuando éstos involucran la determinación de una sanción administrativa. Ruiz Jiménez, César Alejandro, "Fair Trial Rights on Taxa-

Estos principios también se encuentran reconocidos en nuestro sistema jurídico. Así se desprende de la tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación “Debido proceso. Su contenido” que indica lo siguiente:

Dentro de las garantías del debido proceso existe un «núcleo duro», que debe observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, mientras que existe otro núcleo de garantías que resultan aplicables en los procesos que impliquen un ejercicio de la potestad punitiva del Estado. En cuanto al «núcleo duro», las garantías del debido proceso que aplican a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional son las que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado como formalidades esenciales del procedimiento, cuyo conjunto integra la «garantía de audiencia», las cuales permiten que los gobernados ejerzan sus defensas antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica en forma definitiva. Al respecto, el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 47/95, de rubro: FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO, sostuvo que las formalidades esenciales del procedimiento son: (i) la notificación del inicio del procedimiento; (ii) la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; (iii) la oportunidad de alegar; y, (iv) una resolución que dirima las cuestiones debatidas y cuya impugnación ha sido considerada por esta Primera Sala como parte de esta formalidad. Ahora bien, el otro núcleo es comúnmente identificado con el elenco mínimo de garantías que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la actividad punitiva del Estado, como ocurre, por ejemplo, con el derecho penal, migratorio, fiscal o administrativo, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto. Así, dentro de esta categoría de garantías del debido proceso se identifican dos especies: la primera, corresponde a todas las personas independientemente de su condición, nacionalidad, género, edad, etcétera, dentro de las que están, por ejemplo, *el derecho a contar con un abogado, a no declarar contra sí mismo o a conocer la causa del procedimiento sancionatorio*; la segunda, resulta de la combinación del elenco mínimo de garantías con el derecho de igualdad ante la ley, y protege a aquellas personas que pueden encontrarse en una situación de desventaja frente al ordenamiento jurídico, por pertenecer a algún grupo vulnerable, por ejemplo, el derecho a la notificación y asistencia consular, el derecho a contar con un traductor o intérprete, el derecho de las

tion: The European and Inter-American Experience”, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, *op. cit.*, p. 529 y ss.

niñas y niños a que su detención sea notificada a quienes ejerzan su patria potestad y tutela, entre otras de la misma naturaleza.²⁷

Como se puede observar, la Suprema Corte de Justicia ha reconocido que principios como el derecho a la defensa, a no declarar contra sí mismo y el derecho a subsanar cualquier desequilibrio procesal que pudiera existir entre las partes, forman parte del derecho al debido proceso reconocido en nuestro sistema jurídico. Lo mismo sucede con el principio de presunción de inocencia,²⁸ aunque es pertinente destacar que éste permanece estrechamente ligado a la materia penal por diversos criterios de nuestro Tribunal Constitucional.²⁹

Así, resulta evidente que en nuestro país existen criterios y lineamientos jurídicos encargados de la protección del derecho al debido proceso que coinciden con la evolución marcada en el ámbito internacional. El paso natural en la evolución de este derecho, dada la reciente reforma constitucional que implica la adopción del concepto de derechos humanos, la cláusula de interpretación conforme y el principio *pro homine*, consisten en extenderlo a todas las instancias procesales de nuestro sistema jurisdiccional; evolución de la que la materia fiscal no puede quedar excluida. Por lo que resulta conveniente analizar cómo la aplicación de estos principios puede ayudar a mejorar la justicia procesal tributaria en nuestro país. A ello, nos dedicaremos a continuación.

III. LA APLICACIÓN DE GARANTÍAS PROCESALES EN MATERIA TRIBUTARIA

1. *Las sanciones administrativas y la similitud con la pena*

La aplicación de garantías penales en materia tributaria requiere hallar una semejanza entre estas dos ramas de derecho, que haga compatible la introducción de los principios de derecho penal en la materia fiscal. De ello se

²⁷ Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, t. I, marzo de 2013, p. 881.

²⁸ Al respecto véase la tesis aislada de rubro: “Presunción de inocencia. El principio relativo está consignado expresamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a partir de la reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 18 de junio de 2008”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. III, enero de 2012, p. 2917.

²⁹ Véase “Presunción de inocencia. Alcances de ese principio constitucional”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XXV, mayo de 2007, p. 1186.

ha encargado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resaltar que las sanciones fiscales y las penas comparten la misma naturaleza y propósito. Así lo determinó la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal, al resolver la contradicción de tesis 26/97,³⁰ en cuyo considerando sexto se estableció lo siguiente:

...Además, debe tenerse en consideración que la imposición de las multas fiscales deriva del poder jurídico del Estado para tipificar el incumplimiento de obligaciones fiscales como infracciones y castigarlas a través de penas económicas establecidas en ley, y la facultad de las autoridades administrativas para imponer y ejecutar tales sanciones, lo que es similar a las sanciones penales.

Por otro lado, debe también tenerse presente que la finalidad de las normas que establecen multas fiscales, es la de mantener la observancia de los preceptos que establecen los impuestos, a través de un sistema de sanciones que actualice la coercitividad de las normas fiscales.

Diversos autores han sostenido que *entre las infracciones fiscales y los delitos no existen diferencias sustanciales, ya que tienen el mismo origen, que es el incumplimiento de obligaciones frente al Estado y se sancionan, unas con pena económica y otras con pena privativa de libertad, pudiendo actualizarse, en los delitos, la imposición de penas pecuniarias, según se determine en la ley; en estas condiciones, las diferencias existentes entre ambas figuras, pudieran establecerse en relación con el órgano encargado de imponerlas, que en las infracciones corresponde a autoridades administrativas y en los delitos al órgano jurisdiccional, lo que no hace que la naturaleza de las sanciones en materia penal, sean distintas a las fiscales.*

En efecto, las normas que establecen sanciones fiscales, al igual que las que establecen penas, tienen como finalidad tipificar infracciones para aplicar un castigo al sujeto que realice la conducta que se describe en la norma; además, sólo el Estado, en ambos casos, puede definir las situaciones que constituyen infracciones o delitos y determinar las penas que deberán imponerse a quien incurra en ellos, lo que se realiza a través de un sistema en el que la infracción y la sanción son elementos esenciales...

Así, la Suprema Corte ha concluido que existe identidad entre las sanciones administrativas y las penales, en virtud de su naturaleza punitiva, por lo que resulta natural la aplicación de las garantías procesales penales a los procedimientos fiscales.

Este criterio ha sido reiterado, aunque refiriéndose de manera general al derecho administrativo sancionador por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia “Derecho administrativo

³⁰ Véase “Multas fiscales. Deben aplicarse en forma retroactiva las normas que resulten benéficas al particular”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. VII, marzo de 1998, p. 333.

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”.³¹

En el ámbito internacional, la semejanza entre la sanción penal y la administrativa ha sido estudiada por la Corte Europea de Derechos Humanos. En efecto, al resolver el caso *Ravnsborg vs. Suecia*,³² dicha Corte sostuvo que la aplicación de garantías procesales penales a sanciones administrativas depende de la actualización del concepto de pena, el cual tiene un significado autónomo en esa jurisdicción. Para la Corte Europea de Derechos Humanos, cualquier sanción administrativa puede ser equiparada a la pena, atendiendo a alguno de los siguientes criterios: la clasificación de la sanción dada por el derecho interno, la naturaleza de la sanción impuesta o el grado de severidad de esa sanción. Cuando alguno de estos elementos se actualiza en el caso concreto, la Corte Europea considera aplicables las garantías en materia criminal.

En materia tributaria, la misma Corte Europea de Derechos Humanos abordó la identidad de las sanciones fiscales con las criminales por primera vez en el caso *Benham vs. Reino Unido*³³ aunque relacionado con una pena de prisión administrativa; y posteriormente, bajo los mismos criterios determinó la naturaleza penal de una sanción pecuniaria en los casos *A. P., M. P. y T. P. vs. Suiza*³⁴ (relacionado con evasión fiscal).

Como se puede observar, la postura adoptada por nuestro máximo tribunal, encuentra correspondencia en el desarrollo de la jurisprudencia europea; con la ventaja de que el criterio desarrollado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es de carácter absoluto, puesto que establece la identidad de la sanción tributaria y la pena en cualquier caso; en tanto que la jurisprudencia europea sujeta dicha identidad a la presencia de al menos uno de los criterios explicados anteriormente.

³¹ Jurisprudencia, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XXIV, agosto de 2006, p. 1565. El mismo criterio ha sido sostenido por las tesis aisladas de las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Véanse las tesis aisladas “Responsabilidades de los servidores públicos. Las sanciones administrativas previstas en la ley federal relativa también se rigen por el principio constitucional de exacta aplicación de la ley que impera en las de carácter penal, aun cuando sean de diversa naturaleza”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XIV, septiembre de 2001, p. 718 y “Las infracciones fiscales se rigen por los principios del derecho administrativo sancionador y por las garantías del derecho penal, en lo que resulten aplicables”, t. XXV, febrero de 2007, p. 652.

³² Sentencia del 23 de marzo de 1994, parágrafo 34.

³³ Sentencia del 10 de junio de 1996, parágrafo. 56.

³⁴ Sentencia del 29 de agosto de 1997, parágrafo 39.

Consideraciones similares han sido adoptadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, quien haciendo una interpretación *pro homine* del artículo 8.2 de la Convención, ha considerado que éste se aplica en cualquier tipo de juicio, sin importar si es del orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.³⁵ Incluso, la Corte Interamericana ha puesto énfasis en la aplicación de estos principios a los juicios de orden administrativo en virtud del desenlace sancionatorio que dichos procesos pudieran generar, los cuales se equiparan al poder punitivo del Estado presente en los procesos penales.³⁶

Así, resulta evidente que nuestro sistema jurídico, en concordancia con el orden internacional, ha abierto las puertas a la aplicación de los derechos y los principios penales al ámbito administrativo. Por ello, es necesario analizar cuál es el impacto que dichos principios pudieran tener en el contexto de los procedimientos tributarios; a fin de perfeccionar su funcionamiento en aras de proteger los derechos fundamentales de sus usuarios.

Antes de analizar cada uno de estos principios en concreto, es pertinente mencionar que la protección eficaz de los derechos procesales de los contribuyentes requiere que la aplicación de los principios penales sea extensiva no sólo al proceso judicial sino a los procedimientos administrativos previos.

Esto debe ser así porque la aplicación efectiva de dichas garantías sólo puede lograrse a través de su observancia desde el desarrollo de los procedimientos ante la autoridad hacendaria que originan las sanciones fiscales; pues éstas son consecuencia directa de dichos procedimientos, por lo que no pueden disociarse de ellos.³⁷

Así, el análisis de la aplicación de principios penales en materia administrativa debe contemplar no sólo el contexto del proceso judicial sino también el procedimiento administrativo ante la autoridad hacendaria.

Dicho lo anterior, es procedente explorar la forma de cómo podrían repercutir las garantías procesales penales en los procesos tributarios, tarea a la que nos dedicamos a continuación.

³⁵ Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*, 6 de febrero de 2001, p. 103, caso del *Tribunal Constitucional*, *op. cit.*, p. 70.

³⁶ Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá*, 2 de febrero de 2001, p.106.

³⁷ Maisto, Guglielmo, "The Impact of the European Convention of Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention", en Kofler, Maduro y Pistone, Pasquale (eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, pp. 373 y ss.

2. *Aplicación de las garantías procesales penales en materia tributaria*

A. *La aplicación de garantías procesales penales en los procedimientos ante la autoridad administrativa*

La protección de los derechos procesales de los contribuyentes requiere que la aplicación de los principios penales sea extensiva no sólo para el proceso judicial, sino también a los procedimientos administrativos previos. Esto debe ser así porque la aplicación efectiva de dichas garantías sólo puede lograrse a través de su observancia desde el desarrollo de los procedimientos ante la autoridad hacendaria que originan las sanciones fiscales; pues éstas son consecuencia directa de dichos procedimientos, por lo que no pueden disociarse de ellos.³⁸

Consideraciones similares han sido adoptadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con una interpretación pro persona del artículo 8.2 de la Convención, quien ha considerado que éste se aplica en cualquier tipo de juicio, sin importar si son del orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.³⁹ Incluso, la Corte Interamericana ha puesto énfasis en la aplicación de estos principios a los juicios de orden administrativo en virtud del desenlace sancionatorio que dichos procesos pudieran generar, los cuales se equiparan al poder punitivo del Estado presente en los procesos penales.⁴⁰

Por tanto, el análisis de la aplicación de los principios penales en materia administrativa debe contemplar no sólo el contexto del proceso judicial sino también el procedimiento administrativo. Consideraciones similares han sido alcanzadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos.⁴¹

B. *El derecho a la no autoincriminación*

Si bien es cierto, la necesidad recaudatoria del Estado exige la cooperación absoluta de los contribuyentes durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias, también lo es que la posibilidad latente de la configuración de una sanción administrativa e incluso

³⁸ *Idem.*

³⁹ Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*, 6 de febrero de 2001, p. 103, caso del *Tribunal Constitucional*, *op. cit.*, p. 70.

⁴⁰ Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá*, 2 de febrero de 2001, p.106.

⁴¹ Caso del *Tribunal Constitucional vs. Perú*, 31 de enero de 2001, parágrafo 71 y *Yátama vs. Nicaragua*, 13 de junio de 2005, parágrafo 175.

de una conducta delictiva plantea la posibilidad de que el gobernado se niegue a presentar información que pudiera ser determinante para fincarle dicha responsabilidad penal y/o administrativa. En efecto, la confesión no es un acto al que los gobernados estén obligados; en cambio, el derecho a la no autoincriminación se encuentra ampliamente reconocido en nuestro sistema jurídico.⁴² Por ello, es posible que un gobernado pudiera negarse a compartir la información que se encuentra en su poder, si ésta trajera como consecuencia la determinación de una sanción administrativa o penal.

Esta posibilidad ha sido explorada por la Corte Europea de Derechos Humanos en el caso *Funke vs. Francia*.⁴³ Donde el contribuyente se negó durante el transcurso de una visita de la autoridad hacendaria, a presentar la información relativa a diversas cuentas bancarias a su nombre. Ante dicha negativa, la autoridad fiscal procedió a buscar la información por sí misma obteniendo de esta manera la documentación solicitada. Al respecto, la Corte Europea sostuvo que la naturaleza del derecho tributario (en el caso específico, aduanero) no es suficiente para justificar el proceder de la autoridad fiscal; máxime que el derecho a guardar silencio y a la no autoincriminación son suficientes para proteger la negativa del contribuyente a no compartir la información requerida por la autoridad hacendaria.⁴⁴

Sobre la base de dicha experiencia se podría explorar la posibilidad de que los contribuyentes tengan derecho a guardar información que podría conducirlos a una sanción administrativa o penal. Esto no quiere decir que el contribuyente deba tener un derecho absoluto a negarse a compartir la documentación relativa a sus operaciones fiscales; pues ello llevaría al entorpecimiento absurdo de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, la cual potenciaría la elusión y evasión fiscal. Por el contrario, la regla general que debe prevalecer es la obligación de los contribuyentes de compartir su información con la autoridad, en tanto que el derecho mencionado debe servir como parámetro para determinar la forma cómo el Estado debe obtener esa información. Así se puede observar en la experiencia europea, donde la violación del derecho a la no autoincriminación se ha determinado como consecuencia de la forma de cómo se obligó al contribuyente a entregar la información y no por el simple requerimiento de ésta. En otras palabras, la apertura de esta garantía penal a los procesos administrativos sancionadores debe fundarse en un balance entre el efectivo ejercicio

⁴² Artículo 20 constitucional, apartado B, fracción II-A.

⁴³ Sentencia del 25 de febrero de 1993, párrafo 44. También resulta relevante el caso *Saunders vs. Reino Unido*, sentencia del 17 de diciembre de 1996, párrafos 68 y 69.

⁴⁴ *Idem*, p. 39.

de las facultades de comprobación y la defensa eficaz de los derechos del contribuyente, balance que en principio corresponde fijar a los tribunales.

La posibilidad de negarse a presentar pruebas ha sido explorada por nuestro sistema judicial en el contexto de una posible colisión entre el derecho a la privacidad y el debido proceso. El criterio de referencia se encuentra en la tesis aislada emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito de rubro “Intimidación y derecho probatorio. En caso de colisión de estos derechos fundamentales, aquél debe ceder frente a éste, pero de manera racional y proporcional”.⁴⁵

Criterio que el Tribunal Colegiado sostiene que en caso de colisión entre el derecho a la privacidad de una persona y el derecho al debido proceso que pudiera llevar a la obligación de aportar documentos privados debe prevalecer este último, aunque siempre tratando de proteger la privacidad de la persona y afectándola sólo en la medida que sea estrictamente necesaria.

Al respecto, es importante señalar que si bien es cierto una persona debe proveer la documentación que se encuentre en su poder incluso cuando ésta pudiera llevar a la determinación de sanciones penales o administrativas; también lo es que esta obligación debe efectuarse dentro del marco y límites establecidos por sus derechos tales como el derecho a la privacidad y a la no autoincriminación. Asimismo, no se puede concluir que un derecho humano es jerárquicamente superior a otro, ya que todos constituyen límites al poder del Estado y no a las relaciones entre particulares (por ello, no podemos decir que el derecho al debido proceso de una persona prevalece sobre el derecho a la privacidad de la otra), pero podemos entender que todo derecho humano tiene límites en su contenido y alcance. Así, los derechos a la privacidad y a la no autoincriminación no pueden llegar al extremo de evitar la aportación de pruebas en manos de una de las partes o la determinación de créditos fiscales (con el perjuicio al interés público inherente en esa omisión) mas si a que la obtención de esas pruebas se realice mediante los mecanismos idóneos y proporcionales, pues de lo contrario se estaría menoscabando el derecho al debido proceso de la parte afectada.⁴⁶ Por ejemplo, en el caso de la materia fiscal, el individuo tiene derecho a que se indique que la documentación que aporte pudiera generar sanciones administrativas o penales, a contar con asesoría legal al momento de proveer dicha información, a negarse a la publicación o divulgación de los

⁴⁵ Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XXVIII, septiembre de 2008, p. 1302.

⁴⁶ Véase la tesis “Prueba Ilícita. El derecho a un debido proceso comprende el derecho a no ser juzgado a partir de pruebas obtenidas al margen de las exigencias constitucionales y legales”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. III, diciembre de 2011, p. 2057.

documentos aportados, así como a que las diligencias recaudatorias de dichas pruebas se ajusten a las formalidades exigidas por la ley, especialmente las formalidades previstas en el orden penal. Por ello, el criterio de referencia acierta al señalar que la documentación en manos de una de las partes debe ser entregada a la autoridad judicial en el contexto de un proceso; no obstante, para su obtención se deben seguir las mismas medidas y límites establecidos para la materia penal; además de que se debe asegurar la protección de la privacidad de la documentación aportada.

C. Derecho a la defensa

La complejidad de la materia tributaria requiere comúnmente la asistencia de expertos a fin de que los ciudadanos se encuentren en aptitud de cumplir con sus obligaciones fiscales. La ausencia de este tipo de asesoría fácilmente puede derivar en la interpretación incorrecta de la norma fiscal y en el error en su cumplimiento; este vicio también se encuentra presente en los procedimientos administrativos de revisión de las obligaciones fiscales. Atendiendo a estas circunstancias, resulta relevante considerar la aplicación del derecho a la defensa en el contexto tributario, en específico, el derecho a contar con un representante legal durante los procedimientos administrativos y judiciales.

En materia penal el Estado se encuentra obligado a proveer defensa legal a las personas que no cuenten con recursos económicos para proveerse de una por ellos mismos. Este principio opera también en procesos penales relativos a los delitos fiscales. No ocurre lo mismo durante los procesos administrativos que pueden culminar solamente en una sanción administrativa, ya que no existe la obligación del Estado de proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes que no puedan proveerse defensa legal.⁴⁷

En ese sentido, podemos concluir que el derecho a la defensa podría derivar en la obligación del Estado de proveer un representante (asesor) legal en los procedimientos administrativos en los que los contribuyentes no puedan sostener dicho costo, mejorando con ello el acceso a la justicia y facilitando la defensa de los contribuyentes en una materia técnica que requiere alto grado de especialización y conocimiento para su entendimiento.

⁴⁷ Los artículos 1o., 5o. y 12 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente hacen referencia a la obligación de asistir a los individuos; no obstante, esa obligación existe en el contexto de determinar la obligación fiscal o asesoría durante el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, pero no implica la prestación de asesoría legal gratuita a los contribuyentes que no puedan proveérsela por sí mismos.

Esta posibilidad ha sido explorada por la Corte Europea de Derechos Humanos en el caso *Benham vs. Reino Unido*. En éste, la Corte Europea determinó que el deber del Estado de proveer de asistencia legal a los ciudadanos depende de dos factores primordiales: en primer lugar, del tipo de sanción de que se trate, y en segundo, de la complejidad del asunto.⁴⁸

Adoptando esos criterios, podemos decir que la similitud de los créditos fiscales con las penas, nos lleva a concluir que las sanciones administrativas —créditos fiscales— son un tipo de sanción que requiere de la asistencia de un representante —asesor— legal. Por otro lado, difícilmente se podría negar que el elemento de complejidad se encuentra presente en la materia impositiva. Así, siguiendo la experiencia europea, se podría considerar la idea de incluir el deber del Estado de proveer defensa legal a los contribuyentes cuando éstos no puedan hacerlo; en aras de promover una protección más efectiva del derecho a la defensa, el cual también ha sido reconocido por nuestro sistema regional de derechos humanos.

Protección que también podría abarcar los procedimientos administrativos; de hecho, algunos autores sostienen que la defensa de los derechos de los contribuyentes no se agota en los procesos judiciales, sino que su efectiva observancia necesariamente implica su extensión a los procedimientos administrativos previos.⁴⁹ Se coincide con esta opinión puesto que en ocasiones las sanciones fiscales derivan de errores o vicios sucedidos durante el procedimiento administrativo; los cuales en algunos casos ya no son posibles de remediar durante el proceso judicial. Por ello, es necesario que el Estado provea de una defensa legal adecuada a los contribuyentes que no pueden obtenerla por sí mismos, incluso desde el desarrollo del procedimiento administrativo de revisión de las obligaciones tributarias.

D. Acceso a la justicia

El proceso fiscal conlleva la enorme desventaja de que el contribuyente asuma la carga de garantizar el crédito fiscal o bien asumir su ejecución por parte de la autoridad recaudadora. Esta situación por sí sola pudiera ser considerada como negativa para el acceso a la justicia ya que conlleva la imposición de un costo quizás innecesario para el contribuyente.⁵⁰ Lo anterior por qué aun cuando tanto el recurso de revocación como el juicio

⁴⁸ Caso *Benham vs. Reino Unido*, parágrafo 57.

⁴⁹ Maisto, Guglielmo, *op. cit.*, p. 373.

⁵⁰ Ventura Robles, Manuel, *La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en materia de acceso a la justicia e impunidad*, taller regional sobre democracia, derechos humanos y

de nulidad constituyen medios de impugnación del crédito fiscal, el crédito determinado tienen un impacto real sobre el patrimonio del contribuyente. Ello puede funcionar como un desincentivo para contribuyentes con escasos recursos, que no pueden asumir el riesgo de impugnar un crédito fiscal y por el simple transcurso del tiempo, incrementar el monto a pagar al final del juicio; lo anterior podría considerarse como un atentado al acceso a la justicia.⁵¹ Nuestro sistema jurídico no es ajeno a este vicio, pues la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece, en su artículo 22, una serie de facilidades para garantizar el interés fiscal en caso de personas con bajos ingresos. Este precepto señala:

Artículo 22. Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado un monto equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero respecto de la cual no se acredite con la documentación correspondiente su legal estancia en el país.

Como se puede observar, el legislador ha dispuesto criterios menos rígidos para que personas con bajos recursos puedan ofrecer como garantía el embargo administrativo (situación que generalmente sucede cuando el contribuyente no cuenta con los recursos necesarios para ofrecer otro tipo de garantía). Esta medida denota el carácter gravoso de la obligación de garantizar el interés fiscal, por lo que el simple hecho de que esta obligación exista representa un obstáculo claro al libre acceso a la justicia, que sería conveniente revisar.

Aunado a lo anterior, la obligación de garantizar el crédito fiscal o la ejecución de éste, despoja al contribuyente de parte de su patrimonio; aun cuando no es legalmente definitiva. Esta circunstancia puede constituir una transgresión al derecho a la presunción de inocencia del contribuyente y al entorpecimiento del acceso a la justicia. Ciertamente, en caso de una sen-

estado de derecho, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, septiembre de 2005.

⁵¹ Artículo 25 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos. De acuerdo a la Corte Interamericana de Derechos Humanos cualquier norma o medida que obstruya o dificulte el acceso a la justicia puede ser considerada violatoria del artículo 25 de la Convención. Véanse los casos *Velásquez Rodríguez vs. Honduras*, sentencia del 29 de julio de 1988, párrafo 64 y *Godínez Cruz vs. Honduras*, sentencia del 20 de enero de 1989, párrafo 67.

tencia favorable al contribuyente, éste recibirá de regreso el monto garantizado así como su debida actualización e intereses; no obstante, ello constituye una reparación parcial del daño económico causado al individuo, ya que al privarlo temporalmente de parte de su patrimonio, se le privó definitivamente de aprovechar las oportunidades que durante el transcurso de ese tiempo se presentaron para incrementarlo o simplemente para consumirlo como considerara conveniente.⁵² Asimismo, si bien es cierto que asegurar el pago de las obligaciones fiscales es de interés público dada la importancia de la recaudación para el mantenimiento del Estado y el sostén de la prestación de servicios sociales, también lo es que la medida para asegurar esa recaudación debe ser proporcional entre el fin perseguido y el respeto a los derechos del contribuyente. En el último de los casos, aun cuando se considerara necesario que el contribuyente garantice el crédito controvertido, quizá obligarlo a garantizar una cantidad adicional en virtud de posibles actualizaciones e intereses podría resultar excesivo.

Por otro lado, un fallo desfavorable para el contribuyente —después de un tiempo considerablemente largo— ya que los procesos fiscales se caracterizan por su larga duración, puede derivar en el incremento exponencial del crédito originalmente impugnado. Esta circunstancia podría afectar el derecho a una sentencia en un plazo razonable y asimismo, entorpecer el acceso a la justicia ya que no todo contribuyente se encuentra en la posición de asumir los riesgos que implica impugnar un crédito fiscal.

E. *Presunción de inocencia*

El derecho de presunción de inocencia también puede ser aplicable en los procedimientos tributarios. En la experiencia europea esta posibilidad ha sido analizada en el caso *A. P., M.P. y T. P. vs. Suíza*.⁵³ En éste, el Estado impuso a los herederos de una persona que había omitido el pago de sus contribuciones, el pago de una multa con cargo y hasta el monto total del patrimonio que cada uno de ellos recibió como herencia. La Corte Europea sostuvo que dicha multa era ilegal toda vez que imponía a los sujetos en cuestión una sanción como consecuencia de actos realizados por un tercero, lo cual deriva en la transgresión al principio de presunción de inocencia. Lo

⁵² La propiedad de una persona no sólo se integra por los bienes que posee sino por el derecho de elegir qué hacer con esos bienes, ya sea invertirlos buscando su incremento; Sen, Amartya, “Elements of a Theory of Human Rights”, *Philosophy and Public Affairs*, vol. 32, núm. 4, 2004.

⁵³ Sentencia del 29 de agosto de 1997, parágrafo 39.

anterior porque las sanciones derivadas por un comportamiento ilegal no pueden ser heredadas sino que deben permanecer en la esfera jurídica de la persona que comete dicha infracción⁵⁴ y desvanecerse junto con ésta.

La conexión en este caso resulta más difícil de establecer; sin embargo, basta con decir que la Corte Europea nos ha demostrado que es posible aplicar el principio de presunción de inocencia a la materia fiscal y que dicha aplicación resulta necesaria en el marco de una efectiva protección de los derechos humanos.

La aplicación del principio de presunción de inocencia (en materia administrativa) ha tenido una evolución interesante en nuestro sistema jurídico. Por un lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que dicho principio no es aplicable a la materia administrativa. Esta postura se encuentra contenida en el criterio “Presunción de inocencia. Constituye un principio constitucional aplicable exclusivamente en el procedimiento penal”.⁵⁵ Por otro lado, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia resolvió lo contrario, tal y como se observa en la tesis aislada de rubro “Presunción de inocencia. La aplicación de este derecho a los procedimientos administrativos sancionadores debe realizarse con las modulaciones necesarias para ser compatible con el contexto al que se pretende aplicar”.⁵⁶

Esta controversia fue resuelta mediante la contradicción de tesis 200/2013, que dio origen a la jurisprudencia 43/2014 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro “Presunción de inocencia. Este principio es aplicable al procedimiento administrativo sancionador, con matices y modulaciones”.

En este criterio, la Suprema Corte nos explica que el derecho a la presunción de inocencia también se encuentra presente en el derecho administrativo sancionador. Ciertamente, este tipo de procedimientos administrativos no comparten la misma naturaleza que los procesos tributarios; sin embargo, son reveladores del alcance del principio de presunción de inocencia; el cual no se encuentra constreñido solamente al ámbito penal.

Aunado a lo anterior, actualmente la protección de los derechos humanos de las personas tiene un papel fundamental para el desarrollo económico y social de toda sociedad democrática;⁵⁷ por ello, nuestro órgano

⁵⁴ *Ibidem*, párrafo 44.

⁵⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, t. II, enero de 2013, p. 1687.

⁵⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, t. I, abril de 2013, p. 968.

⁵⁷ Hayek, Friedrich, *The Constitution of Liberty*, University of Chicago Press, 1960, p. 140; Knack, Steven y Keefer, Philip, “Institutions and Economic Performance: Cross-country Test Using Alternative Measures”, *Economics and Politics*, núm. 7, pp. 207-227.

reformador de la Constitución ha establecido nuevas herramientas para la protección de esos derechos tales como el principio de interpretación conforme y el principio *pro homine*.⁵⁸

En virtud de lo anterior, la interpretación de las normas relativas a derechos fundamentales debe realizarse de una forma menos tradicional y más favorable a la persona, de tal manera que en vez de establecer restricciones innecesarias basadas en formalismos legales, se dé paso al pleno disfrute de los derechos básicos que cualquier individuo debe tener ante el Estado. En ese sentido, el principio de presunción de inocencia, uno de los elementos esenciales del derecho al debido proceso, debe ser expandido a todas las ramas del derecho en las que la persona se encuentre bajo el poder punitivo del Estado; pues ello, garantiza el respeto a la dignidad humana en cualquier tipo de proceso, en lugar de restringir tal protección.

La aplicación de este principio a los procesos tributarios traería un impacto trascendental en el desarrollo de los procesos, desde la forma como se accede a la justicia y se garantiza el crédito combatido, hasta la revisión de las cargas probatorias en los juicios y el impacto de las presunciones legales contenidas en las leyes tributarias.

IV. CONCLUSIONES

La reforma al artículo 1o. constitucional nos ha demostrado el compromiso de nuestro órgano reformador de la Constitución por asegurar la protección efectiva de los derechos humanos de las personas. Esta reforma ha renovado la importancia de los tratados internacionales sobre derechos humanos y ha convocado a la aplicación de los criterios que al respecto emiten las jurisdicciones internacionales de las cuales el Estado mexicano es parte.

En ese contexto, resulta interesante revisar el impacto que las garantías procesales o el derecho humano a un debido proceso tienen en materia tributaria. La Corte Interamericana de Derechos Humanos nos ha dotado de una doctrina excelente de garantías procesales que enriquecen los derechos humanos adjetivos reconocidos en nuestra Constitución. Con la ayuda de la experiencia europea respecto de la incorporación de garantías criminales

⁵⁸ Como ya se ha indicado, la inclusión de estos principios en nuestro marco constitucional tiene como consecuencia que los criterios de derechos humanos emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos adquieren una mayor relevancia en nuestra interpretación constitucional, principios entre los que destaca la aplicación de la garantía al debido proceso, incluido el derecho a la presunción de inocencia, en cualquier materia. Mantener un criterio contrario podría llevar a la responsabilidad eventual del Estado mexicano ante esa jurisdicción.

en juicios fiscales, es posible vislumbrar cómo esas garantías procesales pueden ser aplicadas al ámbito fiscal.

Aún tenemos mucho camino por recorrer para alcanzar la tutela efectiva de los derechos humanos procesales de los contribuyentes. Temas como el derecho a no declarar contra uno mismo, a la defensa, acceso a la justicia, presunción de inocencia, protección durante los procedimientos administrativos; deben ser revisados para alcanzar una verdadera tutela de esos derechos.

No obstante, el éxito en la incorporación de los derechos humanos al ámbito fiscal requiere la ayuda de los sujetos como: abogados, contribuyentes, autoridades administrativas y tribunales que integran nuestro sistema de justicia fiscal; pues a ellos corresponde continuar el esfuerzo de ese órgano constitucional y propiciar la evolución del debido proceso tributario en nuestro país.

Nuestra Suprema Corte ha dado un primer paso, señalando que las garantías aplicables en materia penal pueden encontrar aplicación en los procedimientos administrativos. Ahora, es momento de explorar cuáles son las implicaciones prácticas de adaptar esos principios a la materia tributaria. Este proceso de adaptación debe realizarse de manera cautelosa, cuidando encontrar un balance justo entre la necesidad recaudatoria del Estado y la protección de los derechos procesales de los contribuyentes.