

La confianza fiscal: la inédita génesis de nuevas prerrogativas para el contribuyente

Tax trust: the unprecedented genesis of new prerogatives for the taxpayer

Sonia VENEGAS ÁLVAREZ*

RESUMEN: La obra de Sergio García Ramírez destaca por su minucioso análisis de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el ámbito penal. Este artículo adopta una metodología análoga desde una perspectiva internacional con el fin de aplicar elementos que enriquezcan el conocimiento a nivel local. En este sentido, el presente trabajo parte de un enfoque hacia la protección de las relaciones entre los ciudadanos y la autoridad fiscal, centrado principalmente en la protección durante el procedimiento administrativo sancionador, considerando una perspectiva más proactiva y conciliadora como el adoptado en otras regiones. En nuestro sistema jurídico, es necesaria la construcción de un gobierno cuyo principal activo sea la confianza en el sistema tributario.

PALABRAS CLAVE: Confianza fiscal; Derecho al error; Código Fiscal de la Federación; Derecho fiscal; Sergio García Ramírez.

* Directora de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Licenciada en Derecho y Doctora en Derecho Fiscal por la misma Universidad, ambos títulos otorgados con mención honorífica. Profesora de Carrera Titular 'C' de tiempo completo en la Facultad de Derecho, posee el estímulo del PRIDE nivel D. Contacto: <svenegasa@derecho.unam.mx>. Fecha de recepción: 24/06/24. Fecha de aprobación: 12/09/2024.

ABSTRACT: The Sergio García Ramírez' work stands out for his meticulous analysis of the jurisprudence of the Inter-American Court of Human Rights in the criminal sphere. This article adopts a similar methodology from an international perspective in order to apply elements that enrich local knowledge. In this regard, the present work starts from an approach focused on protecting the relationships between citizens and the tax authority, mainly centered on protection during the administrative sanctioning procedure, considering a more proactive and conciliatory perspective as adopted in other regions. In our legal system, it is necessary to build a government whose main asset is trust in the tax system.

KEYWORDS: Tax trust; right to error; Federation fiscal Code; tax law; Sergio García Ramírez.

A Sergio García Ramírez, jurista y hombre de honor.

*El hombre de honor no tiene más patria que aquella
en que se respetan los derechos de los ciudadanos y se respeta
el carácter sagrado de la humanidad.*

Simón Bolívar

I. INTRODUCCIÓN

La impresionante obra de Sergio García Ramírez se caracteriza por el impecable estudio de elementos propios del Derecho Internacional, particularmente los provenientes de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en materia penal. Esta obra busca, por supuesto, honrar su actividad académica a través de contribuciones que emulando la suya aporten nuevos elementos sobre esta área del Derecho.

El artículo que se ha desarrollado buscó exactamente lo mismo, desde la perspectiva internacional aterrizar elementos que abonaran el conocimiento local.

El nuestro es el campo del Derecho Administrativo sancionador, ese conjunto de actos y formalidades concatenados entre sí que toman forma de juicio realizados por una autoridad competente con el objeto de conocer fallas o irregularidades cometidas por servidores públicos o particulares, cuya finalidad es, en todo caso, imponer alguna sanción.¹ Esto es, otra de las manifestaciones del *ius puniendi* estatal, quizá menos conocida, pero igualmente relevante del cual, en otras latitudes con las cuales no caben, sin duda alguna, las comparaciones; no obstante, prerrogativas tributarias se han fraguado a favor del contribuyente como lo es el *derecho al error* del cual se da cuenta pormenorizadamente en búsqueda de trazar un paragón en México.

¹ Contradicción de tesis 200/2013. Entre los criterios sustentado por la primera y la segunda salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ese *derecho al error* del que hablamos, proviene de una estrategia de reforma fiscal; es tan sólo una parte de un nuevo entendimiento de la relación jurídico-tributaria, una faceta de una metamorfosis del servicio tributario que más allá de una prerrogativa arroja el diseño de nuevos paradigmas nulamente conocidos en nuestro país, pero, hoy más que nunca, indispensables frente al terror tributario que impera.

Un extraño y nuevo entendimiento ha comenzado a delinear-se y esparcirse en el orbe: la confianza en el gobierno como el elemento fundamental en la construcción no sólo del etéreo Estado de derecho sino en la singular faceta de la gobernabilidad fiscal y, con ello, el intento por enarbolar prerrogativas en favor del contribuyente. Todo ello, dentro del derecho administrativo sancionador, parte fundamental del Derecho Penal.

La confianza como activo gubernamental intangible se traduce en una cuestión de percepción, reflejo, en todo caso, de una compleja construcción interpersonal, social y política que desde una perspectiva muy general se integra por dos ingredientes: la confianza política y la confianza social. La primera, tiene lugar cuando los ciudadanos abrazan al gobierno y a las instituciones; es decir, se fían en un nivel macro y difuso en la organización del sistema, así como, de modo particular, depositan certeza en las instituciones. Por otro lado, la confianza social se refleja en la certeza que tiene cada gobernado en la comunidad de modo interpersonal. En la búsqueda de una definición se ha dicho que la confianza en el gobierno representa la fe en que lo que el gobierno hace “está bien”, por lo que es percibido como “justo”; lo anterior, se refiere a la percepción positiva de las acciones individuales y colectivas, por lo que resulta importante identificar quiénes y en quién se confía cuando se habla de gobierno. De ello, el primer grupo integrado por ciudadanos y sus organizaciones, incluyendo

las provenientes de la sociedad civil; y el segundo, que comprende a empresarios, *contribuyentes* y usuarios de los servicios públicos.²

Nótese la marcada relevancia que tienen el marco de la confianza gubernamental; es decir, los contribuyentes. Desde una perspectiva clásica, la faceta fiscal en la que radica la *fe en el gobierno* se ha centrado en el manejo del presupuesto público a través de la reparación del contrato presupuestario, una de las tantas manifestaciones del contrato social que existe entre ciudadanos y el Estado. El presupuesto puede ser visto como un acuerdo que establece derechos, obligaciones y expectativas, pero también asigna roles y establece relaciones entre los participantes, impulsa la continuidad de las políticas públicas y la asignación de recursos entre un ciclo presupuestario y otro, además de reducir tanto el volumen de decisiones como la intensidad de los posibles conflictos; asimismo, proyectos a largo plazo en contraposición al corto plazo, reducción a la exposición de riesgos financieros. Coherencia entre recursos asignados y resultados son algunas de las consabidas necesidades y soluciones del entramado fiscal cuya agotada panacea ha apuntado hacia el equilibrio entre las expectativas del ciudadano y las capacidades del gobierno, incluyendo, por supuesto, modificaciones en las estructuras privadas y sociales, así como las reformas políticas en materia política y transparencia.³

Al límite del hartazgo público es que surgen iniciativas como *Government Reform Act for a Trust Based Society* a cargo del gobierno francés. La iniciativa apuesta por la construcción de un tipo de credulidad nulamente explorado: la confianza fiscal; una visión tan radical que, como parte del total de la agenda pública, busca modificar la relación entre el gobierno y el ciudadano cimentada en la confianza para delinear una nueva y colectiva forma de trabajo bajo una premisa fundamental: al confiar en los ciudadanos,

² Organisation for Economic Co-operation and Development, *Public governance and territorial development directorate public committee*, 2013 pp.6 y 7.

³ *Idem.*

el gobierno ganará a su vez su confianza cerrando así la brecha de la legitimidad en las instituciones públicas. El proyecto respalda una visión gubernamental basada en la idea de servir, aconsejar y apoyar, de tal forma que los ciudadanos reciban mayor apoyo y recomendaciones aplicables al manejo de sus asuntos, mientras que el gobierno tiende a penalizar y castigar menos cuando se cometen errores obvios, por lo que los contribuyentes se ven obligados a navegar entre un creciente número de normas jurídicas cada vez más complejas y contradictorias que con demasiada frecuencia son difíciles de entender. Dentro de ese panorama, la confianza y la fe del contribuyente aparecen como un activo de valor invaluable para la administración pública, por lo que nuevas prerrogativas a favor de quienes contribuyen al gasto público emergen, una de ellas es la interesante figura del *denominado derecho al error*.

II. EL DENOMINADO DERECHO AL ERROR: EL CASO DEL GOBIERNO FRANCÉS Y ESPAÑOL

En el mundo jurídico contemporáneo pueden distinguirse tres jurisdicciones cuyos gobiernos están explorando nuevos canales de comunicación entre quienes contribuyen al sostenimiento del gasto público y quienes toman decisiones sobre el destino de esos recursos económicos: Francia, España y Singapur; de ellos son las dos primeras jurisdicciones en las que ha surgido una interesante figura jurídica, una especie de nueva prerrogativa en favor del contribuyente “el derecho al error”. Tal y como en las páginas posteriores se detallará, se trata de un conjunto de garantías que buscan acorazar el mejor desarrollo de la relación tributaria apostando por un elemento clave, la confianza de quienes enteran contribuciones. Sí, tradicionalmente el Estado ha blandido el estandarte de las facultades punitivas como medio idóneo en *pro* de la recaudación tributaria, el giro se enfoca en blandir el arsenal de herramientas en *pro* del apoyo, soporte y construcción de esquemas de colaboración en los cuales al contribuyente no se le presu-

mirá más culpable sino un sujeto cuyo actuar se presume hecho de buena fe y, en todo caso, entendido como un ente cuyas faltas en términos tributarios pueden ser subsanadas y dispensadas; a fin de cuentas, nadie puede salir bien librado frente al inextricable entramado jurídico tributario.

Las premisas de las que parte el nuevo modelo de relación jurídico-tributaria basado en la confianza ha sido fervientemente impulsado por el presidente Emmanuel Macron parecen universales, por lo que: i) la imposición se está volviendo imposiblemente compleja. Lo que se había aceptado como un principio irrefutable del Derecho “la ignorancia de la Ley no exime de su cumplimiento” empieza a relativizarse frente al paquidérmico tamaño de la legislación tributaria las autoridades deben esforzarse en la aplicación correcta de las normas jurídicas sin que las facultades de comprobación sigan siendo consideradas como el único método disponible para la aplicación del Derecho, el apoyo y el servicio son tan o quizá más importantes; ii) la certeza y seguridad tributaria poseen un verdadero valor económico. No se trata sólo de certidumbre respecto tasas y tarifas; por el contrario, de la previsibilidad del ambiente tributario y la habilidad de las autoridades para responder en tiempo real cuestionamientos ciertos formulados por los contribuyentes; iii) el cumplimiento fiscal ha dejado de ser una cuestión meramente financiera para convertirse en un asunto de reputación. Comprometerse con las autoridades hacendarias en términos de transparencia, cumplimiento de los deberes tributarios y el enteros de los impuestos es ahora una forma de mostrarse al público en general sobre todo en una actualidad que es mucho más sensible al impacto de estas cuestiones en la reputación de las empresas.

Siete medidas tributarias han sido puestas en marcha en respuesta a ese escenario, como a continuación se mencionan:

1. Soporte personalizado para las pequeñas y medianas empresas con el propósito de lidiar con las problemáticas tributarias que surgen en el curso de las operaciones comerciales; sin embargo, no todas las operaciones, sino aquellas que suponen riesgos y pérdi-

das fiscales sustanciales. De tal suerte que cada negocio selecciona los tópicos de mayor relevancia, una especie de análisis casuístico, se genera normativa aplicable y vinculante que en el caso de las autoridades tributarias sirve como una forma de apalancamiento que proactivamente identifica situaciones que requieren garantías de clarificación o confirmación debido a su potencial impacto y analizar las posibles estrategias fiscales por las cuales las empresas puede optar en el marco de un proceso interactivo entre las empresas y autoridades, de ser necesario.

2. Sociedad fiscal entre grandes contribuyentes. A propósito de esta medida, las compañías y el gobierno se comprometen a la firma de un acuerdo a medida, cuyo fin es el establecer un canal de comunicación a largo plazo entre los negocios y la persona designada como contacto dentro del gobierno; con ello, se confirma el tratamiento fiscal de los asuntos que envuelven tanto sumas importantes de dinero como riesgos. Ese acuerdo garantiza que los tópicos ya sometidos a consideración no serán sujetos a evaluaciones futuras siempre que la compañía se allane a la solución que la autoridad haya puesto a su consideración y los hechos sean idénticos a los que fueron sometidos a su juicio, algo similar a las consultas previstas por el artículo 34 del ^{CFF}, no imponer penalidades o intereses en ciertos supuestos, celeridad en los procesos de verificación y en caso de encontrarse *algún error cometido de buena fe* y que aparezcan dentro del plazo que el acuerdo esta vigente.
3. Cumplimiento voluntario. El gobierno francés es consciente de la complejidad que entraña la tributación en las empresas debido no sólo a los cambios y contradicción entre la legislación local y la comunitaria, la resolución casuística y las líneas de acción dictadas por la autoridad; todo ello, con un impacto en la toma de decisiones aunado a los propios avatares que el cambio de accionistas y personal directivo apareja. Frente a ello, la estrategia para facilitar el cumplimiento voluntario ha sido la creación de un departamento especializado en la solución de anomalías que hayan sido descubiertas por los nuevos propietarios de una empresa, tópicos propios de la tributación internacional, contribución de los dueños o accionistas o bien transacciones que podrían estar sujetas a

penalizaciones importantes. Particularmente relevante es la aplicación de un calendario de penalizaciones no negociable lo que en términos prácticos quiere decir que el sector empresarial será siempre consciente de las condiciones con anticipación, no habrá ni buenas ni malas sorpresas, tendrán que pagar la totalidad de los impuestos evadidos sin prescripción alguna al amparo de la legislación aplicable incluyéndose las penalidades correspondientes.

4. Evaluación del cumplimiento tributario a cargo de un tercero imparcial. Dirigido a los contribuyentes, personas morales que enteran (lo que en México equivale al título II de la LISR⁴ quienes tendrán acceso a los servicios de un tercer auditor externo, quien llevará a cabo auditorías sobre puntos en específicos y proveerá a los negocios con un certificado de conformidad una vez que los errores se hayan enmendado.
5. Mejora del diálogo entre las auditorías fiscales y procesos de apelación. El sello característico de la reforma consiste en la prestación de apoyo y consejo como parte de la relación entre las autoridades y los contribuyentes; particularmente, con la creación de canales de comunicación entre las más altas esferas de la administración, simplificando cuestiones tributarias complejas por sí mismas y quizá lo que mayor relevancia posee. La intervención de un tercero experto en los procesos de auditoría como una bocanada de aire fresco
6. Un acercamiento mucho más proactivo hacia las resoluciones fiscales. La resolución de los planteamientos que el contribuyente eleva a las autoridades hacendarias es fundamental al construirse un *esquema de actuación de buena fe*; toda vez que esos criterios terminan por ser vinculantes para las propias autoridades, es necesario que el proceso de consulta sea lo más transparente posible, la solución fue la estandarización y optimización del proceso. En términos generales, se ha habilitado un único portal electrónico en el que se elaboran las aplicaciones y habrán de ser respondidas dentro de los tres meses posteriores e incluso se obliga a la publi-

⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta.

cación periódica de su contenido.

7. Apoyo a las empresas francesas con operaciones en el extranjero. Por último, como colofón a la totalidad de actividades emprendidas es tarea primordial apoyar la expansión de las operaciones de empresas francesas en el extranjero suprimiendo la posible doble tributación internacional. Para esos efectos se han diseñado puntos de conexión entre las autoridades tributarias extranjeras y las locales cuya función es apoyar a sus nacionales en la solución de conflictos fiscales, así como la celebración de reuniones y eventos que aborden tópicos de interés.⁵

Es dentro de todo este marco que el *derecho al error tributario* nace.

El rotulo de *derecho al error tributario* resulta en realidad incorrecto y hasta cierto punto engañoso. Se trata de una prerrogativa establecida a favor del contribuyente francés que le permite corregir errores materiales y errores derivados de la ignorancia de la Ley cometidos en las declaraciones presentadas a las autoridades hacendarias dentro de un plazo previamente concedido sin que ello tenga aparejado sanción alguna; surge así un nuevo paradigma: el gobierno. El gobierno en la cuestión que atañe naturalmente confía en que tanto personas morales como físicas han actuado de buena fe. La cuestión subyacente es que se ha dado por terminada una forma de percepción al contribuyente, ahora tienen el derecho a cometer errores, algo que por mucho tiempo había negado en el marco del Derecho Público; así, cada uno de ellos, se presume, han sido cometidos de buena fe, lo que, dicho de otro modo, quiere decir que el estándar de relaciones basadas en la desconfianza y “sospechosísimo” quedan proscritas.

Con esto los ciudadanos no serán más vistos como sujetos pasivos que repletos de deberes aceptan penalidades y castigos

⁵ A new trust-based relationship between businesses and the tax authorities, 2019. Consultado en: <dp-relation-confiance.pdf (economie.gouv.fr)> (1 de mayo de 2024).

cuando las cosas van mal; por el contrario, ahora son agentes que tienen el derecho a corregir sus errores. En este nuevo modelo, el gobierno tiene el deber de cooperar con los gobernados como sus pares, antes de penalizarlos. Así, este nuevo derecho altera el balance tradicional del ejercicio del poder, en el cual se ejerce y obliga al obedecimiento.

En términos operativos, el *derecho al error tributario* requiere el cumplimiento de dos condiciones para su ejercicio: la primera atañe directamente al gobernado puesto que sólo será válido argüir una única ocasión la ignorancia o desconocimiento de la Ley; es decir, el derecho aplica la primera vez que el error es cometido pudiendo corregir su falta en dos modalidades, proactivamente, sin haber sido requerido por la autoridad y reactivamente tras la notificación del gobierno el ciudadano procede a la corrección del error; con ello, mientras la nueva información que sea suministrada sea correcta, el ciudadano no será penalizado por el error primigenio; la segunda atañe al gobierno, ya que es en quien recae la carga de la prueba, se presume que el contribuyente ha actuado de buena fe y sólo mediante prueba en contrario se admite la idea de una intención fraudulenta. No obstante, la novedad del *derecho al error tributario* no deja de ser un mero resane, la real respuesta yace en la simplificación del marco jurídico aplicable, su reducción y límite de posibles futuras iniciativas. La legislación en todo caso ha de ser mucho más clara, contar una técnica legislativa adecuada, y, por último, debe dotársele de un mayor margen de maniobra a quienes van a cumplirla.

La reflexión final consiste en entender si ese nuevo entendimiento es en efecto un derecho o, de hecho, una obligación. Los ciudadanos no tienen el derecho a cometer errores; por el contrario, tienen derecho a corregir aquellos que se hubieran cometido en buena fe. En ese sentido, los ciudadanos tienen la obligación de corregir o enfrentar sanciones, pero al otorgárseles la oportunidad

de remediarlos, el sistema jurídico asegura la aplicación adecuada de la Ley y del debido proceso.⁶

Un panorama diferente es el del gobierno español donde el *derecho al error tributario* se nutre por un lado desde la incipiente reforma fiscal, la jurisprudencia y la doctrina que empieza a mostrar signos de interés en el estudio de esta figura. La exposición que a continuación se efectúa obedece al orden cronológico de su aparición.

El libro blanco sobre la reforma tributaria de 2022 es el primer guiño del gobierno español hacia la inclusión del *derecho al error tributario* entendido como un mecanismo de apoyo a la voluntariedad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una mejora de la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes al evitarse trasladar la impresión de culpabilidad, así como la persecución a aquellos que suelen cubrir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la administración se estima que debe estudiarse la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores.

El segundo acercamiento y el que ciertamente ha desencadenado el furor por el tópico es la emisión de la resolución 709/203 a cargo del Tribunal Superior de Justicia en Galicia, misma que analiza la culpabilidad como elemento subjetivo en la imposición de sanciones administrativas. Se trata de una sentencia que analiza la conducta del contribuyente que, si bien ha cometido algún tipo de falta tributaria, esa conducta al entender del juzgador únicamente puede ser cabalmente entendida si se toma en cuenta la complejidad de las operaciones fiscales que dieron origen al cálculo y entero erróneo del impuesto, así como la falta de ánimo defrauda-

⁶ Cfr. CHEVALLIER, Jacques, *Trust and the right to make mistakes*, Ministère de l'économie des finances et de la souveraineté industrielle et numérique. Consultado en: <http://www.economie.gouv.fr/igpde-editions-publications/thearticle_n6> (1 de mayo de 2024).

torio por parte del infractor, en los términos que a continuación se reproducen:

[...] la culpabilidad se configura como un elemento fundamental de toda infracción tributaria, pues la responsabilidad no es objetiva, de modo que siempre ha de concurrir el elemento subjetivo, aunque lo satisfaga la mera negligencia y compete a la Administración motivar su existencia [...] no se puede aceptar sancionar comportamientos por el solo hecho de implicar un incumplimiento de las normas, y un incumplimiento de las obligaciones fiscales. En materia sancionadora se exige algo más, la existencia del elemento subjetivo sancionador. Y en el presente caso existen datos que permiten dudar del ánimo o voluntariedad infractora en el comportamiento del recurrente, y no solo por el hecho de que en el seno del procedimiento tributario se levantaron actas de conformidad sino por la complejidad de las operaciones ejecutadas [...] la máxima según la cual la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento es plenamente operativa a efectos de practicar una regularización tributaria que implique el cumplimiento de la norma fiscal. Cuestión distinta es que esa actuación merezca un reproche sancionador [...] se quiere llamar la atención de que la complejidad de las normas y de los procedimientos, al que quedaría vinculada la regulación de aquel derecho, opera como factor a tener en cuenta a la hora de valorar la culpabilidad del obligado tributario, y al mismo tiempo llamar la atención de que el necesario análisis del elemento de culpabilidad no desaparece, sino que se mantiene en toda su extensión, cuando el obligado tributario cuenta con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal.⁷

⁷ Resolución 709/2023, Consejo General del Poder Judicial, número de identificación 15030330042023100693, Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso.

Tras la emisión de esa paradigmática sentencia, la academia española ha empezado a desarrollar investigación relevante acerca del error tributario. Como punto de partida, nos dicen que el error viene a ser un conocimiento equivocado de un determinado objeto, el cual es captado por el sujeto de manera defectuosa, puede incluso no ser captado en forma alguna, en cuyo caso, se habla de ignorancia identificándose algunas de las siguientes características:

- a) Tiene un carácter excepcional en su aplicación ya que va en contra de la regla general de que la ignorancia de la Ley no evita su cumplimiento.
- b) Por ello, esa ignorancia (o creencia errónea) debe siempre ser probada por quien la alega con inversión de la carga de la prueba.
- c) La incidencia del error, dada su naturaleza, no admite ser medida con idénticos parámetros en todos los casos, sino que hay que acudir al caso concreto, puesto que es muy importante tener en cuenta las circunstancias objetivas concurrentes en cada supuesto, pero, sobre todo, las características personales del sujeto activo de la acción, puesto que resulta obvio decirlo, serás más proclive a sufrir error una persona analfabeta o de baja cultura, que otra más culta o que necesidad de saber por su oficio lo que es lícito o ilícito [...] dependiendo de si la conducta del infractor es dolosa, culposa o ha sido resultado de la simple negligencia, la consecuencias jurídicas que se derivarán serán diferentes.

En consecuencia, los efectos jurídicos deberían ser distintos ante la comisión de un error por parte del obligado tributario sin ánimo de defraudar y con historial de buen contribuyente. En términos muy generales se admite el error de tipo, que afecta la antijuricidad y a la tipicidad, aunque un tanto tamizada por el elemento cognoscitivo del dolo, mientras que el de prohibición, concierne a la culpabilidad. En tanto el error de prohibición gravita en la creencia del interesado de obrar lícitamente, se configura como el reverso de la antijuricidad. Dentro de ese esquema teó-

rico se puede establecer un paralelismo en la esfera tributaria; así, con las peculiaridades y garantías que la misma exige, no puede invocarse el error de prohibición cuando se den las circunstancias siguientes:

- a) si el obligado tributario tiene normal conciencia de la antijuridicidad o al menos sospecha de lo que es un proceder contrario a Derecho, basta con que se tenga conciencia de una alta probabilidad de antijuridicidad no la seguridad absoluta del proceder incorrecto.
- b) para invocar el error de prohibición, el obligado tributario debe ignorar que su conducta es contraria a Derecho o, expresado de otro modo, debe actuar en la creencia de estar obrando lícitamente.

El análisis debe efectuarse sobre cada supuesto particular, teniendo en cuenta las condiciones del sujeto en relación con las que podrían considerarse en un ciudadano medio, combinando así los criterios subjetivos y objetivo. En el marco del error de prohibición vencible e invencible es posible para efectos tributarios distinguir escenarios tributarios. El error vencible se presenta cuando el autor alberga razones para sospechar la ilicitud de su conducta y cuenta con medios para alcanzar el conocimiento de esa ilicitud, por lo que le es exigible hacer uso de ellos antes de actuar. Se trata, de un error que se pudo evitar mediante la aplicación de las más elementales normas de cuidado, donde elimina el dolo y deja la responsabilidad culposa como una improcedencia. Para apreciar un error vencible de prohibición, siempre será exigible que el sujeto haya actuado partiendo de la creencia errónea, pero no absolutamente inverosímil: la aplicación incorrecta de retenciones, ante la existencia de normas claras que no son de difícil interpretación jurídica, la falta de exclusión de la base imponible, por mencionar algunos. En todo caso, se han propuesto circunstancias *sine qua non*; las circunstancias objetivas del hecho y las circunstancias subjetivas del autor; las condiciones psicológicas y de cultura del agente; las posibilidades de recibir instrucción y asesoramiento, posibilidades de acudir a medios que le permitan

conocer la trascendencia jurídica de su obra; valorar la naturaleza del hecho delictivo lo que implica apreciar de manera clara y suficiente; y la culpabilidad o no del sujeto pasivo.

Por otro lado, el error de prohibición invencible es aquél que ni aun aplicando las más elementales normas de la diligencia exigible se hubiera podido evitar el resultado, por tanto hay error de prohibición invencible cuando la duda puede resolverse fácilmente consultando pudiendo en todo caso apuntarse las características siguientes: su estudio y aplicación al caso concreto debe partir del hecho probado declarado para excluir el error no se precisa que el agente tenga seguridad respecto de su proceder antijurídico, pues basta con que tenga conciencia de una alta probabilidad de antijuridicidad; en todo caso, debe ser probado por quien lo alega si se pretende la exculpación. Para llegar a esta exculpación habrán de tenerse en cuenta los condicionamientos jurídicos y culturales del agente, así como las posibilidades de recibir instrucciones y asesoramiento, por lo que hay que acudir a los medios que permiten conocer la trascendencia jurídica y de la acción. Su invocación no es aceptable en aquellas infracciones cuya ilicitud sea notoriamente evidente y de comprensión generalizada. En estos casos, el contribuyente puede prever las consecuencias jurídicas del supuesto de hecho realizado y así vencer la comisión de un posible error, atendiendo no sólo a los criterios administrativos, también a la jurisprudencia dictada al efecto, sobre la obligación tributaria que debe cumplir. Aquellos que son conocedores de ser sujetos pasivos de un tributo, deben estar al tanto de las normas de rango legal que regulan los deberes que poseen respecto del mismo. Ejemplos de este tipo son: contribuyentes que presentan sus autoliquidaciones tributarias, bajo la absoluta creencia de que su proceder es correcto, o no es inadecuado o ignorando que es incorrecto desde el punto de vista del ordenamiento jurídico.⁸

⁸ GIL CRUZ, Eva María, *El derecho al error tributario*, Navarra, Aranzadi, 2023, pp. 118 y ss.

III. ALGUNOS APUNTES SOBRE EL DERECHO AL ERROR TRIBUTARIO EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales [...]

y

Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación. No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aún cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.

II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.

III. (Se deroga).

IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley. [...]

Los párrafos que a la letra se han transcrito son parte del artículo 2do. de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente y 32 del Código Fiscal de la Federación respectivamente, en ellos se contienen prerrogativas a favor del contribuyente conocidas como el derecho a la *autocorrección fiscal* cuyos beneficios *grosso modo* se traducen en la terminación anticipada de las facultades de comprobación y la condonación de multas; escenario que pudiera asimilarse al derecho al error tributario planteado en la primer parte de este artículo. Sin embargo, la opinión de quien suscribe es que se trata de facultades diversas entre sí, basada esa

conclusión en el espíritu del error tributario, la buena fe como principio entre la relación del contribuyente y la administración pública y la presunción de inocencia como aplicable al derecho administrativo sancionador con la consecuente modificación de la retórica pública son tres elementos clave que en caso del sistema jurídico mexicano no pueden identificarse tratándose de la auto-corrección tributaria.

El principio de *buena fe* como regla a la que han de ajustarse en su actuación todos los miembros de la comunidad, predicándose en sus recíprocas relaciones de unos con otros, que en materia administrativa adquiere el carácter de doble vía entre las relaciones jurídico-administrativas de la Administración Pública y las personas. Constituye un límite flexible al ejercicio de potestades discrecionales, sin que ello implique que los ámbitos reglados del ejercicio del poder público queden exentos de su referencia y que si se ve desde una perspectiva procedimental, la regla de buena fe resulta aplicable en las diversas instancias en que transcurre el procedimiento administrativo, como conjunto de trámites y formalidades que debe observar la Administración en el ejercicio de la función administrativa. Su infracción en ese complejo accionar constituye una ilegitimidad que admite conllevar, según el tenor y la relevancia que implique, diversas consecuencias jurídicas.⁹

En materia tributaria, su contenido es no obstante difuso, la escasa bibliografía ha apostado por establecer categorías o tipos de comportamientos o modelos de referencia; la buena fe, al menos la llamada buena fe objetiva, es precisamente un padrón de comportamiento o modelo de conducta del cual se desprenden derechos, obligaciones y, especialmente, expectativas; esto es, qué conductas son esperables de un sujeto, en este caso, los contribuyentes y la administración tributaria, en función de las circunstancias de cada caso en concreto. Son frecuentes las invocaciones

⁹ LABORDE GOÑI, Marcelo, “El principio de la buena fe como rector del ejercicio de la función pública”, *Revista de Derecho Público*, núm. 50, a. 25, diciembre de 2016, pp. 35 y ss.

a la buena fe y las referencias a la lealtad, honestidad y probidad que ella implica; por ello, es de estilo que las normas de procedimiento administrativo-tributario incluyan una referencia expresa a la buena fe dentro del elenco de principios rectores del procedimiento tributario.¹⁰

Esa buena fe, en el sistema tributario local únicamente aparece reflejado en el marco del procedimiento sancionador, puesto que las actuaciones del contribuyente se presumen realizadas de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes previstas por el Código Fiscal de la Federación. Empero, más allá de esa mención durante el desarrollo del vínculo jurídico tributario cotidiano no se ha considerado oportuno establecer que el cumplimiento del cúmulo de obligaciones formales y materiales a cargo del ciudadano se lleven a cabo por este sin ánimo de defraudación o timo tributario.

Otro de los núcleos duros del derecho al error es la *presunción de inocencia*, diseñado como guardián del debido proceso, lo que permite a los justiciables no ser etiquetados como responsables previos a su demostración. Bajo ese entendimiento, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce el estado o condición de inocencia de los gobernados, razón por la cual lo protege a través del derecho de toda persona a que se presuma su inocencia, lo que significa que todo hombre deber ser tratado con tal calidad de inocente hasta que no se demuestre lo contrario. Aplicable por supuesto, al procedimiento administrativo sancionador que ejercita su potestad punitiva mientras y como consecuencia de dicho procedimiento puede el ciudadano verse sancionado. En términos generales se traduce en la necesidad de existir un acervo probatorio suficiente, recayendo sobre la autoridad la carga probatoria tanto de la comisión de la infracción o

¹⁰ BERGSTEIN, Jonás, “Proyecciones de la buena fe en el derecho tributario: una mirada desde la jurisprudencia uruguaya”, *Themis Revista de Derecho*, núm. 76, 2019, pp. 40 y ss.

falta como de la participación del probable responsable, sin que a éste pueda exigírsele una prueba de hecho negativos.

Ese es entonces el panorama general en el cual el principio de presunción de inocencia en materia tributaria se desenvuelve en México, desde una perspectiva que bien puede tildarse de general. El aterrizaje de su contenido ha sido atomizado por la jurisprudencia, esa fuente del Derecho ha establecido que las facultades de comprobación previstas por el Código Fiscal de la Federación cuyo objetivo es determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales cuya naturaleza es la de ser procedimientos fiscalizadores de los cuales no deriva una pena, sin ser sancionadores por lo cual no quedan comprendidas por el Derecho Penal por lo tanto el principio de inocencia resulta inaplicable.¹¹ Se ha argumentado que, esos procedimientos verificadores buscan imprimir certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales sin que ello califique como procedimiento administrativo sancionador, por lo cual la presunción de inocencia como principio bajo el entendimiento de la jurisprudencia únicamente aplica sí se trata de procedimientos sancionadores.¹²

El panorama expuesto da cuenta de un incipiente camino hacia la protección de las relaciones entre los ciudadanos y la autoridad hacendaria, quizá muy enfocada en la protección durante el procedimiento administrativo sancionador muy alejado de un enfoque proactivo y conciliador como el intentado en otras latitudes. En nuestro sistema jurídico no existe noción alguna que sienta las bases indispensables de cara a la construcción de un gobierno cuyo activo fundamental sea la confianza tributaria.

¹¹ Tesis 1a.CCCXCI/2015(10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg.2010600, Libro 25, Tomo I, Diciembre de 2015, p. 254.

¹² Tesis 2a.VI/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Reg. 2011291, Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, p. 1294.