

**FACULTAD LIBRE DE DERECHO
DE MONTERREY**

LICENCIATURA EN DERECHO



ESQUEMAS REPORTABLES EN MATERIA FISCAL,
VIOLACIÓN A LA SECRECÍA PROFESIONAL DEL ABOGADO

TESIS QUE EN OPCIÓN A TÍTULO DE
LICENCIADO/A EN DERECHO

PRESENTA:
SANTIAGO GAMA ÁLVARO

SANTA CATARINA, N.L

noviembre, 2020

Santa Catarina, Nuevo León, a 28 de noviembre de 2020

Resumen

La reforma fiscal 2020, propone la adición de un Título Sexto al Código Fiscal de la Federación denominado “De Los Esquemas Reportables”, donde se impone una nueva obligación para los asesores fiscales y los contribuyentes de revelar a las autoridades fiscales cualquier esquema y sus derivados que tengan como objetivo un beneficio fiscal en México. Es bien sabido, que el Abogado en su especialización en el derecho fiscal funge como asesor fiscal; ya que en él recae la responsabilidad social de resguardar la justicia en las relaciones entre el Estado y los particulares, con debida diligencia y sobre todo guardando el secreto profesional. El presente trabajo trata de demostrar por qué esta nueva obligación es violatoria a la secrecía profesional del abogado, y pone en riesgo las relaciones entre los profesionales del derecho y sus clientes. Para lograr esto, abordaremos temas como la deontología jurídica que comprende las reglas del deber donde se tiene la misión de regular el proceder correcto y apropiado del abogado en su ejercicio profesional. Esto con el objetivo de saber la importancia del secreto profesional en las relaciones de los abogados con sus clientes y así poder entender claramente que esta nueva obligación de revelación de esquemas es violatoria al secreto profesional del abogado conociendo a fondo como es que el secreto profesional está legislado en México. Así mismo se verá como los esquemas reportables están estipulados en la legislación, que es lo que implica un esquema reportable, las posibles multas e infracciones que derivan al incumplimiento de esta obligación.

Palabras clave: i) Esquemas Reportables, ii) asesor fiscal, iii) contribuyente, iv) secreto profesional, v) deontología jurídica, vi) revelación/reportar.

Abstract

The 2020 tax reform proposes the addition of a Sixth Title to the Federal Tax Code called "Of Disclosable Arrangements", where a new obligation is imposed on tax advisors and taxpayers to disclose to the tax authorities any scheme and its derivatives that aim at a tax benefit in Mexico. This work tries to demonstrate why this new obligation is a violation of the professional secrecy of the lawyer and puts at risk the relations between the professionals of the law and their clients. To achieve this, we will address issues such as legal ethics that includes the rules of duty where the mission is to regulate the correct and appropriate procedure of the lawyer in his professional practice. This to know the importance of

professional secrecy in the relations of lawyers with their clients and thus be able to clearly understand that this new obligation of disclosure of arrangements is a violation of the professional secrecy of the lawyer knowing in-depth how the professional secrecy is legislated in Mexico. Likewise, it will be seen how reportable schemes are stipulated in the legislation, which is what a reportable scheme implies, the possible fines and infractions that derive from the breach of this obligation.

Keywords: i) Disclosable Arrangements, ii) tax advisor, iii) taxpayer, iv) professional secrecy, v) legal deontology, vi) disclosure/reporting

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	6
--------------	---

CAPÍTULOS

I. “Deontología Jurídica”	8
II. “Secreto Profesional”	11
III. “Regulación del Secreto Profesional en México”	15
IV. “Obligación contributiva en México”	20
V. “Necesidad del Derecho de defensa ante la obligación contributiva”.	25
VI. “Esquemas Reportables”	31
VII. “Revelación de esquemas reportables”	39
VIII. “Infracciones y multas”	45

IX. “Propuesta Legislativa”	49
CONCLUSIÓN	52
BIBLIOGRAFÍA	54

Introducción

Como es costumbre, cada fin de año se genera una expectativa sobre los cambios a las disposiciones tributarias que serán implementadas en el nuevo ejercicio fiscal. La reforma fiscal para el año 2020 no tiene ningún incremento en los impuestos, mucho menos la creación o erradicación de los ya existentes; sin embargo, llama la atención debido al carácter tan hostil y agresivo que esta reforma tiene ya que se prevé el endurecimiento de la fiscalización entre otras acciones, la imposición de sanciones para asesores fiscales y contribuyentes en el caso de no reportar los esquemas de información aplicables en su contabilidad, que representen un ahorro en sus obligaciones fiscales; esto con el objetivo de mitigar y combatir la evasión de impuestos, la corrupción y el lavado de dinero.

La historia y las experiencias pasadas nos ha enseñado que gravar la riqueza y los ingresos de los contribuyentes en exceso; ya sean personas físicas o morales, tiene como consecuencia un efecto negativo y la recaudación disminuye debido a que una fiscalización agresiva ahuyenta las inversiones extranjeras y domésticas.

Es de conocimiento general, que la actual administración populista liderada por el presidente de la República mexicana Andrés Manuel López Obrador, busca una recaudación efectiva para poder cumplir con los programas sociales que tanto presume y nos recuerda cada mañana. Para esto, el Estado ha optado por endurecer la manera de recabar y fiscalizar las contribuciones al reformar diversas disposiciones en las legislaciones tributarias, que si bien son de dudosa aplicación moral ahora cuentan con carácter legal.

El objetivo del presente trabajo es analizar y estudiar de forma objetiva una de dichas disposiciones y exponer de forma objetiva por qué la nueva obligación que se le impone a los asesores fiscales y a los contribuyentes de reportar a las autoridades tributarias cualquier esquema o planeación fiscal, entendiéndose por éstos aquellos que generen, o puedan generar de manera directa o indirecta, un beneficio fiscal en México; atenta y va en contra del principio deontológico de secrecía profesional específicamente en los abogados.

Para realizar esta labor, iniciaremos con el estudio de la deontología jurídica y la importancia que esta tiene en la formación y profesionalización de los abogados; poder saber diferenciar la deontología de la ética y la moral, y como cada una de estas influye y tiene un

efecto directo en la toma de decisiones y formas de actuar de los profesionales en derecho dentro de la administración pública al igual que a los profesionales que ejercen libremente y se conducen en el ámbito privado del derecho.

De igual forma será necesario conocer el secreto profesional, ¿qué es?, ¿qué importancia tiene en la relación abogado-cliente? Todo esto para entender el objetivo de este estudio con claridad, haciendo que el lector razone el por qué la relación de confidencialidad entre el abogado y el cliente debe prevalecer frente a cualquier otra.

Posteriormente, el desarrollo del estudio continuará con las disposiciones jurídicas existentes sobre la secrecía profesional y dar a conocer cómo este principio está regulado en México; cómo aborda este tema las legislaciones domésticas de orden común, los colegios y barras de abogados, los códigos de ética al igual que el derecho extranjero; para esto utilizaremos las legislaciones donde se tenga una clara regulación de este principio; esto para poder conocer las sanciones y consecuencias que podría traer violentar o atentar en contra del secreto profesional.

En el ámbito jurídico que nos ocupa, el derecho fiscal o tributario hablaremos sobre la obligación contributiva que tienen los mexicanos frente al Estado, la necesidad de un derecho de defensa ante dicha obligación contributiva, en mira de poder abordar y entender uno de los pilares del presente estudio, los Esquemas Reportables, ¿Cuál es el origen de esta nueva obligación?, ¿qué implica un esquema reportable?, ¿qué efecto tienen?, ¿cuáles son las sanciones y consecuencias de no revelar o reportar al fisco un esquema?, como contribuyente o asesor fiscal ¿en qué consiste, la revelación de esquemas?; abordaremos diversas opiniones, recomendaciones, y formas de cómo es aplicada en otros países, para poder responder estas preguntas de manera objetiva y clara, y así poder llegar a entender la hipótesis central, la nueva obligación de reportar esquemas al fisco, atenta contra el principio deontológico de la secrecía profesional.

Por último, el estudio concluirá con una propuesta legislativa adecuada sobre el tema, donde la secrecía profesional se respete y no se vulnere.

Capítulo 1 “Deontología Jurídica”

La Deontología Jurídica comprende “las reglas del deber y, como tal, tiene la misión de regular el proceder correcto y apropiado del abogado en su ejercicio profesional”¹. Esta definición engloba al conjunto de estatutos no necesariamente escritos que regulan el actuar de los abogados. Los principios universalmente reconocidos que defiende son: el actuar con la ética, la justicia, la independencia, la consciencia y la ciencia.

No se puede hablar de deontología sin ética, se podría decir que la primera es la parte aplicada y reguladora de manera profesional de la segunda. La más grande diferencia entre la deontología profesional y la ética es que la primera rige al profesionista, mientras que la otra al individuo de manera personal. Así mismo, el incumplimiento de la ética no lleva consigo una serie de sanciones, mientras que, en caso de no cumplir la deontología profesional a la que se ha comprometido el individuo se puede enfrentar a diferentes penalizaciones, las cuales pueden ir desde llamadas de atención hasta incluso la separación del ejercicio profesional, pero más importante atentar o el incumplir con la deontología jurídica puede repercutir en la imagen del abogado y su papel frente a la sociedad, ya que su reputación será vulnerada.²

La ética profesional del abogado es la deontología aplicada; sin embargo, la justicia es su segundo pilar fundamental. Si bien es comprensible que el sistema de leyes que rigen las conductas humanas actuales está sujeto a los principios morales desarrollados en el tiempo por cada civilización y que su estructura es moldeable o se adapta a la actualidad, los abogados normalmente deben acatar los principios que en él se estipulan para la correcta implementación de la justicia.

Así mismo, la independencia se ha mencionado en párrafos anteriores y simboliza la libre toma de decisiones sin influencia de terceros que puedan dañar el compromiso de los profesionales jurídicos en sus trabajos. Un ejemplo común de falta de independencia es en los procesos donde la política está claramente presente al momento de tomar una decisión

¹ Chinchilla Sandí, Carlos, “*EL ABOGADO ANTE LA MORAL, LA ETICA Y LA DEONTOLOGÍA JURÍDICA*”. En: **Revista de Ciencias Jurídicas**. Costa Rica, Año 2006, No. 109, enero-abril., (pp 209-232)

² Ídem., pp 213-220.

judicial. Los juristas deben tener en cuenta su independencia y no dejarse llevar por los aires políticos. De lo anterior, un caso notorio donde se presenta la falta de independencia es el tribunal del pueblo Volksgerichtshof implementado en el Tercer Reich alemán durante 1933-1945, donde ocurrían miles de abusos de poder en nombre de la ideología nacionalsocialista del juez en cuestión Roland Freisler³. Según Carlo Lega, la Independencia Profesional es la ausencia de cualquier influencia externa que pretenda distorsionar las acciones de un profesional, dentro de su área⁴. Se considera ilícito cualquier intromisión en sus acciones. Dado que los abogados deben atenerse a sus conocimientos para poder cumplir satisfactoriamente la Independencia Profesional, una de las mayores amenazas a la misma es la ignorancia, ya que ésta lo llevaría a tomar decisiones que serían influenciadas (ya sea por órganos judiciales, poderes políticos, clientes o más instituciones), no con la independencia que se presume. Por otro lado, la Libertad Profesional trata sobre la relación que lleva el abogado con su cliente, tratando de salvaguardar los intereses de ambos agentes.

La conciencia habla de que, para tomar las mejores decisiones, el abogado debe estar consciente y en la totalidad de sus sentidos para cumplir cabalmente con su deber con el cliente o las partes involucradas que soliciten su gestión. La conciencia profesional va vinculada al conocimiento y la responsabilidad del profesional, tomando en cuenta que cada acción que tome tendrá consecuencias. De esa manera, la deontología profesional debe tomar en cuenta las acciones llevadas a cabo bajo ciertas condiciones ya que tendrán resultados subjetivos, que pueden diferir si esa misma acción fuese tomada en condiciones diferentes. Otro aspecto de suma importancia dentro de la deontología jurídica es la probidad, es decir la honradez. Si un abogado no lleva un estilo de vida honrado, perderá reputación e incluso puede llegar a tener sanciones dictadas por la misma deontología.

Al hablar de derecho se habla sobre la ciencia de lo que es justo o no, por lo tanto, el jurista debe ser quien decida sobre la justicia de una acción. El abogado, por otro lado, persigue lo que él (y sobre todo su cliente) consideran justo. Hoy en día, se extrapola el juicio

³ S.a. “*Se cumplen 75 años de la muerte del juez sangriento de Hitler*”. España: marzo 02, 2020 Disponible en línea en: lavanguardia.com, <<https://www.lavanguardia.com/cultura/20200203/473280695493/75-anos-muerte-roland-freisler-juez-sangriento-madrid.html>> (Consulta, Sept 11 2020).

⁴ Lega, Carlo. **Deontología de la profesión de abogado**. (Curso de Ética Profesional Jurídica, *San José, 2005*). Citado por: Chinchilla Sandí, Carlos. **EL ABOGADO ANTE LA MORAL, LA ETICA Y LA DEONTOLOGÍA JURÍDICA**. Costa Rica, Año 2006, No. 109, enero-abril., (pp 209-232)

de lo “justo” hacia lo que se considera legal o, en su defecto, ilegal, recordando que, al ser una ciencia social, es subjetiva⁵.

En la justicia se pueden identificar diferentes ramas, por ejemplo, lo que es justo-legal y justo-natural. Lo “justo legal se determina con base en las leyes humanas o bien conocido como positivismo proveniente de la escuela de alemana de Kelsen, donde se juzga tal y como la ley lo estipula de manera cerrada⁶. Hervada expresa el positivismo de forma clara con la siguiente cita *“es justo porque así lo establece la voluntad del hombre”, mientras que lo “justo natural”⁷viene dado por la naturaleza*” conocido como el iusnaturalismo. Por ejemplo, en la ciudad de Atenas de la antigua Grecia, se podía determinar que lo “justo” y “legal” era que únicamente los hombres libres tuviesen derecho a votar. Para ejemplificar lo que es “justo natural” se puede pensar en la Teoría de la Evolución de Charles Darwin, donde sobrevive el más fuerte. En ese caso, se perpetuará el individuo más fuerte, porque la naturaleza así lo estipula y no porque las convicciones sociales lo decidan.

Finalmente me gustaría concluir este primer capítulo con una frase de Eduardo J. Couture que citada textualmente dice; *“Tu deber es luchar por el derecho; pero el día que encuentres en conflicto el derecho con la justicia, lucha por lo justicia”⁸*. Creo que esta cita es precisa y de acuerdo con lo mencionado anteriormente en este capítulo nos lleva a la conclusión adecuada, siempre debemos como profesionistas jurídicos luchar por los principios que se nos han inculcado juzgar y luchar conforme a conciencia; considero que uno de los principios, sino el mas importante, es aquel que distingue al abogado que guarda el secreto profesional de sus clientes; pues si los miembros de una sociedad disponen que un abogado ya sea como asesor o defensor sea su representante, al menos espera de éste que demuestre su profesionalismo, guardando la información que se le provee, y no sea divulgada a terceros, incluso al propio Poder Ejecutivo.

⁵ Uriarte, María Elena, “Principios Generales de la Deontología Jurídica”. En: **Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo**. Uruguay., (pp. 153-155)

⁶ Ídem., pp. 151-152

⁷ Hervada, Javier, **Lecciones propedéuticas de Filosofía de Derecho**. 3ª ed. Pamplona, Euns, 1992/2000. (pp. 488-489)

⁸ Couture, Eduardo J. “Los Mandamientos del Abogado”. En: **Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia**. Año 2002, No 238.

Capítulo 2 “Secreto Profesional”

Así como en diversas ramas de las profesiones, como la medicina con su juramento hipocrático que les menciona el deber guardar la información de sus pacientes, pasando por el secreto profesional de los financieros al no revelar información de las cuentas bancarias de sus clientes, es que nos topamos con la igualmente necesaria acción de guardar la información de los clientes que acudan con un abogado.

Entre la justicia y la verdad no debe haber contradicciones, son figuras que, si bien están relacionadas, sin embargo, llegar a la verdad no comprende una tarea fácil, ya que la institución del secreto profesional del abogado la mayoría de las veces interviene en este procedimiento de obtención de la verdad. Sin embargo, Hay ciertas conductas que, si bien pueden ser admitidas por la conciencia personal, no lo son por la conciencia profesional⁹, En la abogacía el secreto profesional es más estricto que en otras profesiones o en las relaciones personales habituales Según el Mtro. Anzola Rodríguez;

*“el deber de guardar secreto profesional cumple una función importante en el acceso a la justicia y el derecho a una defensa técnica. El secreto profesional no es sólo una institución jurídica destinada a proteger los intereses particulares de las abogadas y su bienestar económico; encuentra una justificación que apela a intereses amplios, universales y que, presumiblemente, son convincentes. El secreto profesional resulta ser ético, no sólo a la luz de las abogadas y sus clientas, sino a la luz de la sociedad en general pues los beneficios son para toda ella”.*¹⁰

El secreto profesional es uno de los cimientos en las relaciones personales y profesionales, ya que en éstas debe estar presente la confianza y discrecionalidad de ambas partes para que sea efectiva. Para dar claridad al concepto la siguiente definición fue elaborada en la ejecutoria del Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa Especializado en Competencia Económica, Radiodifusión y Telecomunicaciones. De acuerdo con este tribunal colegiado especializado, el secreto profesional entre un abogado y su cliente es:

“[...] una medida de protección que deriva de los derechos constitucionales a la intimidad, de defensa y de inviolabilidad de las comunicaciones privadas, [...] consistente en que el (abogado) tiene el deber de preservar la confidencialidad de la información y de los documentos que el (cliente) le refiere para estar en condiciones de producir su defensa y, por consiguiente, se le exime de la obligación de poner en conocimiento de las autoridades hechos que pudieran estar relacionados con la comisión de un

⁹ Uriarte, María Elena, Ob.Cit., p 154.

¹⁰ Anzola Rodríguez, Sergio Iván. **Curso de Ética y Responsabilidad Profesional en el Sistema de Justicia Penal**, p.66. Disponible en línea en CEEAD.org.mx: Monterrey, N.L., México, 2018. (Consulta sept 11 2020).

ilícito, los cuales cuenta con la protección constitucional y legal consistente en tenerlos como secreto profesional, y por tanto, como confidenciales".¹¹

Es entonces que el secreto profesional se entiende como la obligación que tiene el abogado de guardar la información que su cliente le haya brindado para la prestación de los servicios profesionales de forma secreta, al cuidado de terceros que deseen conocer la información.

Está claro que el conflicto entre ética y secreto profesional esta ganado por la confidencialidad de los procesos que se lleven a cabo con el cliente y esto no es novedad, ya que en los registros a los que se tienen acceso para la presente investigación se lee que, desde el primer código penal español, del 9 de julio de 1822, se encuentra la figura del secreto profesional instaurada y sus castigos en caso de ser violado¹². México no tuvo un código penal oficial y completo hasta 1871, con la estabilidad política de la nación.

Es igualmente lógico pensar que, si el sistema de derecho que nos rige fue utilizado por la Lex Romana, se entiende que el secreto profesional puede ser tan antiguo como aquella civilización, pero, para el presente documento, es más que suficiente comprobar que dicha regulación de las interacciones entre clientes y abogados dista desde el siglo XIX, hace ya más de cien años.

Una vez presentados y ejemplificados los pilares fundamentales, es pertinente ahora enlazar los principios de la deontología con el secreto profesional. Para ello primero se comentarán aspectos relevantes de la deontología en el proceso judicial del día a día y, a continuación, la relevancia de estos en el correcto desempeño de la carrera del abogado.

“El deber de dar voz al acusado en un proceso penal puede exigir a su abogado construir una historia de inocencia que no se corresponde con la verdadera historia que le confía el cliente, pero que éste no quiere contar: Honrar la dignidad humana del acusado –en el sentido que hemos estado explorando, es decir, presumir inicialmente que el acusado tiene una historia de buena fe que contar– requiere que presumamos la inocencia si el acusado afirma la inocencia. (...) Y el abogado defiende

¹¹ **SECRECÍA DE LAS COMUNICACIONES ENTRE UN ABOGADO Y SU CLIENTE. ES APLICABLE A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE COMPETENCIA ECONÓMICA.** Tesis Aislada. Tribunales Colegiados de Circuito. Clave: 2013587. (SJF: 10ª época, T IV, enero., 2017, p.2721). Disponible en línea en: [\(Consulta, sept 11 2020\).](https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e100000000000&Apendice=10000000000000&Expresion=%25202013587&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2013587&Hit=1&IDs=2013587&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>)

¹² Cruz Barney, Óscar. **El secreto profesional del abogado en México.** 1ª ed. México, UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2018/2018, pp. 89-90. Disponible en línea: UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/10/4739/12.pdf> (Consulta, sept 11 2020).

*la dignidad humana de su cliente o bien directamente, contando su historia, o bien indirectamente, demostrando que a partir de las pruebas puede construirse de buena fe una historia de inocencia”.*¹³

Siguiendo la idea que escribe Muñiz, proteger la dignidad de las personas requiere que el abogado no incurra en un paternalismo protector que anule los compromisos que dan sentido a la vida de su cliente. El abogado no debe traicionar los deseos de su cliente ni siquiera con la intención de beneficiarlo, y ello por respeto a su dignidad más que por respeto a su autonomía. la dignidad humana justifica el deber de secreto profesional.

*“El deber de confidencialidad no se justifica para proteger a los inocentes, pues a éstos les perjudica que el abogado no esté obligado a informar sobre la culpabilidad de su cliente cuando la conoce. La confidencialidad se justifica, igual que el derecho a no auto incriminarse, en que “aunque es a veces permisible dañar a alguien, por ejemplo, castigándolo, es inmoral obligarle a que se lo haga a sí mismo”.*¹⁴

Castillo complementa lo citado anteriormente destacando que;

*“El secreto profesional incluye dos aspectos fundamentales: por un lado, se presenta la necesidad del cliente de confiarse al jurista para que se dé solución a un caso específico; y por otro se tiene la certeza de que su defensor, consciente de sus deberes, es discreto y no va a difundir los secretos revelados, ni siquiera a parientes o amigos”.*¹⁵

Es entonces más claro el motivo principal detrás de la existencia del secreto profesional y, cómo, mediante la ética profesional, este está justificado en los procesos judiciales. La deontología marca desde sus principios el seguimiento estricto a la ética y, por lo tanto, es claro que no se entra en contradicción con la moral del abogado. A propósito de la moral, de ahí parte la discusión de la existencia de un problema entre el secreto profesional y la realidad que envuelve al cliente. Es la misma situación que, hipotéticamente, enfrentaría un sacerdote católico al escuchar la confesión de un fiel que ha cometido delitos penales graves. Reconozco que no está en mi conocimiento y dominio la forma en la que los entes católicos desenvuelven esta clase de comportamientos, pero en el ideario colectivo debe de encontrarse que el sacerdote guardará la confesión del creyente. El abogado debe realizar el mismo trabajo, pero aplicado al sistema de leyes al que está adscrito. Si su cliente es culpable, debe buscar la manera de hacer ver que la acción del cliente es legal en el sistema de leyes

¹³ Muñiz Rodríguez, Joaquín. “Deontología de las profesiones jurídicas y derechos humanos”. En: **Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho**. Chile, junio 2010, (pp. 92-118), p. 102.

¹⁴ Ídem., p.102.

¹⁵ Fernández del Castillo, Bernardo. **Deontología Jurídica**. México, UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas, p. 102. Disponible en línea: UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual < <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-notarial/article/view/6689/5997>>(Consulta, sept 11 2020).

que lo rigen. Esto entra en conflicto con la ética individual, pero no debe ser así con la ética profesional.

Precisamente, por esta enorme diversidad de visiones sobre lo que es justicia, según la moral de cada pueblo, es que existen principios legales universales como el secreto profesional y aspectos como la deontología jurídica.

Como se mencionó al comienzo del presente trabajo, la deontología incluye ramas tan diversas como la ética. La deontología jurídica marca el proceder de los abogados en el mundo y, no importa cuál sea la situación jurídica o las leyes que cierto país contenga, dichos principios son respetados si se desea tener un correcto desempeño profesional, imagen y reputación ante la sociedad.

De igual forma se mencionó el aspecto, en el presente documento, de la poca existencia de disyuntivas entre la secrecía y la deontología, por lo que se concluye que el correcto desempeño del abogado debe basarse en la ética profesional pura y absolutamente, así como dejar de lado completamente las posibles implicaciones que la subjetiva ética personal tenga sobre la persona.

Después de todo, cabe recordar que la profesión de abogado, en particular de aquel que sea litigante, no es solo la de defender a una persona. Eso es lo más básico del pensamiento. La profesión va más allá al otorgar voz a aquellos que no saben expresarse, otorgar conocimiento a aquellos que desconocen sus leyes, otorgar claridad a aquellos que buscan una respuesta dentro del complicado mecanismo legal que rige al país y, si aun así algunos colegas de la profesión no sienten que su ética personal les permita seguir casos que la ética profesional sí hace, deben recordar que su sistema de justicia mental está basado en aspectos meramente subjetivos que sin duda cambiarán de país a país.

Las leyes no son fijas, evolucionan a través del tiempo y la deontología sugiere la búsqueda permanente de leyes cada vez más justas, por lo que la presente conclusión no debe ser, necesariamente, un símbolo de resignación, sino la oportunidad de buscar un mejor equilibrio entre ética profesional y ética personal.

Capítulo 3 “Regulación del Secreto Profesional en México”

La legislación jurídica mexicana no proporciona una definición de lo que deberá entenderse por "secreto profesional", aunque sí regula dicha figura. En el capítulo anterior definimos el secreto profesional conforme a el criterio emitido el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa Especializado en Competencia Económica, Radiodifusión y Telecomunicaciones. Donde coincidimos con lo que concluye Alvarado;

“el secreto profesional consiste en la obligación que tiene el abogado de guardar como confidencial la información que su cliente le haya brindado para la prestación de los servicios profesionales en cuestión”.¹⁶

Así mismo no existe ningún código de ética en el Estado mexicano, sin embargo, existen diversas normas jurídicas en varios ordenamientos jurídicos de orden común en México que regulan y de cierta manera suplen o llenan ese vacío existente por la ausencia de un Código de Ética.¹⁷ En este capítulo no daremos la tarea de mencionar estas legislaciones locales, y extranjeras para conocer de manera adecuada como es que se regula el secreto profesional en el país y poder hacer una comparación y conocer esta institución deontológica en otros países.

En México, el Código Civil Federal estipula textualmente en su artículo;

“artículo 2590; El procurador o abogado que revele a la parte contraria los secretos de su poderdante o cliente, o le suministre documentos o datos que lo perjudiquen, será responsable de todos los daños y perjuicios, quedando, además, sujeto a lo que para estos casos dispone el Código Penal”.

Se puede apreciar, que;

“tiene una regulación de naturaleza prohibitiva más que reguladora en el sentido de que el artículo citado, sanciona la conducta del procurador o abogado que revele a la parte contraria los secretos de su poderdante o cliente, o que le suministre documentos o datos que lo perjudiquen, haciéndolo responsable de todos los daños y perjuicios, quedando, además, sujeto a la responsabilidad penal que pueda actualizar. Sin embargo, no se dan mayores elementos normativos de dicha figura”.¹⁸

¹⁶ Alvarado, Jorge Alejandro. “El secreto profesional entre abogado-cliente en México”. Agosto, 2019. Disponible en línea en **mondaq.com** < <https://www.mondaq.com/mexico/industry-updates-analysis/841562/el-secreto-profesional-entre-abogado-cliente-en-mexico>>(Consulta, sept 11 2020).

¹⁷ Anzola Rodríguez, Sergio Iván. Ob.Cit., p. 67

¹⁸ Alvarado, Jorge Alejandro. Ob.Cit

La legislación penal federal tipifica la revelación de los secretos profesionales en el contenido del texto específicamente en sus artículos 210 y 211 que, citados a continuación textualmente a la letra, dicen lo siguiente;

“Artículo 210: Se impondrán de treinta a doscientas jornadas de trabajo en favor de la comunidad, al que, sin justa causa, con perjuicio de alguien y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto”.

“Artículo 211: La sanción será de uno a cinco años, multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión de profesión en su caso, de dos meses a un año, cuando la revelación punible sea hecha por persona que presta servicios profesionales o técnicos o por funcionario o empleado público o cuando el secreto revelado o publicado sea de carácter industrial”.

De igual manera, el artículo 362 del Código Nacional de Procedimientos Penales, que se citara a continuación, busca con esta disposición explicar en qué profesiones el secreto profesional debe prevalecer por el tipo de profesión que se ejerce.

“Artículo 362. Deber de guardar secreto Es inadmisble el testimonio de personas que, respecto del objeto de su declaración, tengan el deber de guardar secreto con motivo del conocimiento que tengan de los hechos en razón del oficio o profesión, tales como ministros religiosos, abogados, visitadores de derechos humanos, médicos, psicólogos, farmacéuticos y enfermeros, así como los funcionarios públicos sobre información que no es susceptible de divulgación según las leyes de la materia. No obstante, estas personas no podrán negar su testimonio cuando sean liberadas por el interesado del deber de guardar secreto.

En caso de ser citadas, deberán comparecer y explicar el motivo del cual surge la obligación de guardar secreto y de abstenerse de declarar”.

Finalmente, en la Ley de Profesiones del estado de Nuevo León en su artículo 24 establece lo siguiente;

“ARTICULO 24: En el ejercicio de su profesión, los profesionales en ningún caso deberán:

(...)

IV.- Revelar o utilizar algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo del trabajo profesional desempeñado, excepto: cuando cuente con autorización expresa del cliente; cuando los manifieste para evitar la comisión de un delito; o cuando éstos se refieran a los informes que obligatoriamente deba rendir según las leyes respectivas

(...)”.

(énfasis añadido)

Como se puede apreciar en lo subrayado en el artículo citado líneas arriba, los profesionales en este caso en la rama de la abogacía en ningún caso deberán revelar algún secreto o información confidencial que se obtuvo a través de la relación abogado-cliente.

Los artículos citados líneas arriba, básicamente configuran la manera en que el secreto profesional está regulado en el país, como podemos ver que es muy vaga e insuficiente la regulación ya que no queda claro que es lo que no se puede revelar o que, para un mejor entendimiento se debe acudir y consultar los reglamentos de los colegios y barras de abogados de México, por ejemplo, la Barra Mexicana de Abogados en sus lineamientos y criterios cuentan con un Código de Ética que en mi opinión y comparándolo con algunos otros, es el mejor ejemplo que se tiene ya que cuenta con una regulación sumamente precisa y adecuada donde se aborda la institución deontológica del secreto profesional. A continuación, se citarán los artículos más relevantes del capítulo quinto de dicho código, conformado por cinco artículos, dedicados solamente al tema que nos ocupa, en este cuerpo normativo se estipula los artículos que llaman la atención;

“Artículo 3: El abogado debe abstenerse de:

(...)

3.8. Continuar la prestación de sus servicios si concurren circunstancias que puedan afectar su plena libertad e independencia, o su obligación de guardar el secreto profesional”.

Artículo 22: *Constituye un deber y un derecho del abogado guardar el secreto profesional respecto de todos los hechos o noticias que conozca por su actuación profesional. En caso de tener que declarar o informar puede, con independencia de criterio, negarse si con ello incumple el deber de guardar el secreto profesional.*

Artículo 23: *Ante cualquier decisión de autoridad que le ordene declarar sobre materias objeto del secreto profesional, debe realizar las actuaciones razonables para impugnarlas.*

(Énfasis añadido)

Artículo 26: *El abogado debe hacer respetar el secreto profesional a su personal y a cualquier persona que colabore con él en su actividad profesional”.*

De los artículos citados, específicamente el 23 es de suma importancia por lo que establece, si una autoridad por algún motivo o decisión ordene a declarar sobre información confidencial que el principio del secreto profesional guarda, se deberá hacer lo posible para impugnarlas, debido a que incurrir en este principio tiene como consecuente la vulneración del derecho a la intimidad e igualmente al secreto del abogado.

En miras de enriquecer al lector en el tema, enseguida se mencionará como esta institución está regulada en la legislación extranjera, en el caso en concreto nos enfocaremos en el país de Colombia y Estados Unidos de América. Por ejemplo, en Colombia existe un Código Disciplinario del Abogado vinculante y de carácter obligatorio para las y los abogados en ese país, donde se señala lo siguiente;

“Constituyen faltas de lealtad con el cliente Revelar o utilizar los secretos que le haya confiado el cliente, aun en virtud de requerimiento de autoridad, a menos que haya recibido autorización escrita de aquel, o que tenga necesidad de hacer revelaciones para evitar la comisión de un delito”.

En Estados Unidos de América, la American Bar Association guían y son la fuente primaria de los diversos códigos de ética que existen dependiendo la jurisdicción en la que uno se encuentre, donde no se podía dejar el secreto profesional sin regulación.¹⁹ A continuación, se empleará los diversos incisos que hablan sobre la figura que nos ocupa, que se encuentran traducidos por el Mtro. Sergio Iván Anzola en su libro, previamente citado.

“a) El abogado no debe revelar información relativa a la representación de su cliente, a menos que el cliente otorgue un consentimiento informado, la revelación esté implícitamente autorizada con el fin de llevar a cabo la representación de los intereses del cliente o la revelación esté permitida por lo señalado en el párrafo (b).

b) El abogado podrá revelar información relativa a la representación del cliente hasta el punto donde éste lo considere necesario para 1. Prevenir de manera razonable la muerte o la afectación a la integridad física de una persona; 2.Prevenir al cliente de cometer un crimen o un fraude que razonablemente pueda resultar en una afectación grave a los intereses financieros o la propiedad privada de un tercero y en los cuáles el cliente ha usado o está usando los servicios del abogado; 3.Prevenir, mitigar o rectificar afectaciones importantes a los intereses financieros o propiedad privada de un tercero que puedan ocurrir o hayan ocurrido por la comisión de un fraude o crimen de parte del cliente y en los cuáles éste haya usado los servicios del abogado; 4.Para recibir asesoría jurídica respecto del cumplimiento de estas reglas por parte del abogado; 5.Para establecer un reclamo o una defensa por parte del abogado en caso de una controversia entre el abogado y el cliente, para establecer una defensa a en una denuncia penal o demanda civil contra el abogado basada en alguna conducta en la cual el cliente haya participado, o para responder a acusaciones en cualquier tipo de procedimiento relacionado con la representación de los intereses del cliente; 6.Para cumplir con el derecho o con una orden judicial; 7.Para detectar y resolver conflictos de interés que surjan de un cambio de empleador por parte del abogado o por cambios en la composición accionaria de un despacho jurídico, pero sólo si la información revelada no comprometiera el «privilegio abogado-cliente» [Attorney-client privilege] o afectara al cliente.

c) El abogado debe hacer esfuerzos razonables para prevenir la revelación accidental de información, prevenir la revelación no autorizada o el acceso no a autorizado a información relacionada con la representación del cliente”.

Es de suma importancia, mencionar que el numeral 6 en el inciso b menciona que se podrá infringir y revelar la información cuando una orden judicial lo ordene para cumplir con un derecho, pero ¿Qué pasa si esa orden judicial tiente y va en contra de todos los principios que se enseñan y se inculcan en la profesionalización de los abogados? (hablando específicamente de los deontológicos, éticos y morales). Podemos ver la diferencia que, en el Código de Ética de la Barra Mexicana de Abogados mencionado con antelación, a comparación con este numeral en estudio, existe una discrepancia ya que en la primera se

¹⁹ Anzola Rodríguez, Sergio Iván. Ob.Cit., p. 68

dice que se debe hacer todo lo posible para impugnar una orden judicial que ordene la revelación de secretos, mientras que en la normatividad americana te dice que se puede incurrir en el secreto si una autoridad lo solicita a través de una orden judicial.

Así mismo, podemos encontrar diversas características que todos los cuadros normativos anteriormente mencionados comparten y para esto el Mtro. Sergio Iván Anzola explica de manera adecuada estas correlaciones;

*“A grandes rasgos, el secreto profesional parece comprender los secretos y/o información que la clienta transmite a su abogada. En algunas regulaciones, estos secretos y/o información no pueden ser revelados por la abogada, salvo excepciones, con el fin de evitar la comisión de un delito o un fraude. Una característica común en los códigos de ética de la abogacía es que la información sobre delitos ya cometidos no puede ser revelada en ninguna circunstancia”.*²⁰

Ahora bien, el tema que nos incumbe es, ¿si el secreto profesional puede ser violado tratándose de obligaciones contributivas?; sabemos que el pago de contribuciones es para sufragar el gasto público de una Nación, pero, aun así, para hacer éstas más efectivas, ¿está justificado el principio de secreto profesional, específicamente para el ejercicio sagrado del abogado en una sociedad?

²⁰ Anzola Rodríguez, Sergio Iván. Ob.Cit., p. 69

Capítulo 4 “Obligación contributiva en México”

En el presente capítulo hablaremos de la obligación a la que todo mexicano está sujeto de cumplir frente al Estado, las contribuciones. Es importante el estudio de esta obligación ya que es uno de los elementos principales del Derecho Tributario que Manuel Andreozzi define como *“rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y prescripción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de la relación del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos”*.²¹, se puede concluir que el objetivo es la recaudación de las contribuciones o tributos para después destinarlos al gasto público con el cual serían satisfechas las necesidades de la colectividad subordinada del Estado.

Al concluir este capítulo el lector podrá entender la obligación de tributar y la función de esta, así mismo sabrá la importancia de esta práctica y el objetivo de la recaudación por parte del Estado. De igual manera, el contenido de este capítulo servirá como un parteaguas en este estudio ya que al llegar a este punto se presenta la segunda etapa del mismo, se empieza a introducir el Derecho Fiscal/Tributario, para así poder abordar una de las figuras dentro de esta disciplina que es la que se tiene como objetivo de clarificar y hacer entender al lector, los esquemas reportables.

El término fiscal tiene sus orígenes de la palabra *fiscalis*, *“proveniente del latín cuyo significado es perteneciente al tesoro o erario público y, a su vez, el vocablo fisco deriva del latín fiscus, cuyo significado es la de bolsa o morral del recapitare o recaudador de los tributos”*²². La tributación está presente desde siglos atrás y es una práctica que desde los primeros pobladores hasta nuestros días se han recaudado tributos. Es el método en el cual el Estado se hace de recursos para satisfacer las necesidades de la colectividad o del pueblo mexicano, entre estas necesidades se encuentra la prestación de servicios, mejoras públicas, entre otras para poder así distribuir el tesoro o la riqueza del país y permitir una mejor calidad de vida a los mexicanos. El derecho fiscal lo define Carlos Alberto Ortega Carreón como la:

“disciplina que establece las disposiciones necesarias para dotar al Estado de los ingresos públicos derivados de contribuciones, instituyendo un vínculo jurídico tributario entre los gobernados, la Federación, entidades federativas y municipios, estableciendo las bases, temporalidad y marco

²¹ Ortega Carreón, Carlos Alberto. **Derecho Fiscal**. 1era ed. México, Porrúa, 2009/2009, p.16.

²² Ortega Carreón, Carlos Alberto. Ob.Cit., p.4.

*jurídico al que han de someterse para la captación de los recursos obtenidos por concepto de contribuciones federales para su debida distribución”.*²³

La historia, nuestras costumbres han sido los cimientos del sistema tributario en nuestro país. Es importante entender que el Estado, no realiza actos mercantiles o comerciales para hacerse o disponer de recursos, no consigue lucrar a través de negociaciones y beneficiarse de los ingresos que se percibirían si fuese o realizara dichas actividades. Para cumplir con las necesidades de la sociedad y tratar de satisfacer las anteriores, el Estado obtiene ingresos a través de la implementación de tributos que deben de ser pagados de manera responsable, oportuna y periódica para dar cumplimiento a estas necesidades encomendadas por ley.

Margain Manatou define la obligación tributaria de la siguiente manera: “...el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”²⁴. La relación tributaria es aquella que existe entre el Estado y el contribuyente cuando se produce en la realidad el presupuesto previsto por la ley y que da nacimiento a la obligación tributaria.

El fundamento constitucional se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Dispone que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, como de los estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En México las contribuciones o tributos son fijadas por el Estado de manera unilateral a través del Congreso de la Unión, iniciando la formación de leyes o decretos en la Cámara de Diputados de conformidad con el artículo 72 Constitucional, estas leyes o decretos fijan las contribuciones o impuestos a cargo de las personas que realizan o se encuentran en determinada situación, calidad o conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis normativa. La obligación tributaria principal es el pago de impuestos.

²³ Ortega Carreón, Carlos Alberto. Ob.Cit., p.17.

²⁴ S.A., . **La Obligación Tributaria**. En SCJN, 1995, Disponible en línea en:

<http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/capitulo4.pdf> (consulta: Sept 10, 2020).

Existen distintas doctrinas económicas que justifican de distinta manera la presencia de una carga fiscal sobre los contribuyentes ya sean personas físicas o morales, que aportan a las arcas o cartera del gobierno o estado para que este lo utilice en su representación y contribuya de diversas maneras para satisfacer las necesidades del Estado y de la sociedad.

Sin embargo, ¿cómo se justifica en la sociedad de un estado contemporáneo y democrático la creación de impuestos? Es en el ámbito económico donde se encuentra la respuesta más apropiada al caso. De acuerdo con Samuelson:

*“La economía es el estudio de la manera en que las sociedades utilizan los recursos escasos para producir mercancías valiosas y distribuirlas entre los diferentes individuos. La teoría económica se rige por dos premisas que fundamentan su existencia y utilidad en la sociedad: i) los bienes son escasos y ii) la sociedad debe utilizarlos eficientemente”.*²⁵

La esencia de la economía es reconocer la existencia de la escasez y averiguar cómo debe organizarse la sociedad para que se utilicen los recursos del modo más eficiente. Samuelson señala que una economía produce eficientemente cuando no puede mejorar el bienestar económico de ninguna persona sin empeorar el de alguna otra. Por esto es que, la creación de impuestos, que obliga a los contribuyentes a cumplir con la obligación tributaria de manera equitativa, permite al estado utilizar dichos tributos recaudados de manera eficiente.

Ayala Espino en su obra titulada Límites del mercado, límites del Estado, ensayos sobre política económica del Estado, señala que la experiencia muestra que:

*“Estado y el mercado se han relacionado siempre, que los mecanismos institucionales para organizar las relaciones entre el Estado y el mercado son al mismo tiempo complementarios y competitivos y que dichas relaciones cambian de acuerdo con las necesidades estructurales y la organización institucional existente”.*²⁶

De lo anterior, para corregir las imperfecciones del mercado el estado debe recibir contribuciones económicas de los ciudadanos que lo habitan. Si no es de esta forma no es posible garantizar de forma eficiente que todos tengan acceso a los servicios básicos que ofrece el mismo Estado en materia social, de salud, económica y de seguridad.

Un ejemplo interesante es sin duda el caso de las luminarias o luces en las calles, ¿quién disfruta de la luz que éstas aportan? Es casi imposible limitar la luz que otorgan solo

²⁵ Hinojosa Cruz, Adriana Verónica. *“Una reflexión sobre el aspecto ético en la obligación tributaria en México”*. Disponible en línea en: **Ética y Transparencia**. <http://revistabuengobierno.org/home/wp-content/Documentos/BG4_3.pdf>(Consulta: Sept 10, 2020).

²⁶ Hinojosa Cruz, Adriana Verónica. Ob.Cit., p.4.

a las personas que pagan por ella, por lo que es casi imposible que una persona compre un farol de luz en la calle y trate de evitar que otros gocen de sus beneficios. Es entonces que nadie compraría ningún faro de luz, y la sociedad tendría calles oscuras y, por ende, mayor índice de criminalidad, accidentes, etc. Por fortuna de la sociedad, existe un agente dispuesto a pagar por esas luminarias o al menos a distribuir los recursos hacia la compra de esas luminarias: el estado interventor de la economía. El Estado recauda las contribuciones de las personas y mediante estas, adquiere dichas luminarias, de tal forma que todos se han visto en la obligación de aportar sin excepción aparente. Pero aquí es donde entran los factores de justicia: ¿quién debería pagar más?, ¿y si alguien no paga?, ¿y si el estado cobra mucho más de lo necesario?, por lo que el debate vuelve a entrar al escenario.

Valdez y Martínez establecen que es responsabilidad de cada gobierno brindar información clara y transparente a los ciudadanos, así como cumplir sus obligaciones con el dinero recaudado en beneficio de estos²⁷. Es por tanto que existe un espejo a los ciudadanos: su compromiso con el desarrollo del país. El gran problema surge cuando hay fallas en la cultura tributaria, incentivada por el mismo gobierno. Espino hace una comparación en la cultura tributaria de México, Chile, Colombia y Perú, los cuales tienen un nivel de ingreso gubernamental (tributario y no tributario) por debajo del promedio de la Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)²⁸. ¿Cuál puede ser el motivo que tengan estos países en común? La autora habla sobre la falta de confianza que los ciudadanos tienen en sus respectivos gobiernos, así como el alto índice de corrupción que existe en ellos. Otro punto importante para estos países en la evasión fiscal es la falta de información, el no saber en qué se gasta el dinero recaudado en impuestos es un incentivo para no pagar impuestos.

Recapitulando, la obligación tributaria es un concepto que vincula la contribución de los ciudadanos y la responsabilidad del gobierno en hacer buen uso de esas aportaciones. Es por eso, que el término va más allá de simplemente el pago de impuestos, aunque se puede decir que es el principal concepto. Tal vez una de las grandes cuestiones es la justificación al

²⁷ Valdez Arrúa, Nathalia María y Martínez Díaz Pablo. **La cultura tributaria como mecanismo facilitador de la formalización de los puestos de ventas en el mercado municipal de San Lorenzo**. Tesis para optar al grado de Maestro en Administración Pública. San Lorenzo, Paraguay, a. Universidad Nacional de Asunción, Facultad de Ciencias Económicas, Junio 2018. Disponible en línea en: <<http://scielo.iics.una.py/pdf/pdfce/v24n46/2076-054X-pdfce-24-46-00093.pdf>> (Consulta: Sept 11, 2020).

²⁸ Espino Tenorio, Mariela. **Cultura Tributaria en México, Chile, Peru y Colombia**. Tesis para optar al grado de Bachiller en Administración de Empresas. Chiclayo, Peru, UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, 2019. Disponible en línea en: <http://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/2629/3/TIB_EspinoTenorioMariela.pdf> (Consulta Sept 11, 2020).

pago de impuestos en economías que se rigen mediante democracias. Ante un estado que tiene total control de sus habitantes no hay espacio para esa pregunta, pero ante un estado que es dirigido por la población, al menos en la teoría, ¿cuáles son los incentivos para pagar impuestos?

La definición más simple de economía es la asignación eficiente de recursos escasos. Hay ecónomos que aseguran que los mercados se regulan por sí mismos, pero hay quienes tienen el consenso que el libre mercado deja mucho que desear. Es importante tomar en cuenta que eficiencia y bienestar no van siempre de la mano. Es entonces que se necesita un gobierno o un organismo que regule y modere los mercados, incluso cuando esto signifique sacrificar la eficiencia, ya sea por las imperfecciones que presenta el mercado por sí solo o bien para mejorar el bienestar de quienes lo conforman. Sin embargo, como en todo, existen costos para lograr ese estado de bienestar. Es así como se puede hacer una justificación económica muy simple de la necesidad de la contribución.

Finalmente, no se debe dejar de lado que no habitamos un mundo perfecto y que México dista de ser una utopía. A lo largo de la historia, México ha tenido políticos que se han encargado de manchar el nombre de las instituciones públicas, cometiendo actos de corrupción. Con las acciones previamente mencionadas se desincentiva a la población a pagar sus impuestos, ya que o bien no saben en qué se utiliza su dinero o simplemente no existe confianza de los contribuyentes y prefieren no aportar.

Entonces, frente a la interrogante que se presenta en lo estipulado en el capítulo, si la eficiencia de la obligación contributiva de un país, justifica que un abogado viole el secreto profesional, al verse obligado so pena de sanción a reportar un esquema de carácter fiscal propuesto o consultado por su cliente; la respuesta es una rotunda negativa; si los integrantes de una sociedad, no disponen de la figura de un abogado ético y profesional, entonces estaríamos frente a una oligarquía, donde el gobierno decidirá beneficios solo para unos cuantos privilegiados y no ser un gobierno que ofrezca seguridad jurídica para todos.

Capítulo 5 “Derecho Fiscal: Necesidad del Derecho de defensa ante la obligación contributiva”

El estado bien puede ser un “Leviatán”²⁹, así como lo bautiza Thomas Hobbes en su obra de mismo nombre publicada en 1651 en Inglaterra que se encarga de procurar la estabilidad y la seguridad de sus ciudadanos a través de los impuestos o “la contribución” de los mismos. Un Leviatán que tenga el poder absoluto de las leyes y el monopolio de la violencia para, paradójicamente, protegernos de más violencia. Sin embargo, ¿quién defiende al ciudadano del Leviatán?

Sin duda mantener al estado en la raya ha sido una historia llena de lucha a lo largo de los siglos de la edad contemporánea, el pago de tributo o impuestos elevados fue la causa que detonó la pólvora acumulada de las trece colonias británicas en América desencadenando la independencia de Estados Unidos en 1776. La mala administración de los tributos desencadenó la lucha social en Francia provocando la revolución de 1789, curiosamente ambos eventos en el siglo XVIII. No menor casualidad tiene la creación de la obra que sirvió de piedra angular a la economía, “La Riqueza de las Naciones”, escrita por el británico Adam Smith en 1776, ahora denominado “Padre de la Economía”.

El debate continúa hasta la actualidad y la sociedad se encuentra en constante lucha por defenderse ante el aumento del tributo y las propuestas de aumentar las tasas impositivas.

En México en el año 2004, se creó la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON):

“Como consecuencia de la Reforma Fiscal de 2004, el 5 de enero de ese mismo año se publicó en el Diario Oficial de la Federación la adición del artículo 18-B en el Código Fiscal de la Federación, donde se estableció por primera vez que la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal estaría a cargo de Prodecon como un organismo público descentralizado no sectorizado con independencia técnica y operativa, cuyo alcance y organización estaría definido en su Ley Orgánica.

Fue hasta el 4 de septiembre de 2006, que la PRODECON surge por Decreto de Ley al publicarse en el Diario Oficial de la Federación su Ley Orgánica, la cual fue impugnada por el Procurador General

²⁹ Hobbes, Thomas. **Leviatán**. 2ª ed. Madrid, Editora Nacional, 1980. Disponible en línea en: PDF Humanidades < <http://pdfhumanidades.com/sites/default/files/apuntes/95-Hobbes-Leviatan%20%28completo%29.pdf>> (Consulta: Sept 11, 2020).

*de la República ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la acción de inconstitucionalidad 38/2006 resuelta el 16 de mayo de 2008”.*³⁰

La PRODECON tiene por objeto proteger los derechos y garantías de los contribuyentes mediante la orientación, asesoría, representación legal y defensa, acuerdos conclusivos, quejas y emisión de recomendaciones en materia fiscal.

Es interesante notar cómo en el caso del Estado mexicano, fue quien decidió crear dicha institución para defender a los ciudadanos en un acto de transparencia y responsabilidad inigualables, aunque bien es cierto que fue apenas en 2004 que se plantea la idea en papel legal, no exactamente temprano en la historia del país si se analiza a fondo. En su misma página de internet se menciona que *“La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria”.*³¹

Este instituto es de suma importancia en las leyes y reglamentaciones mexicanas si se considera que la principal relación entre los ciudadanos y el Estado es el pago de impuestos y las retribuciones que este ofrece. Existe, por lo tanto, un conjunto de derechos y obligaciones para ambos entes. No solo las obligaciones de los ciudadanos, sino que el Estado debe tener obligaciones también y resulta curioso cómo organismos descentralizados procuran garantizar que se cumplan estas obligaciones. Ahí radica el derecho de defensa de los contribuyentes ante la obligación contributiva.

Recordemos que hay dos sujetos en la relación jurídico-tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo. El primero es el Estado a través de sus dependencias y demás organismos públicos fiscales autónomos a los que la ley otorga facultad para cobrar impuestos y demás contribuciones. Por otro lado, el sujeto pasivo es el contribuyente que realiza el hecho imponible, *“pero a veces, es un sustituto o solidario que tiene la obligación de pago por así disponerlo la ley fiscal, aunque no haya realizado el hecho imponible”.*³²

³⁰ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. "Historia". Disponible en línea en: **prodecon**. <<https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia>> (Consulta: Sept 11, 2020).

³¹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. "¿Qué es Prodecon?". Disponible en línea en: **prodecon**. <<https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>> (Consulta: Sept 11, 2020).

³² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. "Lo que todo contribuyente debe saber". Disponible en línea en: **prodecon**. <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado_12numeros.pdf> (Consulta: Sept 11, 2020).

Existen cuatro derechos fundamentales proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en dicho artículo como se menciona en el capítulo anterior se menciona la obligación de las personas de contribuir al gasto público, la disposición normativa mencionada establece lo siguiente al pie de la letra:

“Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

A continuación, se mencionan los derechos que se establecen en el artículo citado y compartidos por el organismo autónomo encargado de la defensa del contribuyente:

El derecho a la legalidad tributaria indica que la ley que establece la contribución debe definir la obligación tributaria y no dejarla sujeta a formas arbitrarias y modificables por terceros. No puede existir arbitrariedad al momento de calcular los impuestos.

Por otro lado, el derecho a la proporcionalidad tributaria significa que los sujetos obligados deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Al contribuyente no se le puede dejar sin una vida digna por causa de impuestos, que se cumpla o no es materia de debate, sin duda.

En tercer lugar, está el derecho a la equidad que significa que las leyes tributarias deben otorgar el mismo trato a todos los sujetos pasivos colocados en el supuesto del hecho generador del impuesto, reflejando así, un estado de igualdad.

Finalmente, el derecho de destino al gasto público menciona que las erogaciones públicas únicamente deben dirigirse a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades del Estado, en función del bien común. Este último implica que los impuestos no deben ser utilizados para satisfacer necesidades personales, dicho acto provocaría conflictos de interés con los miembros del estado y sus funciones, incluso llegando a aplicar el término

corrupción. Esta información es aportada precisamente por la PRODECON, en el documento citado anteriormente “Lo Que Todo Contribuyente Debe Saber”.³³

Los anteriores son derechos fundamentales del contribuyente establecidos en la Carta Magna. Además de estos, también se encuentra para defensa del contribuyente mexicano la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC) publicada en el año 2005.

Según el artículo segundo de la ley mencionada en el párrafo antecesor, existen catorce derechos adicionales que defienden al contribuyente:

Artículo 2o.- *Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:*

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que, en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que, de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto

³³ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Ob.Cit., p. 53

impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

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

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Es entonces que queda tangible la existencia de formas de protección de los contribuyentes ante el Estado, en este caso México. No solo en el artículo 31 de la Carta Magna, sino también en la LFDC. Sin embargo, a pesar de todos los avances que se han otorgado en pleno siglo XXI aún falta mucho camino por recorrer para defender al ciudadano de las posibles arbitrariedades que puedan surgir de la administración del Estado y provoquen injusticias. Es interesante pensar que una posible existencia de una ilegalidad o de un exceso de poder por parte del gobierno conllevaría a una respuesta de protesta de los ciudadanos, sin embargo, en la realidad el simple acto de participación democrática no es suficiente para garantizar un sano equilibrio de poder y por ello, es necesario mantener las leyes que mantengan a la raya al poder absoluto del gobierno de un país y el monopolio de los impuestos.

En especial, aquel abogado que particularmente decide especializarse en la rama del derecho que estudia todo lo referente a las contribuciones, es decir el derecho fiscal; es el asesor por excelencia que brinda a los particulares la información necesaria para proveer o defender de las arbitrariedades de la autoridad; o disponer a los contribuyentes, si sus

acciones rebasan los límites de la legalidad o cumplen con la esfera jurídica; entonces esta acción, propia de los abogados como defensores o asesores fiscales no puede ser socavada por una disposición secundaria; y de ninguna manera justifica su violación, exponiendo al profesional del derecho a una sanción en caso de no divulgarla a la autoridad administrativa.

Capítulo 6 “Esquemas Reportables”

Como bien se ha mencionado en el presente trabajo, la reforma fiscal 2020 tiene un carácter muy agresivo, uno de los cambios aprobados en la misma que es el objeto de estudio en el presente trabajo, entrará en vigor el 1 de enero de 2021, este se basa en las recomendaciones de OCDE ya que como se menciona en la introducción del presente estudio, en la actualidad la falta de información sobre las estrategias y planeaciones fiscales ha representado uno de los principales retos que enfrentan actualmente las autoridades fiscales. Este cambio otorga la nueva obligación a los contribuyentes y asesores fiscales donde deberán de revelar los esquemas reportables. Es de suma importancia para el desarrollo de este capítulo y el entendimiento adecuado del presente estudio, conocer y tener claro lo que es un Esquema Reportable. Esta figura o nueva obligación ha sido implementada a nivel internacional, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Sudáfrica entre otros son ejemplos de países que han adoptado esquemas similares a los que se proponen en México.

En México, la figura de los Esquemas Reportables se presenta en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación (CFF) “De la revelación de Esquemas Reportables” en su artículo 199 que a la letra dice lo siguiente: “**Art 199.** *Se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las siguientes características (...)*”. La lista de dichas características es amplia por lo que para facilitar la lectura en el desarrollo de este capítulo citaremos las que se consideran más relevantes. En la lectura del artículo 199 se pueden distinguir dos tipos de esquemas el primer lugar son los generalizados que son: “*aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma*”, y en segundo los personalizados que son: “*aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico*”.

Una vez mencionado lo anterior, debemos entender que además de lo mencionado en el párrafo antecesor sobre la obtención directa o indirecta de un beneficio fiscal en México esta nueva figura u obligación de esquemas reportables hacen referencia o incluyen cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada, de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos. Cualquiera de estas

actividades se entenderá y tendrá las características de ser un esquema reportable, por consecuente, se considera que se debe de reportar dicho esquema cuando encuadre o se ubique en alguno de los siguientes supuestos:

» Evite el intercambio de información fiscal o financiera de otros países con México; » Evite la aplicación de las reglas relativas al tratamiento fiscal para entidades extranjeras transparentes o figuras jurídicas extranjeras; » Evite la aplicación de las reglas relativas a las Entidades Extranjeras Controladas sujetas a REFIPRES; » Consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron; » Consista en una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas; » Involucre a residentes extranjeros que apliquen un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente o cuando los mismos se encuentran gravados a una tasa reducida en	» Evite constituir un EP en México; » Involucre la transmisión de un activo que haya sido depreciado, total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada; » Involucre un “mecanismo híbrido”¹⁸; » Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos; » Se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar conforme a la LISR, y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas fiscales y dichas operaciones le generan una deducción autorizada al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada. » Evite la aplicación de la tasa adicional de ISR del 10%, aplicable a personas físicas respecto de las utilidades y dividendos que les son distribuidos por personas morales; » Se otorgue el uso o goce temporal de un bien, y el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce temporal
--	---

<i>comparación con la tasa corporativa en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente;</i> » <i>Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales: se transmitan activos intangibles difíciles de valorar; se lleven a cabo reestructuraciones empresariales en las que no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o que ocasione que la persona moral contribuyente en México reduzca su utilidad de operación en más de 20%; se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o funciones no remunerados; no existan comparables fiables por tratarse de funciones o activos únicos o valiosos o se utilice un régimen de protección unilateral (precios de transferencia);</i>	<i>del mismo bien al arrendador o a una parte relacionada de este último; e</i> » <i>Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, exceptuando aquéllas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones”.</i>
---	---

34

Una vez conociendo los supuestos de cuándo o que se considera que un esquema debe ser reportado, es importante conocer lo que se debe entender por beneficio fiscal. Al respecto, se entiende que el valor monetario derivado de cualquiera de los supuestos estipulados en el penúltimo párrafo del artículo 5to-A del CFF donde al pie de la letra estipula lo siguiente:

“Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no

³⁴ Sánchez Devanny Esevenri S.C. **Reforma fiscal 2020**, p.17. Disponible en línea en: sanchezdevanny.com/wp-content/uploads/2020/01/20200106_BoletinTax_Espan%CC%83ol-1.pdf (Consulta, sept 11 2020).

podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la

medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal”.

De igual manera cualquier mecanismo que evite la aplicación de los reportes o lo mencionado en lo señalado en el artículo 5to-A del CFF está sujeto a ser reportado. Para esto el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitirá reglas de carácter general para la aplicación de lo estipulado anteriormente. De igual manera, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es responsable de emitir a través de un acuerdo los parámetros sobre los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará los reportes sobre los esquemas.

De lo anterior nace la pregunta, ¿Quiénes son los obligados a reportar? Como se ha mencionado a lo largo del presente estudio, los sujetos obligados a revelar los esquemas reportables al SAT, tanto los personalizados y generalizados como lo mencionamos en este capítulo son los asesores fiscales y los mismos contribuyentes. De lo anterior, empieza a desembocarse diversas incógnitas respecto al tema, por ejemplo, la primera es ¿Qué es o que se entiende por un Asesor Fiscal?

Para esto el título sexto del CFF en su artículo 197 establece nos da la respuesta a esta pregunta,

“Artículo 197.- *Los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere este Capítulo al Servicio de Administración Tributaria.*

Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero”.

(...)

Asimismo, de la lectura completa del artículo 197, se desprende que los asesores fiscales obligados serán los residentes en México, Los asesores residentes en el extranjero son obligados siempre y cuando tengan un Establecimiento Permanente (EP) en el Estado mexicano de conformidad con el artículo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), siempre y cuando las actividades atribuibles a dicho EP sean realizadas por un asesor fiscal. De igual manera, establece que no importa la residencia fiscal del contribuyente, será reportable el esquema siempre y cuando tenga un beneficio fiscal en México.

*“Por otro lado, cuando un esquema genere beneficios fiscales en México, pero no sea reportable en términos de las disposiciones aplicables o exista un impedimento legal para su revelación, el asesor fiscal deberá expedir una constancia al contribuyente en la que justifique y motive las razones por las que el esquema no es reportable o no puede ser revelado”.*³⁵

Pero ¿qué pasa si son varios asesores fiscales los que se encuentran obligados a revelar un mismo esquema?

Respondiendo a esta pregunta, Si uno de los asesores fiscales revela el esquema a nombre y por cuenta de todos ellos, los involucrados, se entenderá que los mismos han cumplido con la obligación. Al ir desentrañando esta figura y sus elementos seguramente se han de preguntar ¿qué pasa con los asesores fiscales que prestan sus servicios profesionales a través de una persona moral? Pues bueno, siempre que la persona moral sea quien revele el esquema ya que también se le considera como asesor fiscal se tendrá por cumplida dicha obligación de revelación.

Podemos concluir, que el concepto de asesor fiscal que se propone en el mismo CFF, resulta general y excesivo ya que no se establecen parámetros que brinden seguridad jurídica en términos del artículo quinto y decimosexto de la CPEUM, ya que al tratarse de un sujeto obligado y que su actividad esta normada y sancionada, debería quedar perfectamente delimitado en la Ley, para que pueda tener una aplicación adecuada y segmentada de los sujetos que no tienen el conocimiento de la figura o de lo que implica un esquema reportable, ya sea por su actividad profesional, laboral, ordinaria, etc. Ya que como podemos apreciar

³⁵ Sánchez Devanny Eseverri S.C. Ob.Cit. (p.18)

en la lectura del artículo 197 del CFF, las personas que estén involucradas en la implementación o administración de un esquema reportable;

“siendo que dichas actividades lícitas generales, NO siempre se realizan por quienes intervinieron en su diseño, comercialización u organización, ni tienen conocimiento de toda la operación que se realiza a su alrededor, ni los efectos fiscales que se derivarán y menos aún de las bases legales que lo sustentan

Para claridad de lo anterior, tenemos que los esquemas que se estarían considerando como reportables conforme al artículo 198 del CFF, no se ejecutan de forma aislada ni sólo por quienes intervinieron en su diseño, comercialización u organización, ya que en su realización se pueden comprender la elaboración de contratos, convenios, actas, protocolizaciones, escrituras, valuaciones, realización de registros contables, pagos o facturas, entrega de bienes, etc. que son actividades ordinarias que cualquier persona puede desempeñar dentro del ejercicio de su libertad de trabajo, sin tener conocimiento de que su actividad está inmersa o forma parte de lo que sería o podría considerarse como un esquema reportable; por lo que se hace necesaria la eliminación del supuesto que considera como “asesor fiscal” a cualquier persona involucrada en la “implementación” o “administración” de forma general e ilimitada.”.³⁶

Sin embargo, aunque la mayoría de las obligaciones son para los asesores fiscales, y una vez entendiendo lo que se considera o se entiende por asesor fiscal, en esta reforma se establecen casos en los que los mismos contribuyentes serán los responsables de revelar los esquemas. A continuación, se señalarán los supuestos en los que el obligado a revelar o reportar es el mismo contribuyente:

“» Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el SAT, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable;

³⁶ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. **Esquemas Reportables**. (p.1) Disponible en línea en: IMCP < <https://imcp.org.mx/publicaciones/imcp-en-los-medios/el-economista-contadores-ya-no-seran-obligados-para-reportar/>> (Consulta, sept 11 2020).

» Cuando el esquema haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente;

» Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considere asesor fiscal;

» Cuando el asesor fiscal sea residente en el extranjero sin EP en territorio nacional;

» Cuando el asesor fiscal se encuentre impedido legalmente para revelar el esquema;

» Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que este último sea el obligado a revelar el esquema reportable”.³⁷

Ahora que entendemos lo que es esta figura que será implementada en nuestra legislación, será de suma importancia saber lo que implica y el método o proceso en la que los esquemas deben de ser reportados ante las autoridades fiscales del país. Abordaremos este tema en el siguiente capítulo.

³⁷ Loc. Cit

Capítulo 7 “Revelación de Esquemas Reportables”.

Ahora bien, ya que se tiene claro lo que es un Esquema Reportable, esté capítulo estará enfocado en hacer entender al lector todo lo que implica la revelación de dichos esquemas ante las autoridades fiscales. Esto incluye, efectos de la revelación del esquema, cuando se deben de revelar, como se deben de revelar, etc. Lo anterior, con el fin de informar y poder entender a fondo esta figura.

Como lo menciona el capítulo antecesor, los asesores fiscales serán quienes tendrán la obligación de revelar o reportar los esquemas a las autoridades fiscales. Se reportarán mediante la presentación de una declaración informativa dentro de los 30 días siguientes a i) El primer contacto de comercialización tratándose de esquemas reportables y ii) el día en el que el esquema esté disponible para su implementación o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema.

El o los asesores fiscales que revelen dichos esquemas deberán emitir una constancia en los términos de las disposiciones generales que como se comentó anteriormente el SAT es responsable de expedir dichas disposiciones.

En el supuesto donde varios asesores fiscales se vean involucrados y tengan la obligación de reportar sobre el mismo esquema, cualquiera de los sujetos que forman o intervinieron en el esquema, deberá emitir una constancia en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el SAT, a los demás asesores fiscales que sean liberados de la obligación, donde indique o diga que ya ha revelado o reportado el esquema ante las autoridades, teniendo que anexar copia de la declaración informativa a través de la cual se reportó el esquema, así como copia del acuse de recibo de la declaración y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema. Si alguno de los asesores fiscales no recibe dicha constancia, o no está de acuerdo con la declaración informativa presentada, este seguirá obligado a cumplir con la revelación del esquema. Asimismo, si desea proporcionar información adicional existe la opción de presentar una declaración complementaria que solo tendrá efectos para el asesor fiscal que la haya presentado.

En el supuesto donde un esquema genere o tenga algún beneficio fiscal en México, pero este no sea reportable o exista algún impedimento legal para su revelación por parte del

asesor fiscal, igualmente se deberá de expedir una constancia, acorde con las disposiciones generales anteriormente mencionadas, en las que se deberá de justificar y motivar las razones por las cuales no es considerable reportable dicho esquema o bien exista un impedimento para cumplir con esta obligación.

Las declaraciones informativas que deberán ser presentadas conforme a los términos establecidos por el SAT, deberá contener lo siguiente:

<i>“-Nombre, denominación o razón social y clave de RFC del asesor fiscal o contribuyente que revela el esquema;</i> <i>-Nombre y clave de RFC de las personas físicas que se está liberando de la obligación de revelar;</i> <i>-Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes,</i> <i>-Tratándose de esquemas reportables personalizados: nombre, denominación o razón social y clave de RFC del contribuyente beneficiado;</i> <i>-Cuando el contribuyente sea quien revele el esquema: nombre, denominación o razón social de los asesores fiscales, en caso de existir;</i> <i>-Descripción detallada del esquema reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables;</i>	<i>-Descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado;</i> <i>-Nombre, denominación o razón social, clave en el RFC y cualquier otra información fiscal de las personas morales o figuras jurídicas que formen parte del esquema reportable revelado;</i> <i>-Ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema; »</i> <i>Cuando el esquema reportable evite el intercambio de información fiscal o financiera con otros países, está deberá incluir al revelarlo;</i> <i>-Tratándose de declaraciones informativas complementarias de esquemas reportables, se deberá indicar el número de identificación del esquema que haya sido revelado por otro asesor fiscal y la información pertinente, a fin de corregir o complementar la declaración informativa presentada;</i> <i>-Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente considere relevante;</i>
---	---

	<i>Cualquier información adicional que solicite la autoridad fiscal”.</i>
--	---

38

De lo anterior, los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa, en el mes de febrero de cada año. Dicha declaración deberá incluir los datos de los clientes a los que asesoraron con los esquemas reportables.

Es interesante y de gran relevancia con el presente estudio, las disposiciones establecen que *“La revelación de esquemas reportables no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión”*. Sin embargo, existen diversos criterios jurisprudenciales, normativos, doctrina y estudios como el presente, donde se trata de comprobar y de hacer entender porque estas revelaciones son violatorias a la secrecía profesional del abogado.

Por ejemplo, la siguiente tesis establece que:

“SECRETO PROFESIONAL. DISPENSA DE LA OBLIGACIÓN DE RENDIR TESTIMONIO SOBRE HECHOS DE TERCEROS. Vinculado con el derecho a la intimidad, se encuentra el secreto profesional, que es al que se encuentran obligadas determinadas personas (médicos, abogados, instituciones financieras, contadores, sacerdotes, entre otros), quienes no pueden divulgar la información, cuyo conocimiento hubieran tenido en el ejercicio de sus actividades profesionales, respecto de otros. En ese sentido, aquel que conozca de cierta información con motivo del ejercicio profesional, no puede ser obligado, a rendir testimonio sobre tal información, salvo que el titular de la misma le autorice para ello”.³⁹

Del criterio mencionado anteriormente, es necesario que cuando no se puede revelar o reportar un esquema por los impedimentos legales por parte de los asesores fiscales, se reconozca expresamente que estos impedimentos pueden tener su origen en un acuerdo de

³⁸ Sánchez Devanny Eseverri S.C. Ob.Cit. (p.19)

³⁹ **SECRETO PROFESIONAL, DISPENSA DE LA OBLIGACIÓN DE RENDIR TESTIMONIO SOBRE HECHOS DE TERCEROS.** Tesis Aislada. Tribunales Colegiados de Circuito. Clave: 168790. (SJF: 9ª época, T XXVIII, sept., 2008, p.1411). Disponible en línea en: SCJN

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=I.3o.C.698%2520C&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=168790&Hit=1&IDs=168790&tipoTesis=&Semana=0&tabla=&Referencia=&Tema=>.(Consulta, sept 11 2020).

confidencialidad a través del cual, el contribuyente le haya obligado legalmente al asesor fiscal a reservarse y mantener en secreto la información de que está teniendo conocimiento que no sólo es fiscal, sino de carácter comercial, así como también puede ser consecuencia del deber de mantener el secreto profesional que obligan las disposiciones legales de las diversas entidades federativas, y que además está reconocido en nuestro sistema judicial como se ha podido apreciar en el desarrollo del presente estudio.

De lo anterior, es sumamente importante para los profesionales la relación personal que cada uno de los profesionistas del derecho tiene con su cliente, esta relación incluye confidencialidad, confianza, seguridad, entre otros principios básicos de esta disciplina que sin duda alguna se están viendo afectados por esta reforma. En especial la secrecía profesional que como se ha desarrollado a lo largo de este estudio podemos entender la importancia de esta.

En las disposiciones se menciona que, es una obligación adicional para los asesores fiscales el proporcionar el número de identificación de un esquema revelado, a los contribuyentes que tengan la intención de implementar ese esquema.

El contribuyente que implemente un esquema se encuentra obligado a incluir el número de identificación en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el que se llevó acabo el primer acto jurídico para su implementación, así como en las declaraciones subsecuentes de los ejercicios en los que el esquema siga teniendo efectos fiscales.

Es importante mencionar que reportar un esquema no implica la aceptación o rechazo de sus posibles efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales. Dicha información revelada, cuando sea estrictamente indispensable para el funcionamiento del esquema, no podrá utilizarse como antecedente de alguna posible investigación por la comisión de delitos fiscales, con la excepción cuando se trate de los supuestos establecidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF donde se estipula lo siguiente:

“Artículo 113.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

Artículo 113 Bis.- *Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 de este Código.

Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito.

El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente”.

Para cerrar este capítulo es relevante una recapitulación del mismo para entender el proceso y como se debe de realizar la revelación o el reporte de dichos esquemas, por lo que, la revelación o el reportar un esquema ante las autoridades fiscales del país se realizará a través de una declaración informativa que se presentará conforme a las reglas de carácter general emitidas por el SAT. Una vez presentadas las declaraciones, las autoridades fiscales publicarán y describirán los esquemas y las circunstancias bajo las cuales se consideran legales o ilegales, sin mencionar o cuidando la identidad tanto del asesor fiscal como del contribuyente.

Capítulo 8. “Facultades, Infracciones y Multas”

Este capítulo tiene como objetivo dar a conocer las infracciones y multas que se tiene respecto a esta nueva obligación que se le impone a los contribuyentes y asesores fiscales de reportar esquemas que tengan como fin un beneficio fiscal en México de manera directa o indirectamente. Así mismo, conocer las facultades que se delegan a las autoridades fiscales para velar por esta obligación.

Para cerciorarse del cumplimiento de esta obligación se planea otorgar nuevas facultades a las autoridades fiscales. Entre estas algunas de las propuestas son: la estipulada en el primer párrafo del artículo 42 y de la adición de su fracción XI del CFF que a pie de la letra establece lo siguiente:

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

XI. Practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 197 a 202 de este Código”.

De lo anterior, se desprende que las autoridades tendrán facultades para practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales para verificar que estos hayan cumplido con las obligaciones que se desprenden de un esquema reportable revelado de forma incompleta o con algunos errores o bien uno que no ha sido reportado. De lo anterior, con la reforma el artículo 49 en sus fracciones I y VI establece que las visitas domiciliarias se llevarán a cabo en donde se presten los servicios de asesoría fiscal, en los casos de revisiones de revelación de esquemas reportables.

Como se menciona en los capítulos anteriores, la SHCP emitirá los parámetros respecto de los cuales no son aplicables las disposiciones relacionadas a los esquemas reportables. Sobre las multas e infracciones los artículos 82-A y 82-B del CFF se dispone lo siguiente:

“Artículo 82-A. Son infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidas por asesores fiscales, las siguientes:

I. No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores, o hacerlo de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea. Se considera que la información se presenta de forma incompleta o con errores, cuando la falta de esa información o los datos incorrectos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable.

II. No revelar un esquema reportable generalizado, que no haya sido implementado.

III. No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes de conformidad con el artículo 202 de este Código.

IV. No atender el requerimiento de información adicional que efectúe la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al esquema reportable en los términos del artículo 201 de este Código.

V. No expedir alguna de las constancias a que se refiere al séptimo párrafo del artículo 197 de este Código.

VI. No informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable de conformidad con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 202 de este Código. Asimismo, presentar de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea, la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 de este Código.

VII. No presentar la declaración informativa que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal.

Y

Artículo 82-B. *A quien cometa las infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables previstas en el artículo 82-A, se impondrán las siguientes sanciones:*

I. De \$50,000.00 a \$20,000,000.00 en el supuesto previsto en la fracción I.

II. De \$15,000.00 a \$20,000.00 en el supuesto previsto en la fracción II.

III. De \$20,000.00 a \$25,000.00 en el supuesto previsto en la fracción III.

IV. De \$100,000.00 a \$300,000.00 en el supuesto previsto en la fracción IV.

V. De \$25,000.00 a \$30,000.00 en el supuesto previsto en la fracción V.

VI. De \$100,000.00 a \$500,000.00 en el supuesto previsto en la fracción VI.

VII. De \$50,000.00 a \$70,000.00 en el supuesto previsto en la fracción VII”.

Destaca de los artículos citados anteriormente que, el incumplimiento de las obligaciones que se derivan de los esquemas reportables se considerará una infracción cuyas

multas se encuentran entre el rango de \$15,000.00 (quince mil pesos) a \$20,000,000.00 (veinte millones de pesos) moneda mexicana para los asesores fiscales y de \$50,000.00 (cincuenta mil pesos) a \$2,000,000.00 (dos millones de pesos) moneda mexicana para contribuyentes.

De lo anterior, las conductas que son calificadas como infractoras, y las sanciones que a cada una le corresponden, cuyo monto sería una cantidad que se ubique dentro de los montos mínimos y máximos que se indican en los citados anteriormente artículos 82-A y 82-B del CFF, es sumamente importante mencionar que la forma en que estas tendría que ser determinadas o impuestas por parte de las autoridades, no se encuentra o no va de acuerdo con lo establecido en la misma exposición de motivos de dichos artículos.

Respecto de las sanciones que correspondan al cumplimiento de lo que se dispone en el propuesto régimen de revelación de esquemas reportables, en la iniciativa se indica que:

“se reconoce que las conductas que ameritan sanciones no son de igual gravedad, y que los contribuyentes se encuentran en circunstancias distintas, situación que también se presenta entre el sector de los asesores fiscales, por lo que se dota a la autoridad fiscal de un margen de actuación suficiente, para que en el establecimiento de la sanción correspondiente pueda reflejar las circunstancias apreciadas, como son la gravedad de la conducta que amerita sanción, el monto de las operaciones, la cuantificación de los beneficios fiscales, el nivel de ingresos de ambos sujetos obligados, entre otros”.

Como podemos ver, dichos parámetros no están cumpliendo con lo establecido dentro de las modificaciones propuestas, como parte de la fundamentación y motivación que se estaría utilizando para la imponer dichas sanciones por parte de las autoridades fiscales.

Evidentemente, como ha quedado expuesto; independientemente si la autoridad fiscal justifica la implementación del reporte de esquemas fiscales para eficientizar la capacidad contributiva y evitar la evasión fiscal; para los abogados no les es dable aceptar ésta y exponerse al reporte de las asesorías otorgadas a sus clientes basadas en su información contable y comercial; violándose el principio de secrecía profesional; atentando esta medida en contra de los principios que rigen a la profesión, y mas aun en contra de la misma sociedad, quien confía en la figura de un abogado justo, preparado, profesional, diligente y sobre todo ético.

Capítulo 9. “Propuesta legislativa”.

Para concluir el presente trabajo, este capítulo tiene la tarea de proponer una posible solución o alternativa legislativa respecto a los esquemas reportables. Ya que como se ha visto en el desarrollo del cuerpo de este estudio, es una figura de carácter agresivo en contra de los asesores fiscales, que como consecuente impone una obligación tanto a estos como a los contribuyentes de revelar información al fisco, sin que se consideren aspectos básicos de la profesión del derecho y la relación entre abogado y cliente como lo es la secrecía profesional e imponiendo multas impensables y exageradas.

Como se menciona anteriormente, la introducción en la Reforma Fiscal para el año 2020 de los “esquemas reportables” por el asesor fiscal y los contribuyentes genera obligaciones fiscales excesivas y adicionales para conocer el perfil del contribuyente, cuando si lo analizamos de manera profunda la autoridad fiscal ya conoce y tiene los recursos suficientes para estar enterados de estas operaciones o “esquemas” a través de toda la información que proporciona actualmente el contribuyente como con las declaraciones de los ejercicios fiscales que anualmente deben de presentarse. Así que sin duda en un escenario ideal la mejor propuesta o forma de legislar esta nueva figura tomando sería que se elimine la modificación propuesta de agregar el título Sexto del CFF relacionado con los esquemas reportables.

Sin embargo, como sabemos que esto no sucederá ya que los objetivos de la actual administración están enfocados en la recaudación de contribuciones de los mexicanos sin importar la afectación en la economía, las inversiones extranjeras y locales, la seguridad y privacidad de los ciudadanos, etc. El ejemplo perfecto además de lo mencionado en el presente trabajo sería la propuesta para la eliminación de fideicomisos, ya que según la autoridad fiscal estos tienen como efecto el retraso en el pago de contribuciones. En el presente estudio, e dio la tarea de investigar esta figura u obligación nueva a fondo para poder proponer lo siguiente;

Las autoridades fiscales deberían tener la facultad de solicitar y obligar a los contribuyentes, contadores y corredores la información que se crea pertinente y necesaria

para conocer un esquema reportable, sin embargo a un abogado no se le puede obligar a proporcionar información confidencial y personal respecto de un cliente suyo, ya que esto implica la violación a la secrecía profesional que como se ha desarrollado en el trabajo es un principio natural que ha tenido esta profesión a lo largo de la historia, y el hecho de revelar dicha información a un tercero en este caso las autoridades fiscales, provenientes de la confianza que tiene un particular con su abogado, no solo hacen que el desempeño de la abogacía sea rechazado por la sociedad si no que la imagen que se presenta el ser un abogado que tiene que revelar la información de carácter privado hacia un tercero se ve afectada severamente. La profesión de la abogacía está siendo deteriorada por la voluntad del Estado. La única forma que un abogado debería de revelar la información confidencial de su cliente hacia un tercero es cuando existe un decreto o una orden judicial emitida por un juez donde se ordena dicha revelación, ya que esto se entendería que el debido proceso, la seguridad jurídica se ha llevado correctamente.

De forma analógica, es como si un sacerdote o clérigo al que la gente religiosa acude regularmente para la confesión de sus actitudes contrarias a su fe por no decirles pecados sería impensable que dicho sacerdote escuche al particular confesarse y al terminar va y esparce las confesiones que se le hicieron de manera confidencial y privada. Esta cuestión, pone en juego el valor espiritual de la sociedad.

En el ámbito legal, el acto de que el abogado en su ejercicio de asesor fiscal, basado en la información otorgada por su cliente de carácter confidencial y ante tal circunstancia surja un esquema para efectos de que el cliente de cumplimiento a sus obligaciones fiscales; esta situación por disposición legal obliga al abogado a reportar dicha información, exponiéndose a una sanción; resulta contraria incluso a los principios de derechos humanos, al mermar la figura del abogado en una sociedad.

Se dio a la tarea de transcribir el artículo donde se estipula la nueva obligación para los asesores fiscales y contribuyentes, pero con las modificaciones que se creen pertinentes para que esta obligación no tiente en contra de la secrecía profesional del abogado. Como resultado, se cree que dicho artículo debería estipularse de la siguiente manera:

“Artículo 197.- Los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere este Capítulo al Servicio de Administración Tributaria. Se exceptúa de esta obligación a aquellas personas que por el ejercicio de su profesión estén imposibilitados para divulgar información otorgada por sus clientes.

Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero;”.

(...)

Y modificando consecuentemente y de igual manera el numeral 1.13 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2020 teniendo como resultado la siguiente disposición:

“1.13... Para los efectos del artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, se entiende que están exceptuados de la obligación de revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, a los Licenciados en Derecho, Abogados, Ciencias Jurídicas o independientemente como se les denomine, ejerzan su profesión con cédula profesional debidamente autorizada a fin de salvaguardar el secreto profesional”.

(...)

Conclusión

En el presente trabajo efectuamos un análisis sobre una figura nueva en la disciplina jurídica fiscal llamada Esquemas Reportables, y como es que dicha figura es violatoria a la secrecía profesional del abogado. Para realizar esta labor, primeramente, iniciamos con el estudio de la deontología jurídica que comprende las reglas del deber donde se tiene la misión de regular el proceder correcto y apropiado del abogado en su ejercicio profesional, y así poder entender lo que es la deontología y cómo se diferencia de la ética.

Una vez comprendido lo anterior, es pertinente recalcar la necesidad y la importancia de deontología jurídica que los profesionistas deben de tener. Esto con el fin de poder continuar con el desarrollo y el contenido del segundo capítulo y poder saber y darle la importancia necesaria al principio de la secrecía profesional en este caso del abogado, ya que sin importar cuál sea la situación jurídica o las leyes que rigen cierto territorio, la deontología jurídica marca el proceder de los abogados por lo que los principios (entre estos, el secreto profesional) que emanan de esta deben de ser respetados si es que se desea tener un correcto desempeño profesional, imagen y reputación ante la sociedad.

El tercer capítulo es hacer y dar a conocer como está regulado el secreto profesional en la legislación mexicana y en algunos ordenamientos jurídicos internacionales, de aquí se desprende que, aunque no se proporciona una definición como tal de lo que se debe entender por el secreto profesional en las leyes mexicanas, el secreto si está regulado en diversos ordenamientos locales que se analizaron en el presente trabajo.

La obligación contributiva en México se aborda en el cuarto capítulo del presente estudio, es relevante ya que se empieza a profundizar en el ámbito fiscal en el país. Como bien sabemos todo mexicano está obligado a contribuir a los gastos públicos de la Federación como de los estados y municipios que residan de manera proporcional y equitativa. De lo anterior, se conoce que la relación tributaria es aquella que existe entre el Estado y el contribuyente, por lo que es inminente el derecho a la defensa en contra de esta obligación, lo cual el capítulo cinco nos explica dicha necesidad y los medios de defensa que los contribuyentes tienen.

La nueva obligación que se les impone a los asesores fiscales y a los contribuyentes por medio de la reforma fiscal para el año 2020, y uno de los temas principales del estudio del presente es desarrollado en el capítulo sexto, los Esquemas Reportables, donde los asesores y contribuyentes están obligados a reportar y/o revelar al fisco cualquier esquema y sus derivados siempre y cuando tengan un beneficio fiscal en México. Sin importar la relación que existe entre el cliente y el asesor donde uno de los pilares de esa relación es la confianza y confidencialidad que existe por la profesión de la que se trata y el contenido de la relación.

El capítulo siete menciona cómo es que se debe de revelar dichos esquemas ante las autoridades fiscales, que esto se debe de hacer a través de una declaración informativa donde se debe de incluir la información general del esquema y de los contribuyentes que planean implementar o poner en uso dicho esquema. Al terminar este capítulo, se informa las infracciones y multas que tendrán los contribuyentes y asesores fiscales al no cumplir con la obligación de revelar los esquemas. Se considerará una infracción cuyas multas se encuentran entre el rango de \$15,000.00 (quince mil pesos) a \$20,000,000.00 (veinte millones de pesos) moneda mexicana para los asesores fiscales y de \$50,000.00 (cincuenta mil pesos) a \$2,000,000.00 (dos millones de pesos) moneda mexicana para contribuyentes.

Para concluir el presente trabajo, se propone una propuesta legislativa que se comprende en permitir que las autoridades fiscales soliciten y obliguen a dar la información pertinente sobre algún esquema, con la excepción de que dicha solicitud no se puede hacer hacia un abogado. Lo anterior ya que dicha obligación al hacerse ante un profesionista del derecho deteriora la figura del abogado debido a que transgrede la relación que este guarda con su cliente de confidencialidad, confianza, seguridad, entre otros principios básicos de la deontología jurídica.

Del análisis efectuado llegamos a la conclusión que la obligación que se le impone a los asesores fiscales es violatoria a la secrecía profesional del abogado.

BIBLIOGRAFÍA

A. DOCTRINA.

Alvarado, Jorge Alejandro. *“El secreto profesional entre abogado-cliente en México”*. Agosto, 2019. Disponible en línea en **mondaq.com** <<https://www.mondaq.com/mexico/industry-updates-analysis/841562/el-secreto-profesional-entre-abogado-cliente-en-mexico>>(Consulta, sept 11 2020).

Anzola Rodríguez, Sergio Iván. **Curso de Ética y Responsabilidad Profesional en el Sistema de Justicia Penal**, p.66. Disponible en línea en CEEAD.org.mx: Monterrey, N.L., México, 2018.(Consulta, sept 11 2020).

Brito Márquez, Francisco. *“Esquemas Reportables”*. En: **idc Asesor fiscal, jurídico y laboral**. México, Información Dinámica de Consulta. Año 2019, no 453, noviembre.,2019, (pp. 18-24)

Chinchilla Sandí, Carlos, *“EL ABOGADO ANTE LA MORAL, LA ETICA Y LA DEONTOLOGÍA JURÍDICA”*. En: **Revista de Ciencias Jurídicas**. Costa Rica, Año 2006, No. 109, enero-abril., (pp 209-232)

Couture, Eduardo J. *“Los Mandamientos del Abogado”*. En: **Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia**. Año 2002, No 238.

Cruz Barney, Óscar. **El secreto profesional del abogado en México**. 1ª ed. México, UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2018/2018, pp. 89-90. Disponible en línea: UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/10/4739/12.pdf>>(Consulta, sept 11 2020).

Espino Tenorio, Mariela. **Cultura Tributaria en México, Chile, Peru y Colombia**. Tesis para optar al grado de Bachiller en Administración de Empresas. Chiclayo, Peru, UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, 2019. Disponible en línea en:

<http://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/2629/3/TIB_EspinoTenorioMariela.pdf>(Consulta Sept 11, 2020).

Fernández del Castillo, Bernardo. **Deontología Jurídica**. México, UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas, p. 102. Disponible en línea: UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual <<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-notarial/article/view/6689/5997>>(Consulta, sept 11 2020).

Hervada, Javier, **Lecciones propedéuticas de Filosofía de Derecho**. 3ª ed. Pamplona, Eunsa, 1992/2000. (pp. 488-489)

Hinojosa Cruz, Adriana Verónica. *"Una reflexión sobre el aspecto ético en la obligación tributaria en México"*. Disponible en línea en: **Ética y Transparencia**. <http://revistabuengobierno.org/home/wp-content/Documentos/BG4_3.pdf>(Consulta: Sept 10, 2020).

Hobbes, Thomas. **Leviatán**. 2ª ed. Madrid, Editora Nacional, 1980. Disponible en línea en: PDF Humanidades <<http://pdfhumanidades.com/sites/default/files/apuntes/95-Hobbes-Leviatan%20%28completo%29.pdf>> (Consulta: Sept 11, 2020).

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. **Esquemas Reportables**. (p.1) Disponible en línea en: IMCP <<https://imcp.org.mx/publicaciones/imcp-en-los-medios/el-economista-contadores-ya-no-seran-obligados-para-reportar/>>(Consulta: Sept 11, 2020).

Justia. **Preguntas y Respuestas Sobre Relación Tributaria**. Disponible en línea: *Justia*. <<https://mexico.justia.com/derecho-fiscal/relacion-tributaria/preguntas-y-respuestas-sobre-relacion-tributaria/>> (Consulta: Sept 10, 2020).

Justia. **Relación Tributaria**. Disponible en línea: *Justia*. <<https://mexico.justia.com/derecho-fiscal/relacion-tributaria/>> (Consulta: Sept 10, 2020)

Lega, Carlo. **Deontología de la profesión de abogado**. (Curso de Ética Profesional Jurídica, San José, 2005). Citado por: Chinchilla Sandí, Carlos. **EL ABOGADO ANTE LA MORAL, LA ETICA Y LA DEONTOLOGÍA JURÍDICA**. Costa Rica, Año 2006, No. 109, enero-abril., (pp 209-232)

Muñiz Rodríguez, Joaquín. “Deontología de las profesiones jurídicas y derechos humanos”. En: **Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho**. Chile, junio 2010, (pp. 92-118), p. 102.

Ortega Carreón, Carlos Alberto. **Derecho Fiscal**. 1era ed. México, Porrúa, 2009/2009, p.4.
Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “*Historia*”. Disponible en línea en: **prodecon**.
< <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia>> (Consulta: Sept 11, 2020).

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “*Lo que todo contribuyente debe saber*”. Disponible en línea en: **prodecon**.
<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado_12numeros.pdf> (Consulta: Sept 11, 2020).

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “¿*Qué es Prodecon?*”. Disponible en línea en: **prodecon**. < <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon> > (Consulta: Sept 11, 2020).

S.A, . **La Obligación Tributaria**. En SCJN. 1995, Disponible en línea en: <http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/capitulo4.pdf> (consulta: Sept 10, 2020).

S.a. “*Se cumplen 75 años de la muerte del juez sangriento de Hitler*”. España: marzo 02, 2020 Disponible en línea en: lavanguardia.com,
<<https://www.lavanguardia.com/cultura/20200203/473280695493/75-anos-muerte-roland-freisler-juez-sangriento-madrid.html>>

Sánchez Devanny Eseverri S.C. **Reforma fiscal 2020**, p.17. Disponible en línea en: [sanchezdevanny](https://sanchezdevanny.com/wp-content/uploads/2020/01/20200106_BoletinTax_Espan%CC%83ol-1.pdf) <https://sanchezdevanny.com/wp-content/uploads/2020/01/20200106_BoletinTax_Espan%CC%83ol-1.pdf>

Uriarte, María Elena, “*Principios Generales de la Deontología Jurídica*”. En: **Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo**. Uruguay., (pp. 153-155)

Valdez Arrúa, Nathalia María y Martínez Díaz Pablo. **La cultura tributaria como mecanismo facilitador de la formalización de los puestos de ventas en el mercado municipal de San Lorenzo**. Tesis para optar al grado de Maestro en Administración Pública.

San Lorenzo, Paraguay, a. Universidad Nacional de Asunción, Facultad de Ciencias Económicas, junio 2018. Disponible en línea en: <<http://scielo.iics.una.py/pdf/pdfce/v24n46/2076-054X-pdfce-24-46-00093.pdf>> (Consulta: Sept 11, 2020).

Vieyra Ramírez Eréndira. “*Esquemas Reportables*”. En: **IDC Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral, Reforma Fiscal 2020**. México, Información Dinámica de Consulta, S.A. de C.V. Año 2019, Nov-Dic., 2019, (pp. 17-24).

B. LEGISLACIÓN.

Código Civil Federal. (Promulgación 31 ago., de 1928/ 06 de marzo, 2019).

Código de Ética Profesional. Barra Mexicana, Colegio de Abogados. 2017

Código de Procedimientos Penales. (Promulgación 5 de marzo de 2014/22 de enero de 2020).

Código Disciplinario del abogado. Colombia, (Promulgación 22 de enero, 2007/31 de dic, 2019).

Código Nacional de Procedimientos Penales. (Promulgación 05 de marzo, 2014/ 22 de enero, 2020).

Código Penal Español. (Promulgación 8 de junio, 1822/ 2015).

Código Penal Federal. (Promulgación 14 de agosto, 1931/24 de enero, 2020).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Promulgación 5 de feb de 1917/ 8 de mayo del 2020).

Ley de Profesiones del Estado de Nuevo León. (Promulgación 25 de julio, 1984/ 22 de feb, 2012).

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (11 de dic de 2013/ 9 de dic de 2019).

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. (promulgación/ neua ley publicada el 23 de junio de 2005).

C. JURISPRUDENCIA.

SECRECÍA DE LAS COMUNICACIONES ENTRE UN ABOGADO Y SU CLIENTE. ES APLICABLE A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE COMPETENCIA ECONÓMICA. Tesis Aislada. Tribunales Colegiados de Circuito. Clave: 2013587. (*SJF: 10ª época, T IV, enero., 2017, p.2721*). Disponible en línea en: SCJN <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e100000000000&Apendice=10000000000000&Expresion=%25202013587&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2013587&Hit=1&IDs=2013587&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>

SECRETO PROFESIONAL, DISPENSA DE LA OBLIGACIÓN DE RENDIR TESTIMONIO SOBRE HECHOS DE TERCEROS. Tesis Aislada. Tribunales Colegiados de Circuito. Clave: 168790. (*SJF: 9ª época, T XXVIII, sept., 2008, p.1411*). Disponible en línea en: SCJN <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e100000000000&Apendice=10000000000000&Expresion=I.3o.C.698%2520C&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=168790&Hit=1&IDs=168790&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=&Referencia=&Tema=>