



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Derecho
Especialidad en

Derecho Fiscal

Opción de titulación
Trabajo escrito

Que como parte de los requisitos para obtener el Diploma de Especialista en Derecho Fiscal

Presenta:

Lic. Diana Leticia Barrón García

Dirigido por:

Mtro. Saúl Eduardo Magaña Ballesteros

Mtro. en Ciencias Jurídicas
Saul Eduardo Magaña Ballesteros

Presidente

Mtra. en Ciencias Jurídicas
Sonia Aidée Fuentes Burgos

Secretario

Mtra. en Ciencias Jurídicas
Diana Olvera Robles

Vocal

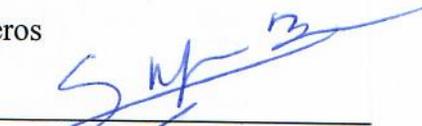
Mtro. en Ciencias Jurídicas
Álvaro Morales Áviles

Suplente

Mtro. en Juicio de Amparo
Jesús García Hernández

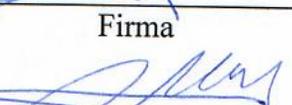
Suplente

Mtro. Ricardo Ugalde Ramírez
Director de la Facultad


Firma


Firma


Firma


Firma


Firma

Dra. En C. Ma. Guadalupe Flavia Loarca Piña
Directora de
Investigación y Posgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Febrero de 2019

Resumen

En este trabajo se entra al análisis de una resolución emitida por el Tribunal Colegiado de Circuito en la cual se discierne sobre la constitucionalidad de una sentencia emitida por el Tribunal de Justicia Administrativa mediante la cual se declara la validez de una “Orientación Jurídica” como resolución de un recurso de revocación que es presentado por un contribuyente a través de medio diverso al señalado en la norma jurídica. En ese sentido, se entra al estudio de la norma jurídica desde su creación, se abordan las diversas perspectivas con las que resuelven y deben resolver las autoridades administrativas y jurisdiccionales con fundamento en lo dispuesto en la legislación, la Constitución y los Tratados Internacionales, través del establecimiento de los alcances y consecuencias de dichas resoluciones en los derechos humanos del gobernado y se establece el criterio de las autoridades jurisdiccionales por cuanto ve a la promoción y vigilancia de los derechos humanos derivados de las reformas constitucionales y los criterios jurisprudenciales. Asimismo, se establece un criterio para la emisión de resolución del recurso de revocación que favorece la intención del legislador al establecer la norma jurídica.

(Palabras clave: constitución, derechos humanos, ley)

Summary

This work is about the analysis of a resolution emitted by the Collegiate Circuit Court in which it is decided of the constitutionality of a judgment emitted by the Administrative Court of Justice declaring the validity of a "Legal Guidance" as a resolution of a resource promoted by a taxpayer by different way to the one indicated in the legal norm. In that sense, it is relevant to study the legal norm since its creation, the diverse perspectives with which the administrative and jurisdictional authorities solve and must resolve based on the provisions of the legislation, the Constitution and the International Treaties, through stablish the reaches and consequences of said resolutions have in the human rights of the governed and it is establish a criterion of the jurisdictional authorities about the promotion and monitoring of human rights derived from constitutional reforms and jurisprudential criteria. Likewise, a criterion is established for the issuance of resolution of the appeal for revocation that favors the intention of the legislator when establishing the legal norm.

(Key words: constitution, human rights, law.)

Dedicatoria

A mis padres y el amor de mi vida.

Agradecimientos

Agradezco por hacer esto posible al Maestro Saúl Eduardo Magaña Ballesteros y a todos los participantes del programa Titúlate de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Querétaro.

Introducción

La trascendencia en el estudio de la ejecutoria del juicio de amparo 49/2018 en materia administrativa radica en analizar y discernir sobre la aplicación de la norma jurídica a la luz de los derechos humanos que realizan en primera instancia las autoridades administrativas al emitir resoluciones con el mismo carácter, y en segunda, aquella que realizan las autoridades jurisdiccionales al momento de dictar un fallo en un procedimiento de carácter judicial, lo anterior, en virtud de que dicha situación puede retrasar o constituir una limitante en las garantías del gobernado restringiendo entre otras, el acceso a la justicia.

En ese sentido, el estricto apego a los derechos humanos en la emisión de una resolución de carácter administrativo o jurisdiccional radica en establecer los estándares mínimos a los que deben constreñirse tanto las autoridades administrativas como las jurisdiccionales para que todas las personas puedan vivir de forma digna, es decir, constituyen el mínimo de prerrogativas de las cuales debe gozar un individuo por el simple hecho de ser humano.

Así, el estudio de la ejecutoria del juicio de amparo 49/2018 en materia administrativa, favorece la oportunidad para verificar y analizar la evolución que han traído consigo las reformas constitucionales y la aplicación de los mecanismos de constitucionalidad en materia de derechos humanos, entre los cuales destaca el juicio de amparo, el cual se ha constituido como un instrumento que tiene por objeto garantizar de forma efectiva los derechos humanos contra los actos de autoridad, así como también constituir una oportunidad para delimitar y dar cuenta de problemáticas existentes en el ámbito de actuación de las autoridades administrativas al emitir sus resoluciones, así como para las que se encargan de impartir justicia.

En otras palabras, en la ejecutoria del juicio de amparo 49/2018 en materia administrativa, la magistrada ponente del Tercer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Vigésimo Segundo Circuito aborda el estudio de una sentencia dictada por la Sala Regional del Centro II, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa a

través de la cual se reconoció la validez de una resolución impugnada (una multa por infracciones al Código Fiscal de la Federación emitida a cargo de un contribuyente) la cual fue controvertida mediante un recurso de revocación presentado ante oficialía de partes de la Administración Desconcentrada Jurídica de Querétaro “1”, del Servicio de Administración Tributaria, ello en virtud de la imposibilidad material que tuvo el contribuyente para presentarlo a través de buzón tributario, dicho recurso de revocación fue resuelto por la autoridad fiscal como una “Orientación Jurídica”, a través de la cual se le dio a conocer al contribuyente que dicho medio de presentación no era el idóneo conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Entre los derechos que el contribuyente estimó vulnerados con la emisión de la sentencia dictada por Sala Regional del Centro II, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa destacan los de legalidad, debido proceso, audiencia, tutela judicial efectiva y acceso a la justicia, principios rectores en la emisión de cualquier acto de autoridad, razón por la cual también se aborda el estudio de los mismos y se pretende debatir en torno a las obligaciones que tienen las autoridades en el ámbito de los derechos humanos en nuestro país, derivadas principalmente del artículo primero constitucional y la manera concreta en la que estas autoridades materializan estas obligaciones en su contacto con el ciudadano.

Índice

Resumen.....	III
Summary	IV
Introducción	VII
Índice.....	IX
CAPÍTULO PRIMERO - ELEMENTOS RELEVANTES DE LA EJECUTORIA DE AMPARO 49/2018 EN MATERIA ADMINISTRATIVA.....	- 1 -
I. DIFERENCIAS ENTRE DERECHOS FUNDAMENTALES, DERECHOS HUMANOS Y GARANTÍAS INDIVIDUALES.	- 1 -
II. DEL RECURSO DE REVOCACIÓN Y SU FORMA DE INTERPOSICIÓN.....	- 7 -
III. DEL BUZÓN TRIBUTARIO	- 9 -
IV. DEL JUICIO DE NULIDAD	- 11 -
V. DEL JUICIO DE AMPARO DIRECTO COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL	- 12 -
CAPÍTULO SEGUNDO - CRÍTICA A LA EJECUTORIA DE AMPARO 49/2018 EN MATERIA ADMINISTRATIVA DESDE SU COHERENCIA INTERNA Y SU COHERENCIA MATERIAL.	- 13 -
I. CONTRADICCIÓN FORMAL ENTRE LA INTENCIÓN Y APLICACIÓN DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN REFERENCIA A LOS RECURSOS TECNOLÓGICOS COMO EL BUZÓN TRIBUTARIO Y LOS DERECHOS HUMANOS.	- 13 -
II. CONSECUENCIAS DE LAS RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS	- 18 -
III. CONSECUENCIAS DEL CRITERIO DE LA SALA REGIONAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA AL DECLARAR LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.	- 21 -
CAPÍTULO TERCERO - LA OBSERVANCIA DE LAS GARANTÍAS PROCESALES DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Y JURISDICCIONALES.....	- 27 -
I.- DE LAS IMPLICACIONES DE LA NORMA JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. ...	- 27 -
II.- DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.....	- 29 -
III.- DEL MARCO DE ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS.....	- 33 -
IV.- DEL MARCO DE ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES JURISDICCIONALES...	- 35 -
Conclusiones:	- 38 -
Bibliografía:	- 40 -
Jurisprudencia:	- 40 -
Diccionarios:	- 41 -
Leyes:	- 41 -

CAPÍTULO PRIMERO - ELEMENTOS RELEVANTES DE LA EJECUTORIA DE AMPARO 49/2018 EN MATERIA ADMINISTRATIVA

I. DIFERENCIAS ENTRE DERECHOS FUNDAMENTALES, DERECHOS HUMANOS Y GARANTÍAS INDIVIDUALES.

Para comprender las razones por las cuales la autoridad debe guardar y tutelar los derechos humanos al momento de emitir una resolución de carácter administrativo y/o jurisdiccional, como es el caso de la ejecutoria del juicio de amparo 49/2018 en materia administrativa la cual constituye el objeto de estudio del presente, es necesario definir los conceptos de derechos fundamentales, derechos humanos y garantías individuales, los cuales de forma habitual son utilizados de forma indistinta.

“Los derechos fundamentales, constituyen una expresión básica de las conquistas históricas, políticas y jurídicas que el hombre ha construido a lo largo de su vida y que han sido codificadas en vía de reconocimiento o adopción de textos jurídicos, y que por su naturaleza se consideran inherentes a la propia persona, por tener dicha cualidad; los derechos humanos, se circunscriben a un concepto que en la práctica pudiera parecer redundante, pero que constituye la base del mismo, es decir son derechos de los “humanos”, el cual, no es un concepto cualquiera, ya que los mismos entroncan “con dos asuntos de permanente actualidad y de la mayor importancia: la justicia y la legitimidad política de los Estados”. Por último, las garantías constituyen el instrumento jurídico-constitucional, por virtud del cual se hacen efectivos los derechos consagrados y regulados positivamente en el texto constitucional a favor del sujeto con la calidad de ‘humanos’.”¹

Luego entonces, de la anterior transcripción se infiere que los derechos humanos constituyen un cumulo de prerrogativas que son inherentes al individuo desde que nace y por el simple hecho de ser humano, no es necesario que exista un reconocimiento expreso de las

¹ AVENDAÑO González, Luis Eusebio Alberto, *La dogmática de los derechos fundamentales en el siglo XXI. Un estudio reciente a cargo de la Suprema Corte de Justicia en México*, D.F., México, UAQ, 2014, págs.. 198-199

mismos, ya que estos son universales, inalienables, imprescriptibles e irrenunciables; lo cual concretamente nos habla de la trascendencia de estos para todo ser humano, pues estos no se encuentran sujetos a un reconocimiento de autoridad alguna para poder ser exigidos a cualquiera de ellas, es decir, representan el ámbito más amplio e inviolable de presupuestos que deben ser necesariamente tomados en cuenta y respetados frente a cualquier tipo de actividad política que realice el ser humano.

En ese sentido, los derechos humanos constituyen los principales pilares conceptuales que le dan contenido a los derechos fundamentales, pues estos son todos aquellos que se han construido a partir de constantes disputas de carácter histórico, político y cultural de una región determinada y que además han logrado ser positivados en reflejo de las conquistas logradas en las citadas disputas, y también en reflejo de la intención de las autoridades estatales de incorporar a los derechos humanos en las bases operativas que les brindan la posibilidad de funcionar e interactuar en estricto apego a los derechos humanos, son precisamente una traducción situada del contenido base de los derechos humanos.

En un tercer momento tenemos las garantías, las cuales se identifican como los medios que tiene a su alcance el contribuyente para hacer valer sus derechos ante los actos emitidos por la autoridad, es decir, para hacer cumplir las obligaciones que toda autoridad federal tiene para con los derechos humanos y los derechos fundamentales reconocidos en su organización interna.

En la ejecutoria de amparo 49/2018 en materia administrativa el quejoso estimó vulnerados los derechos humanos contenidos en los preceptos 14, 16 y 17 Constitucional, lo cuales a la letra rezan:

Artículo 14. *A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

(...)

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

(...)

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

El Congreso de la Unión expedirá las leyes que regulen las acciones colectivas. Tales leyes determinarán las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño. Los jueces federales conocerán de forma exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos.

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial.

(...)²

En dichos numerales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentran previstas las formalidades esenciales del procedimiento, las cuales tienen como

² CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 2018, artículos 14, 16 y 17.

uno de los ingredientes principales el hecho de que a cualquier individuo que se encuentre sujeto a algún proceso de carácter jurisdiccional dentro del territorio mexicano se le deben de respetar y hacer valer ciertas condiciones necesarias para que dicho proceso pueda llevarse a cabo de manera óptima en el entendido de que como tal, tiene como finalidad la impartición de justicia, es decir, las obligaciones y formalidades que la autoridad debe aplicar en su actuar para cumplir el objetivo de la justicia en sí.

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha contribuido con la protección de las denominadas “garantías procesales” estableciendo que las formalidades del procedimiento se traducen en los siguientes requisitos:

- a) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias;
- b) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa;
- c) La oportunidad de alegar y
- d) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas, es decir, se trata del núcleo duro del debido proceso.

Lo anterior puede corroborarse en las jurisprudencias: “*FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO*”³ y la denominada “*DERECHO AL DEBIDO PROCESO. SU CONTENIDO*”⁴

La protección de los derechos humanos en México encuentra su fundamento en la naturaleza y alcance del propio concepto, pero se sustenta legalmente en lo dispuesto en la Convención Americana sobre Derechos Humanos también conocida como Pacto de San José de Costa Rica, el cual constituye un instrumento de carácter internacional a través del cual se da el reconocimiento expreso de diversos derechos.

³Tesis P. LV/92. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo II, Mayo de 1992, Pág. 34.

⁴Tesis 1a. LXXV/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 1, Marzo de 2013, Pág. 881.

Entre los derechos contenidos en la Convención Interamericana de Derechos Humanos, destacan los denominados derechos de legalidad y debido proceso los cuales tomando en consideración lo dispuesto en la legislación aplicable, constituyen mecanismos de control y de defensa del contribuyente frente al Estado, ello derivado del inequitativo poder que este último posee con el fin de facilitarle el acceso a la justicia.

En concatenación con lo anterior, entre los derechos humanos que el promovente del juicio de amparo 49/2018 estimó vulnerados con motivo de la sentencia emitida por la Sala Regional del Centro II, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa se encuentran los de legalidad y debido proceso, derechos que en adición se encuentran íntimamente relacionados con la garantía de audiencia, tutela judicial efectiva y acceso a la justicia, los cuales se abordan a continuación.

En estricto sentido el concepto de legalidad se refiere a que debe constreñirse a lo dispuesto en ley, así las cosas, la doctrina lo define como: “aquel en virtud del cual los poderes públicos están sujetos a la ley, de tal forma que todos sus actos deben estar conforme a la ley, bajo la pena de invalidez”.⁵

El concepto más acertado del principio de debido proceso judicial se encuentra inmerso en el Artículo 8 de dicha la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el cual a la letra dispone:

*“1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter...”*⁶

⁵ GUASTINI, Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, D.F., México, Doctrina Jurídica Contemporánea, 2001, p. 117.

⁶ CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS SUSCRITA EN LA CONFERENCIA ESPECIALIZADA INTERAMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, 1969, Art. 8.

Del anterior concepto se infieren las condiciones mínimas que deben ser observadas para establecer una adecuada defensa durante la tramitación de un proceso respecto de aquellos cuyos derechos y obligaciones se encuentran bajo consideración jurisdiccional.

La doctrina mexicana también aporta su propio concepto de debido proceso, consistente en: *“el conjunto de condiciones y requisitos de carácter jurídico y procesal que son necesarios para poder afectar legalmente los derechos de los gobernados, es la exigencia de un proceso previo en el cual, además de que se cumplan determinadas condiciones materiales y procesales, se introdujo en el ordenamiento jurídico mexicano por la conjunción de dos tradiciones jurídicas, tanto la de origen hispánico, en el sentido de que toda persona debe ser oída y vencida en juicio, como la angloamericana en la cual se conformó y desarrolló el principio del debido proceso legal, consagrado expresamente en las enmiendas V y XIV de la Constitución Federal de los Estados Unidos: terminología, esta última, que se ha impuesto tanto en la doctrina como en la jurisprudencia mexicana.”*⁷

El derecho fundamental de acceso a la justicia implica que deben ser excluidos los impedimentos imposibles de subsanar a afecto de proveer los medios de defensa al individuo, situación que se corrobora con la jurisprudencia denominada *“ACCESO A LA JUSTICIA. LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES DEBEN EVITAR, EN TODO MOMENTO, PRÁCTICAS QUE TIENDAN A DENEGAR O LIMITAR ESE DERECHO.”*⁸

Otro de los principios que tiene su origen en el ámbito Internacional y que es de gran trascendencia , al constituirse como una garantía de los derechos del contribuyente, es el principio pro persona el cual tiene como fin “acudir a la norma más protectora y/o preferir la interpretación de mayor alcance de ésta al reconocer/garantizar el ejercicio de un derecho fundamental; o bien, en sentido complementario, aplicar la norma y/o interpretación menos restringida al establecer limitaciones/restricciones al ejercicio de los derechos humanos, es decir, el principio pro persona permite al juzgador o en su caso a la autoridad administrativa

⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, *DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO*, D.F., México, Universidad Autónoma de México, 1982, *TOMO III D*, p. 19.

⁸ Tesis I.4o.A. J/1 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 3, Enero de 2013, Pág. 1695.

establecer un criterio de interpretación que asegure el respeto y la observancia de los derechos humanos.”⁹,

II. DEL RECURSO DE REVOCACIÓN Y SU FORMA DE INTERPOSICIÓN.

Entre los recursos administrativos que tiene el contribuyente para defender sus derechos ante los actos y resoluciones de la autoridad tributaria destaca el recurso de revocación, el cual constituye un medio de defensa en materia tributaria procedente en contra de actos administrativos en materia fiscal federal y el cual tiene por objeto:

“(...) exponer los motivos que sustentan su inconformidad contra la determinación de la autoridad tributaria.

*Es importante señalar que la adopción de este medio de defensa representa el agotar una instancia administrativa, con la cual se espera que la autoridad, en un acto reflexivo, recomponga su resolución o acto recurrido, en aras de una tutela de legalidad a la que esta obligada. En cambio, en la demanda empleada ante los órganos jurisdiccionales, es el ejercicio de una acción litigiosa o de contienda administrativa”.*¹⁰

Luego entonces, al resolver un recurso de revocación la autoridad fiscal toma el carácter de juez y parte, al ser esta misma quien definirá la validez de la resolución o acto administrativo que en su caso haya emitido, para en su caso retrotraer o invalidar los efectos y consecuencias del mismo, restituyendo los derechos del contribuyente que en su caso se estimen violentados.

⁹CASTILLA, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia”, (Documento web) 2009. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5859/7763>
23 de noviembre de 2018

¹⁰ ORTEGA Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Procesal Fiscal*, D.F., México, editorial Porrúa, 2007, p. 15.

Hasta el ejercicio 2015, el Artículo 121 del Código Fiscal la Federación en concatenación con lo dispuesto en la Regla 2.18.1, preveía la opción para el contribuyente de realizar la presentación de un recurso de revocación por escrito o a través de buzón tributario.

Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio 2015.

“Artículo 121. El recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.

El escrito de interposición del recurso también podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, a través de los medios que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

(...)“¹¹

Resolución Miscelánea Fiscal para 2015

*“Regla 2.18.1. Para los efectos del artículo 121, segundo párrafo del CFF, **el recurso administrativo de revocación podrá presentarse a través de escrito libre que reúna los requisitos previstos en los artículos 18, 122 y 123 del citado ordenamiento**, ante la autoridad competente en razón del domicilio fiscal del contribuyente o la que emitió o ejecutó el acto. Asimismo, podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En este caso, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.”¹²*

(El énfasis me pertenece)

Ahora bien, el Artículo 121 del Código Fiscal la Federación vigente establece:

¹¹ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, 2015, artículo 121.

¹² MÉXICO: Resolución Miscelánea Fiscal, 2015, Regla 2.18.1.

“Artículo 121. El recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.

El escrito de interposición del recurso también podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, a través de los medios que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

(...)¹³

(El énfasis me pertenece)

No obstante, a la fecha, en las Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal no se encuentra previsto un medio alternativo de presentación del recurso de revocación, en caso de que un contribuyente se encuentre impedido de forma material para realizar su presentación a través de buzón tributario, tal y como aconteció con el promovente del juicio de amparo 49/2018 en materia administrativa quien derivado de una contingencia tuvo que realizar la presentación del recurso a través de oficialía de partes de la autoridad tributaria.

III. DEL BUZÓN TRIBUTARIO

El 08 de septiembre de 2013 el Titular del Ejecutivo Federal presentó una iniciativa de la Reforma Hacendaria mediante la cual se propuso la creación de una nueva figura denominada “Buzón Tributario”, regulada en el Código Fiscal de la Federación, la cual tenía como finalidad:

“(...) introducir nuevos procedimientos simplificados, que estimulen la incorporación a la formalidad y el cumplimiento de obligaciones tributarias.

¹³ MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, 2018, artículo 121.

Por otra parte, mediante el uso de tecnologías de la información y la comunicación, se otorgan facilidades para que los contribuyentes se inscriban en el registro federal de contribuyentes a través de Internet, y se establece la figura del buzón tributario, a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal, vía electrónica, con el consecuente incremento de la eficacia en sus gestiones, así como ahorro de tiempo y dinero (...).¹⁴

Por lo que posteriormente dicha iniciativa fue aprobada con sus adiciones por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, publicándose el día 29 de octubre de 2013 en la Gaceta Parlamentaria.

En este orden de ideas, el buzón tributario fue concebido como el medio de contacto entre la autoridad hacendaria y todos los contribuyentes, con la finalidad de simplificar la tramitología que deben llevar a cabo estos últimos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, situación que no aconteció con el promovente del del juicio de amparo 49/2018 objeto de estudio del presente, quien derivado de una contingencia, (las cuales por simple lógica, se estima devienen de las propias implicaciones del uso del buzón tributario, ya que es necesaria una computadora, acceso a internet, un portal habilitado, registro ante el padrón de contribuyente de la autoridad hacendaria, firma electrónica, entre otras) se vio impedido para realizar la presentación de su recurso de revocación a través del buzón tributario.

La regla 2.18.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, la cual se refiere a la forma de presentación del recurso de revocación establece:

“Para los efectos del artículo 121, segundo párrafo del CFF, el RECURSO DE REVOCACIÓN deberá presentarse de conformidad con la ficha de trámite 192/CFE “RECURSO DE REVOCACIÓN en línea presentado a través de buzón tributario”, contenida en el Anexo 1-A.”¹⁵

¹⁴ MÉXICO, DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal, 2013.

¹⁵ MÉXICO: Resolución Miscelánea Fiscal, 2018, Regla 2.18.1.

Por su parte, el ANEXO 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada el 22 de diciembre de 2017, establece como condición para la presentación del recurso de revocación contar con firma electrónica, lo que en consecuencia requiere contar con una cuenta de correo electrónico y contar con una unidad de memoria extraíble; y señala como información adicional que: *“las promociones y trámites de los sujetos que no se encuentren obligados a inscribirse en el RFC, las que se presenten ante las autoridades fiscales de las entidades federativas, así como los que no se encuentren obligados a tramitar la firma, se realizarán mediante escrito libre ante la unidad administrativa del SAT o de la entidad federativa que corresponda”*¹⁶, situación que en efecto resulta contradictoria con lo dispuesto en la Resolución Miscelánea Fiscal y el Código Fiscal de la Federación al propiciar incertidumbre jurídica en el contribuyente respecto del medio idóneo de presentación.

IV. DEL JUICIO DE NULIDAD

Otro de los medios de defensa al que tuvo que recurrir el promovente del juicio del juicio de amparo 49/2018, posterior a ser resuelto su recurso de revocación como “orientación jurídica”, fue el juicio contencioso administrativo también conocido como juicio de nulidad el cual:

“Es un procedimiento jurisdiccional, a través del cual, se da solución a una controversia legítima, por violación o desconocimiento de un derecho, entre los particulares y las autoridades administrativas federales, el cual determina a quien le asiste la razón y el derecho, dictando una resolución (sentencia).

*Con efectos declarativos, las sentencias que dicta este Tribunal en las cuales se sustenta su denominación, toda vez que este, de las formas que tiene para dictar sus sentencias en unas reconoce la validez y en otras declara la nulidad, de ahí que se le conozca como un Tribunal de Nulidades.”*¹⁷

¹⁶ MÉXICO, ANEXO 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada el 22 de diciembre de 2017. (Continúa en la Quinta Sección), 2018.

¹⁷ ORTEGA Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Procesal Fiscal D.F.*, México, editorial Porrúa, 2007, p. 199

En la ejecutoria de amparo 49/2018 el Tribunal Federal de Justicia Administrativa reconoció la validez de la “orientación jurídica”, razón por la cual el contribuyente tuvo realizar la presentación de un amparo directo, el cual constituye una garantía constitucional.

V. DEL JUICIO DE AMPARO DIRECTO COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL

El amparo directo, es un medio de defensa que se interpone directamente ante el tribunal que dictó la sentencia, el cual es resuelto por un Tribunal Colegiado de Circuito y tiene como finalidad:

“(…) la revisión de legalidad y/o constitucionalidad de una sentencia dictada por un tribunal ordinario.”¹⁸

Las razones por las cuales el juicio de amparo directo se constituye como una garantía constitucional, es porque busca imponer la supremacía constitucional al privar los actos y/o resoluciones que no se encuentren constreñidos a los preceptos de carácter constitucional (garantías de legalidad, debido proceso, audiencia, etc.), en el supuesto de que el Tribunal Colegiado conceda el amparo al promovente, el Tribunal de Justicia debe dictar una nueva sentencia conforme a lo estipulado por el propio Colegiado, o en su caso reponer el procedimiento en los términos previstos.

¹⁸ ÍDEM, p. 346.

CAPÍTULO SEGUNDO - CRÍTICA A LA EJECUTORIA DE AMPARO 49/2018 EN MATERIA ADMINISTRATIVA DESDE SU COHERENCIA INTERNA Y SU COHERENCIA MATERIAL.

I. CONTRADICCIÓN FORMAL ENTRE LA INTENCIÓN Y APLICACIÓN DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN REFERENCIA A LOS RECURSOS TECNOLÓGICOS COMO EL BUZÓN TRIBUTARIO Y LOS DERECHOS HUMANOS.

Entre las razones que tuvo el ejecutivo para hacer modificaciones al Código Fiscal de la Federación para la creación del “buzón tributario” se encuentran previstas las de introducir procedimientos simplificados que estimulen la incorporación a la formalidad y el cumplimiento de obligaciones fiscales de todos los contribuyentes, así como la de hacer eficientes las gestiones de las autoridades tributarias.

El diccionario de la Real Academia Española define la palabra “simplificar” de la siguiente manera:

1. tr. Hacer más sencillo, más fácil o menos complicado algo.

*(...).*¹⁹

De la anterior transcripción se advierte que la finalidad de implementar el buzón tributario consistió en hacer el empadronamiento de los contribuyentes y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, procedimientos más fáciles y sencillos, concretamente a través de la implementación de herramientas tecnológicas de la información que permitan lograr estos fines.

¹⁹ Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”. (Documento web) 2017.

<http://dle.rae.es/?id=Xvs3v6T>

23 de noviembre de 2018

A continuación, se muestra una tabla emitida por el INEGI que contiene los indicadores relativos a la disponibilidad y uso de las tecnologías de la información de la población en México en los años 2015, 2016 y 2017:

Indicadores sobre Disponibilidad y Uso de TIC	2015	2016	2017
Hogares con computadora como proporción del total de hogares	44.9	45.6	45.4
Hogares con conexión a Internet como proporción del total de hogares	39.2	47.0	50.9
Usuarios de computadora como proporción de la población de seis años o más de edad	51.3	47.0	45.3
Usuarios de Internet como proporción de la población de seis años o más de edad	57.4	59.5	63.9
Usuarios de computadora que la usan como herramienta de apoyo escolar como proporción del total de usuarios de computadora	51.3	52.2	46.8
Usuarios de Internet que han realizado transacciones vía Internet como proporción del total de usuarios de Internet	12.8	14.7	20.4
Usuarios de Internet que acceden desde fuera del hogar como proporción del total de usuarios de Internet	29.1	20.5	16.7

20

No se hace mención a la información de los años anteriores al ejercicio 2015 en virtud de que el muestreo realizado por el INEGI en esos ejercicios se llevaba a cabo con otro modelo metodológico, razón por la cual la contraposición de la información resultaría incoherente. No obstante a lo anterior, es fácil suponer que con el transcurso del tiempo el uso de las computadoras y el acceso a internet se ha facilitado, toda vez que han mejorado las condiciones para acceder a la tecnología, es decir, existe gran variedad de medios tecnológicos en el mercado, mayores opciones para la adquisición de los mismos y las redes

²⁰ Instituto Nacional de Estadística y Geografía, “Tecnologías de la información y comunicaciones”. (Documento web) 2017.

<http://www.beta.inegi.org.mx/temas/ticshogares/>

23 de noviembre de 2018

de comunicación han aumentado, lo que ha permitido incluso que en algunos estados el acceso a internet encuentre al alcance de los ciudadanos de forma gratuita, por lo que en consecuencia resulta lógico concluir que las cifras de los usuarios de computadoras y con acceso a internet han ido en aumento.

A pesar de ello, de dicha información se advierte que a la fecha de creación del buzón tributario, es decir, en el año 2014 menos de la mitad de la población en México eran usuarios de una computadora o tenían acceso a internet, cifras que aunque han ido acrecentándose, no permiten dejar pasar desapercibido que al año 2017 menos la mitad de la población en México no contaba con las herramientas indispensables (ser usuario de una computadora y tener acceso a internet, entre otras) para realizar la presentación de un recurso de revocación a través de Buzón Tributario, situación que en la práctica dificulta el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, contradiciendo en efecto la intención del legislador al proponer su creación.

Ahora bien, otra de las finalidades que tuvo la creación del buzón tributario fue la de hacer eficientes sus gestiones. El Diccionario de la Real Academia Española define la palabra “eficacia” de la siguiente manera:

1. *f. Capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado.*²¹

Categoricamente, el fin que tiene la imposición del tributo en concatenación con la implementación del buzón tributario es de carácter recaudatorio, es decir, consiste en obtener la mayor cantidad de ingresos posibles para sufragar la actividad que realiza el Estado.

En ese sentido el Servicio de Administración Tributaria dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la publicación del informe Tributario y de Gestión correspondiente al Segundo Trimestre de 2018, estableció que: “Durante el primer semestre de 2018, los ingresos tributarios no petroleros se ubicaron en 1 billón 558 mil 76.6 millones de pesos,

²¹ Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”. (Documento web) 2017.
<http://dle.rae.es/?id=EPOzi07>
23 de noviembre de 2018

esto es 92 mil 231.6 millones de pesos más que lo presupuestado en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), 6.3% mayor, con respecto al mismo semestre de 2017, los ingresos crecieron 1.1. en términos reales.”²² En ese sentido a fin de complementar lo previamente expuesto, se muestran dos graficas extraídas del mismo informe, la primera muestra el comparativo de los millones de pesos recaudados únicamente por cuanto ve a los Impuestos de ISR e IVA de los años de 2013 al 2018 y en la segunda se muestra una tabla comparativa de la recaudación obtenida, según el tipo de acto ejecutado por la autoridad fiscal relativa a enero-junio de los ejercicios 2017 y 2018:



Recaudación por tipo de actos
Enero-junio, 2017-2018
Millones de pesos

Concepto	2017	2018	Dif.	Var. Real (%)
Total	23,221.5	45,628.2	22,406.8	87.2
Entrevistas	7,706.4	19,683.7	11,977.3	143.4
Correo electrónico	10,566.1	19,985.9	9,419.8	80.3
Requerimientos	3,531.9	4,371.6	839.7	18.0
Cartas	321.9	169.0	-152.9	-50.0
Buzón tributario	930.2	1,317.2	387.0	34.9
Mensajes	165.1	101.0	-64.1	-41.7

Fuente: SAT

²² Servicio de Administración Tributaria, “Informe Tributario y de Gestión”. (Documento web) 2018. http://omawww.sat.gob.mx/transparencia/Documents/ITG%20do%20trimestre%202018_180828.pdf
23 de noviembre de 2018

Por cuanto ve al empadronamiento de los contribuyentes al Registro Federal de Contribuyentes se señala que: *“el crecimiento del padrón de contribuyentes continúa mostrando un gran dinamismo a junio de 2018, dicho padrón está conformado por 68.4 millones de contribuyentes, lo que significa un aumento de 6.9 millones de contribuyentes (11.2%) respecto al mismo mes de año anterior”*, y precisa que *“desde 2004 a junio de 2018, 12 millones 602 mil 8 contribuyentes han realizado el trámite de la e.firma.”*²⁴

Del análisis realizado a las gráficas antes previstas, se advierte que en comparación con el primer semestre del ejercicio 2017 existe un aumento de casi el 35% del ingreso recaudado mediante el buzón tributario, asimismo se advierte que el mayor ingreso de impuesto es recaudado a través de entrevistas y correo electrónico, no obstante lo anterior, en términos prácticos, el aumento del ingreso recaudado concuerda con la intención del legislador el implementar esta figura.

En ese mismo contexto, se infiere que apenas un 17.54% del total de los contribuyentes que se encuentran empadronados han tramitado su firma electrónica, es decir, poco más del 80% de los contribuyentes que se encuentran empadronados no cuentan con al menos una de las condiciones indispensables para la presentación de un recurso de revocación a través de buzón tributario.

Derivado de lo anterior, es claro que la ecuación de herramientas tecnológicas y recaudación fiscal ha traído ciertos beneficios al sistema recaudatorio mexicano. Sin embargo, es menester mencionar que si la intención de la autoridad tributaria va en el sentido de eficiencia y simplificación, eso tendría necesariamente que contener acciones que permitan ampliar las vías por las cuales los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones, además de las maneras por las cuales la autoridad se comunique con el

²³ *Ibidem*

²⁴ *Ibidem*

ciudadano, es decir, añadir a su catálogo de medios precisamente las herramientas electrónicas.

Sin embargo, esto se dio precisamente al revés, hablando concretamente del recurso de revisión, las maneras y vías para su interposición se limitaron exclusivamente a las derivadas de las herramientas tecnológicas, particularmente el buzón tributario, lo cual genera que en vez de añadir posibilidades a un catálogo, se restringen a solo una, la cual como ya observamos, en es la idónea en un país con las carencias económicas y tecnológicas de México. Concretamente, si la intención de la autoridad era sumar, las acciones que realizó al intentar sumar, simple y sencillamente restringieron.

II. CONSECUENCIAS DE LAS RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS

Las autoridades tributarias en términos de lo dispuesto en el Artículo 33 fracción I, inciso a), tienen la facultad de emitir “orientaciones jurídicas” las cuales tiene como finalidad explicar al contribuyente las disposiciones fiscales, el contenido de una orientación no es de carácter vinculatorio, por lo que no acarrea ninguna carga u obligación al particular, razón por la cual en sentido estricto no debiera afectar el interés jurídico de los contribuyentes.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa la orientación jurídica emitida por la autoridad tributaria a través de la cual se dio respuesta al Recurso de Revocación presentado mediante oficialía de partes de la propia autoridad, contraviene lo dispuesto en los Artículos 1, 8, 14 y 16 Constitucional, violentando en consecuencia el derecho de audiencia y debido proceso del contribuyente, lo anterior en virtud de que este último en ningún momento realizó la presentación de una solicitud de orientación o consulta (situación que pudo ser corroborada por la autoridad tributaria verificando los agravios formulados y la documentación aportada por escrito), por lo que en consecuencia dicha autoridad no se encontraba en aptitud de brindar una asesoría u orientación no requerida.

En adición a lo anterior, el contribuyente informó a la autoridad tributaria de la imposibilidad que tuvo de realizar la presentación del recurso de revocación vía buzón tributario, proporcionándole al efecto la captura de pantalla, en ese sentido, vale la pena establecer cuáles son los alcances de una “orientación” y una “petición”, ello con la finalidad de establecer el marco de legalidad al que se acogió la autoridad tributaria; al respecto el Diccionario de la Real Academia Española define dichos conceptos de la siguiente manera:

Orientar

(...)

2.- tr. *Dar a alguien información o consejo en relación con un determinado fin. U. t. c. prnl.*

(...)²⁵

Petición

1.- f. *Acción de pedir.*

(...)²⁶

Pedir

(...)

4.- tr. *Requerir algo, exigirlo como necesario o conveniente.*

5.- tr. *Querer, desear o apetecer.*

(...)²⁷

Luego entonces, de las anteriores transcripciones se concluye que en una “orientación” se solicita el consejo de un tercero sobre una cuestión en específico, mientras que en una petición se exige una cuestión determinada por así convenir a los intereses del solicitante.

²⁵ Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”. (Documento web) 2017.

<http://dle.rae.es/?w=orientar>

23 de noviembre de 2018

²⁶ IDEM

<http://dle.rae.es/?id=SpcrZIT>

23 de noviembre de 2018

²⁷ IDEM

<http://dle.rae.es/?id=SJF1xVQ>

23 de noviembre de 2018

Por su parte el Artículo 37 del Código Fiscal de la Federación en concatenación con lo dispuesto en el Artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece el procedimiento para resolver las peticiones que en su caso formulen los contribuyentes a las autoridades fiscales.

En ese sentido, el Recurso de Revocación ingresado por el contribuyente mediante oficialía de partes de la autoridad tributaria, constituyó una petición (un medio de defensa) y no así una orientación jurídica, lo anterior en virtud de que en el mismo el contribuyente hizo valer diversos agravios y solicitó a la autoridad tributaria dejara sin efectos la multa impugnada, precisando al efecto las razones por las cuales se encontraba imposibilitado para realizar la presentación mediante buzón tributario.

Tal como lo demuestra el expediente, el contribuyente no solicitó una opinión de la autoridad tributaria para conocer los medios de presentación del recurso de revocación e independientemente de la denominación que la autoridad haya dado a la respuesta recaída a su solicitud, dicha resolución fue en su perjuicio al no resolver de fondo su petición y dejando a al libre albedrío de la autoridad tributaria la situación jurídica del contribuyente, violentando su derecho de acceso a la justicia y la garantía de audiencia consagrada en el Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Derivado de la ejecutoria objeto de estudio del presente la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ombudsman de los derechos del contribuyente emitió el criterio jurisprudencial 48/2018 (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 24/08/2018) que a la letra reza:

“RECURSO DE REVOCACIÓN. SU PRESENTACIÓN POR ESCRITO, NO DEBE LLEVAR INDEFECTIBLEMENTE A SU DESECHAMIENTO. A juicio del Órgano Judicial, si bien el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación prevé que el recurso de revocación deberá presentarse a través del buzón tributario, su interpretación acorde a los derechos fundamentales de acceso a la justicia y a un recurso judicial, sencillo, rápido y efectivo, reconocidos en los artículos 17 Constitucional y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, debe ser en el sentido de que dicha norma no impone el desechamiento automático del recurso que sea presentado por escrito, sino que queda al prudente arbitrio de la autoridad del conocimiento, la

valoración de las circunstancias del caso, con el fin de determinar si existe algún impedimento material para dar trámite al recurso presentado por escrito, siendo destacable cuando se aduzca que no se cuenta con servicios de internet para acceder al buzón tributario, o bien si hubo algún obstáculo diverso que haya impedido su presentación por ese medio.”²⁸

Del anterior criterio se colige, que la autoridad tributaria no debe desechar de forma automática un recurso de revocación cuando este no se presente vía buzón tributario, ya que debe considerar las condiciones especiales del caso (si el contribuyente cuenta con una computadora, acceso a internet, etc.) ello de conformidad con el Artículo 17 Constitucional en concatenación con lo dispuesto en el Artículo 25 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos.

Asimismo, el Artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que las autoridades tributarias tienen la obligación de interpretar las normas relativas a los derechos humanos de conformidad con la propia Constitución y los Tratados Internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia, es decir, en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.²⁹

III. CONSECUENCIAS DEL CRITERIO DE LA SALA REGIONAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA AL DECLARAR LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.

Al resolver el juicio contencioso administrativo interpuesto contra la respuesta del recurso de revocación promovido por el contribuyente, la Segunda Sala estableció que si bien era cierto, dicha autoridad tributaria había sido omisa en resolver el recurso al no realizar un

²⁸ Criterios Jurisdiccionales y obtenidos en Recurso de Revocación (Documento web) 2018.
<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/criterios-jurisdiccionales>

23 de noviembre de 2018

²⁹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 2018, artículo 1

pronunciamiento formal, es decir, al no haber admitido, rechazado o haberlo tenido por no interpuesto, lo cierto era que dicho argumento no era suficiente para requerir a la autoridad para que admitiera el recurso de revocación presentando por el contribuyente.

De forma superficial, la emisión de dicha resolución puede parecer intrascendental o incluso constreñida a lo dispuesto por la norma jurídica, en este caso, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, este tipo de criterio en las resoluciones del Tribunal de Justicia Administrativa propician y permiten que las autoridades fiscales actúen en perjuicio de los derechos del contribuyente.

Lo anterior en virtud de que dicha resolución no solo no solventa de fondo la problemática o la dolencia del contribuyente (reconocer la invalidez de la multa fiscal), sino que además menoscaba la oportunidad que este tiene para recibir justicia de forma pronta y expedita, ya que en términos prácticos el contribuyente no solo no obtiene una resolución coherente a su petición, sino que además pierde el momento procesal oportuno para hacer valer sus agravios, es decir la autoridad tributaria aprovecha la oportunidad para emitir la “Orientación Jurídica” fuera de los plazos establecidos en la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo para recurrir dichos actos o resoluciones, por lo que si el contribuyente quisiese realizar la presentación a través de los medios precisados en la “Orientación Jurídica” la presentación sería rechazada por extemporánea, en razón de lo anterior el contribuyente se ve obligado a recurrir la respuesta recaída a su Recurso de Revocación ante otra instancia, lo que implica un desgaste de recursos económicos y retrasa de forma evidente su acceso a la justicia.

En adición a lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 1 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se encuentra obligado en su función jurisdiccional a preferir los derechos contenidos en la Carta Magna y en los Tratados Internacionales pues al ser derechos fundamentales “constituyen el núcleo básico, ineludible e irrenunciable, del status jurídico

del individuo”³⁰, anteponiéndolos a las disposiciones en contrario que se encuentren establecidas en normas de menor jerarquía (Código Fiscal de la Federación).

En ese sentido, aunque el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se encontraba imposibilitado para hacer una declaración general sobre la invalidez de la norma, es decir, del Artículo 121 del Código Fiscal de la Federación por cuanto ve a supeditar la admisión del recurso de revocación a la presentación a través de los medios precisados, lo cierto es que se encontraba obligado a dejar de aplicar lo dispuesto en dicho numeral al resultar en contradicción con los derechos y garantías procesales contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los tratados Internacionales, debiendo haberse incluso pronunciado de oficio.

En complemento a lo anterior, resulta aplicable lo dispuesto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis **“CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD”**³¹ y lo dispuesto en la tesis del Tribunal Fiscal de Justicia Administrativa denominada **“PARÁMETRO PARA EL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS”**³².

Así, se ha establecido como parámetro para la interpretación de la norma jurídica para las autoridades, en primer instancia, la observancia de los derechos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos así como en la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, los que a su vez se complementan con las disposiciones de los Tratados Internacionales en los que México sea parte y concluye con los criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos humanos derivados de las sentencias en las que

³⁰ LÓPEZ Nulia, Jaime Alberto & MOLINA Méndez, José Carlos. *Los derechos humanos y la garantía del amparo. Análisis histórico, doctrinal y jurisprudencial*. San Salvador. El salvador. Universidad Tecnológica. 2013. Pág. 75.

³¹ Tesis P. LXVII/2011 (9ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 1, diciembre de 2011, Pág. 535.

³² Tesis P. LXVIII/2011 (9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 1, diciembre de 2011, Pág. 551.

México haya sido parte, así como con los criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes de dicha Corte, cuando el estado mexicano no haya sido parte.

Consecuentemente queda delimitada la obligación del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de preservar el orden constitucional, los derechos emanados de la propia Constitución y los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos y los alcances de las declaratorias que al efecto pueden emitir sus integrantes.

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido los pasos a seguir para que los jueces puedan ejercer el control de convencionalidad: primero, iniciar con la interpretación en su sentido más amplio, lo que significa que el juez debe interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales México sea parte, favoreciendo en todo tiempo a los contribuyentes con la protección más amplia; segundo, seguir con una interpretación en sentido estricto, lo que significa que cuando haya varias interpretaciones jurídicamente válidas, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, se debe preferir la que hace a la norma acorde a los derechos humanos en comento; y, tercero, como último recurso en caso de que los dos anteriores no resulten útiles, la inaplicación de la ley.

A efecto de aplicar el control de Convencionalidad, la Segunda Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa debió advertir de oficio que la interpretación del Artículo 121 del Código Fiscal de la Federación efectuada por la autoridad tributaria iba más allá de los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Instrumentos Internacionales antes referidos, violentando los derechos de audiencia, debido proceso y legalidad del contribuyente.

Bajo esa tesitura vale la pena establecer los efectos que ha tenido en el ámbito de los derechos humanos la reforma del Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual en la parte que nos interesa a letra reza:

Artículo 17.-

(...)

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

(...)³³

Además, en la exposición de motivos el legislador manifestó que:

“Para hacer efectivo el derecho al debido proceso no basta con garantizar el acceso formal a un recurso, ni que en el proceso se produzca una decisión judicial definitiva. Señaló que un recurso se considera efectivo si es idóneo para proteger una situación jurídica infringida y da resultados o respuestas.

(...) en los términos empleados por la CIDH, el Estado tiene responsabilidad de establecer normativamente un recurso eficaz, pero también la de asegurar la debida aplicación de ese recurso por parte de las autoridades judiciales.

(...) Los juzgadores al interpretar los requisitos y formalidades procesales que prevén las leyes, deben tener presente la ratio de la norma y los principios pro homine e in dubio pro actione para evitar que aquellos impidan un enjuiciamiento de fondo.

(...)

*La incorporación explícita de este principio en la Constitución Federal busca que éste permee el sistema de justicia a nivel nacional, es decir, que todas las autoridades judiciales y con atribuciones materialmente jurisdiccionales del país (...)*³⁴

En la anterior adición, se encuentra el fundamento del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el procesal, el cual en términos generales constituye un mandato de carácter constitucional que tiene como finalidad que en las decisiones de las autoridades judiciales y de las de aquellas que materialmente tengan facultades con este mismo carácter (autoridades tributarias) prevalezca el fondo sobre la forma, situación que en el caso que nos

³³ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 2018, artículo 17.

³⁴ Cámara de Diputados LXIII Legislatura, “Gaceta Parlamentaria”. (Documento web) 2017.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2017/abr/20170428-XX.pdf>

23 de noviembre de 2018

ocupa no aconteció, pero no solo por el hecho de que la autoridad usando su facultad discrecional así lo decidiera, sino porque la ley ha dado la pauta para que esto suceda, pues la ley deficiente y restrictiva en cuanto a las maneras de presentación del recurso de revisión, sumada a una nula interpretación del artículo primero constitucional por parte de la autoridad administrativa en pro de la protección y respeto a los derechos humanos de manera universal, es que resulta precisamente la violencia a los derechos del gobernado, es decir, es un problema que a pesar de no recaer en su totalidad en la autoridad misma, pudo haber sido evitado por ella si esta hubiera cumplido con lo mandado por la Constitución.

CAPÍTULO TERCERO - LA OBSERVANCIA DE LAS GARANTÍAS PROCESALES DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Y JURISDICCIONALES.

I.- DE LAS IMPLICACIONES DE LA NORMA JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA.

Con fundamento en lo previamente establecido, sería fácil deducir que la ambigüedad del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación vulnera los parámetros establecidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos, ya que establece en su primer párrafo que el recurso de revocación debe presentarse a través de buzón tributario, mientras que en el segundo, señala que dicho recurso también puede enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que ejecutó el acto.

Se puede inferir que la interpretación y aplicación de lo dispuesto en los preceptos que conforman dicho numeral queda a libre albedrío de la autoridad tributaria, situación que en la práctica causa incertidumbre jurídica tanto al contribuyente como a la autoridad tributaria, así las cosas, el hecho de que una norma jurídica sea oscura o imprecisa no implica que esta debe ser considerada inconstitucional, ello en términos de lo dispuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien ha sostenido que esta situación supone un problema de constitucionalidad, sino más bien de legalidad.

Sirve para robustecer lo antes expuesto, los siguientes criterios jurisprudenciales: *“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES Y NO DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO AL QUE SE LE APLICAN”*³⁵, *“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS.”*³⁶ y *“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E*

³⁵ Tesis 2a./J. 182/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo XXVI, octubre de 2007, Pag. 246.

³⁶ Tesis 1a./J. 1/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, febrero de 2006, Pag. 357.

IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR.”.³⁷

Del estudio de los anteriores criterios se advierte que es precisamente derivado de la oscuridad en la norma jurídica que se han establecido modelos de interpretación en el sistema jurídico mexicano, lo anterior en virtud de que a la fecha no existe en nuestro ordenamiento jurídico un compilado de definiciones que permitan al contribuyente y a las autoridades administrativas y jurisdiccionales determinar un solo sentido a los preceptos jurídicos.

En efecto, a fin de dar certeza jurídica al contribuyente y delimitar el marco de actuación de la autoridad, la norma jurídica debería ser desde su creación clara y precisa, sin embargo, en la práctica dicha resulta en prácticas contra derechos humanos, en atención a los diversos factores que intervienen en su formación, interpretación y aplicación (personales, políticos, culturales, ideológicos, etc.), así las cosas, el error en la redacción de una norma jurídica producido por el legislador no puede acarrear en consecuencia su inconstitucionalidad.

Luego entonces, para definir el marco de aplicación de la norma jurídica las autoridades administrativas y jurisdiccionales se ven obligadas a adoptar los modelos de interpretación del sistema jurídico mexicano, lo que a mi criterio constituye una carga extraordinaria a las funciones que primigeniamente tienen designadas.

A fin de establecer las razones por las cuales se consideran cargas extraordinarias, es necesario definir las atribuciones que tienen conferidas las autoridades fiscales, en el caso que nos ocupa se trata del Servicio de Administración Tributaria, el cual se constituye como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene por objeto aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, su principal atribución consiste en recaudar impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios.

³⁷ Tesis 1a./J. 117/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, Pag. 267.

Aunque dentro de las atribuciones secundarias que se encuentran conferidas a las áreas administrativas del Servicio de Administración Tributaria se encuentran las de interpretar las disposiciones fiscales y aduaneras, lo cierto es que dicha situación dificulta la ejecución de su actividad recaudatoria, toda vez que como se ha precisado en párrafos anteriores, tanto el contribuyente como la propia autoridad tributaria se ve en un dilema al momento de realizar la aplicación de la norma jurídica, ello en virtud de que la autoridad debe constreñir su marco de actuación a lo dispuesto en ley (Código Fiscal de la Federación) mientras que el contribuyente pone en tela de juicio si la aplicación de la norma conforme a lo indicado por la autoridad es violatorio de su esfera jurídica de derechos.

II.- DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.

No obstante lo previamente expuesto, aunque en efecto la norma jurídica no resulta inconstitucional, lo cierto es que la interpretación que realizan las autoridades tributarias para la aplicación del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación puede contravenir lo dispuesto en los artículos 1 y 8° Constitucional, al impedir que el contribuyente reciba una respuesta coherente a su petición, es decir, reciba la admisión, rechazo o tener por no presentado el recurso de revocación presentado por escrito, ello en virtud de que queda sometido su derecho de acceso a la justicia al obligar a realizar la presentación de su medio de defensa en formato digital, aun tomando en consideración que en México existe un alto porcentaje de contribuyentes que se encuentran impedidos por diversas situaciones (no cuentan con equipo de cómputo, acceso a internet, energía eléctrica, recursos económicos para contratar la asesoría de una persona capacitada, etc.) para realizar la presentación conforme a lo dispuesto en dicho precepto legal.

En el artículo 8° de la Constitución se encuentra contenido el derecho de petición, el cual se traduce en la obligación que tienen las autoridades tributarias para contestar las peticiones que realicen los gobernados siempre que estas sean formuladas por escrito, de manera pacífica y respetuosa; de ahí que, a toda petición debe recaer un acuerdo por escrito de la

autoridad a quien se haya dirigido, la cual a su vez tiene la obligación de darla a conocer al peticionario en el término más breve.

De dicho precepto constitucional se derivan los siguientes lineamientos:

- a) Que los funcionarios y empleados públicos deben respetar el derecho de dar respuesta a toda petición.
- b) No obstante tal derecho, estarán exentos de hacerlo cuando los particulares no lo hagan por escrito y de manera respetuosa; o que tratándose de materia política no sean requeridos por ciudadanos de la República.
- c) Que a toda solicitud deberá recaer un acuerdo por escrito de la autoridad a quien se haya dirigido éste.
- d) Que se deberá dar a conocer al peticionario en un plazo breve la respuesta, precisamente por la autoridad ante quien se ejercitó el derecho, y no por autoridad diversa.
- e) Que no existe obligación de resolver en determinado sentido, esto es, el ejercicio del derecho de petición no constriñe a la autoridad ante quien se formuló, a que provea necesariamente de conformidad lo solicitado por el promovente, sino que está en libertad de resolver de conformidad con los ordenamientos legales que resulten aplicables al caso.

En el caso que nos ocupa, no puede pasar desapercibido que el contribuyente realizó la presentación del recurso de revocación, en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 8 de la Carta Magna, luego entonces es inobjetable que con tal acción generó en su favor el derecho de recibir una respuesta congruente con su petición.

La autoridad tributaria no puede dejar de observar lo dispuesto en los Artículos 1, 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en los cuales se encuentran previstos el mínimo de requisitos a los que deben constreñir su marco de actuación en concatenación con el Artículo 8 del mismo ordenamiento referente al derecho de petición, es decir, la autoridad tributaria no puede establecer que a través de una “Orientación Jurídica” se da atención a la petición del contribuyente, ello en virtud de la interrelación que guardan los derechos humanos, esto es, de la íntima relación que tienen

entre sí, luego entonces la violación del derecho petición implica en consecuencia la inobservancia del derecho al debido proceso y así sucesivamente.

Para ello resulta apto establecer que la garantía de debido proceso es aplicable a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional, ya sea formal o material pues permite que los contribuyentes tengan una adecuada defensa antes de que las autoridades modifiquen en forma definitiva su esfera jurídica, luego entonces, las autoridades tributarias en el ámbito de sus competencias no se encuentran excluidas de respetar y aplicar las garantías procesales, buscando en todo momento el respeto en su máxima expresión de los derechos humanos.

Las resoluciones emitidas por las autoridades tributarias deben atender de fondo las peticiones del contribuyente, lo que ciertamente no significa que siempre debe ser lo más favorable a sus intereses, sino más bien implica que la autoridad tributaria debe realizar el estudio profundo del caso y atender a las condiciones específicas del mismo, procurando siempre el respeto de los derechos humanos.

En la resolución emitida como “Orientación Jurídica” del recurso de revocación presentado por el contribuyente a través de oficialía de partes, la autoridad tributaria fue omisa en atender la realidad de los hechos (no se analizaron las circunstancias específicas del caso) y fue emitida una “resolución” en perjuicio de la esfera jurídica de los derechos del contribuyente, dilatando su oportunidad de acceder a la justicia, al ser privado del derecho que tenía para interponer un recurso de revocación e impugnar los actos que estimó violatorios de sus derechos humanos ello con fundamento en los multicitados Artículos 1, 8, 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los que resultaron aplicables del Código Fiscal de la Federación.

Si bien es cierto el análisis y trámite de las promociones que presenta el contribuyente implican fuertes cargas administrativas y laborales para las autoridades tributarias, dicha situación no puede en consecuencia coartar su derecho de acceso a la justicia, en ese sentido vale la pena señalar que la autoridad tributaria ha establecido diversas medidas por cuanto ve a la recepción de promociones, en primera instancia para mejorar la atención y tiempo de

respuesta de las peticiones efectuadas por los contribuyentes, entre las que se encuentran asignar Oficialías de Partes a cada Administración Desconcentrada a efecto de que sea la autoridad especializada en la materia la que resuelva la petición del promovente y en segunda, a fin de desahogar cargas laborales y deslindarse de las consecuencias jurídicas que implica la recepción de promociones, en la práctica las autoridades tributarias han establecido criterios internos para la recepción de promociones, instruyendo al personal de oficialía de partes a negarse a recibir las promociones de los contribuyentes cuando de un análisis somero se advierta que la presentación de dicha promoción puede acarrear consecuencias jurídicas para el área que recibe la información, por ejemplo, cuando se recibe en la Administración Desconcentrada de Recaudación un escrito a través del cual un contribuyente desvirtúa los hechos u omisiones consignados en las actas parciales de una visita domiciliaria de la cual está por fenecer el plazo de la autoridad para la conclusión de la misma, la autoridad receptora se verá comprometida a transmitir al área correspondiente la documentación y/o información proporcionada a efecto de que esta última pueda realizar la valoración correspondiente, dificultando en a la conclusión de la visita domiciliaria o incluso comprometiendo la legalidad de los actos emitidos; en adición a lo anterior otra condicionante que han establecido, es obligar al contribuyente a realizar la presentación en la oficialía de partes designada coartando en consecuencia su derecho de petición.

En conclusión a lo antes expuesto, se infiere que en términos de lo dispuesto por los numerales 1, 8, 14, 16 y 17 Constitucional, la autoridad tributaria debe a pesar de las consecuencias jurídicas que ello acarrea, recibir y atender en los términos previstos las promociones presentadas por los contribuyentes, esto es, el personal de oficialía de partes no puede realizar una valoración previa de las peticiones efectuadas y condicionar su recepción; segundo, la autoridad tributaria debe establecer criterios para la aceptación y solvencia de las peticiones efectuadas por el contribuyente, ya que puede ser diferente el tiempo de respuesta que debe otorgarse a cada petición, esto es, no es lo mismo el tiempo de respuesta de un escrito de solicitud de prescripción el cual se puede extender a tres meses a la resolución de un escrito de ofrecimiento de garantía del interés fiscal, el cual de no ser resuelto a la brevedad implicaría un menoscabo a la esfera de derechos del contribuyente. En ese sentido, considero que con fundamento en el Artículo 8 Constitucional el contribuyente puede realizar

la presentación de un recurso de revocación por escrito, siempre y cuando, se cumplan con los lineamientos que del mismo derivan.

III.- DEL MARCO DE ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS.

La autoridad tributaria manifestó a la Sala Regional del Tribunal de Justicia Administrativa que el contribuyente fue omiso en realizar la presentación del Recurso de Revocación mediante buzón tributario en términos de lo dispuesto en el Artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en ese sentido, es necesario establecer que la emisión, aplicación y ejecución de los actos de las autoridades administrativas están constreñidas a lo dispuesto en ley, es decir las autoridades tributarias tienen una potestad que normativamente se encuentra delimitada, de forma que sólo pueden hacer lo que el orden jurídico les faculta para hacer, es decir, carecen de poderes genéricos o indeterminados, lo anterior a fin de preservar los principios constitucionales de legalidad y audiencia previstos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de lo contrario la falta u omisión de alguno de los requisitos de formalidad señalados en el orden jurídico, puede conllevar a que las resoluciones o actos que emitan se tilden de ilegales.

Debe considerarse que todo acto de autoridad nace a la vida jurídica con presunción de validez, pues de lo contrario se generaría inseguridad jurídica para los gobernados y arbitrariedad e injusticia por parte de las autoridades.

Asimismo, la aplicación del principio pro homine y el control de convencionalidad en los términos precisados en los capítulos que anteceden, no implica que la autoridad tributaria deba desconocer los presupuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia de los medios de defensa, pues para la correcta y efectiva protección a los derechos del contribuyente el Estado debe establecer presupuestos y fijar un criterio de admisibilidad, de lo contrario, se generaría incertidumbre jurídica derivado del margen de aplicación de los derechos humanos.

Sirve para robustecer lo antes expuesto, el criterio jurisprudencial denominado: “PRINCIPIO PRO HOMINE Y CONTROL DE CONVENCIONALIDAD. SU APLICACIÓN NO IMPLICA EL DESCONOCIMIENTO DE LOS PRESUPUESTOS FORMALES Y MATERIALES DE ADMISIBILIDAD Y PROCEDENCIA DE LAS ACCIONES.”³⁸.

Aunque la actuación de la autoridad al resolver el Recurso de Revocación como “Orientación Jurídica” fue contraria a lo dispuesto en los Artículos 1, 8, 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por los términos antes precisados, lo cierto es que dicha determinación tiene en efecto una justificación y es el acato a lo dispuesto en la norma jurídica.

En ese sentido y derivado de las complicaciones que tiene la presentación de un medio de defensa a través de los medios tecnológicos para el común de la población en México, la autoridad tributaria en términos de las facultades conferidas por el Congreso de la Unión para determinar los componentes técnicos o variables de una norma tributaria a través de la emisión de Reglas de Carácter General debería establecer supuestos de excepción para la presentación del recurso de revocación por escrito, incluyendo a los contribuyentes de los cuales se advierta que se encuentran materialmente imposibilitados para realizar la presentación a través de los medios digitales, esto es, que no se encuentren empadronados en el Registro Federal de Contribuyentes, que no tengan firma electrónica, que tengan su domicilio fiscal ubicado en comunidades sin acceso o difícil acceso a los medios tecnológicos, que nunca hayan presentado declaraciones, etc., ello en aras de tutelar los derechos humanos y garantías procesales establecidos en la Constitución y los Tratados Internacionales.

Luego entonces, dicha situación contribuiría a que la petición de aquellos que se encuentran limitados por sus condiciones a realizar la presentación de un medio de defensa a través de los medios digitales sea resueltas de fondo en los términos establecidos al efecto

³⁸ Tesis VI.3o.A. J/2 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 2, febrero de 2013, Pág. 1241.

en el Código Fiscal de la Federación (términos breves en comparación con los términos de las instancias jurisdiccionales) tutelando en consecuencia el derecho de acceso a la justicia de los contribuyentes, asimismo, en términos de lo dispuesto en ley y evitando el retraso o negativa en la administración de justicia al tener que realizar la interpretación de una norma, la autoridad tributaria podría evitar dar trámite a los recursos de revocación de aquellos contribuyentes para los cuales no se configure una excepción en su presentación a través de los medios digitales, esto en aras de propiciar el uso de los medios tecnológicos, lo que en consecuencia se traduce en el ahorro de recursos humanos y económicos para la autoridad tributaria, evitando que el contribuyente se vea obligado a recurrir a otras instancias a efecto de se confirme o niegue la validez de un acto o resolución emitida por la autoridad tributaria que estima violatorio de su esfera jurídica de derechos.

IV.- DEL MARCO DE ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES JURISDICCIONALES.

Del estudio de la ejecutoria de amparo 49/2018 en materia administrativa, se advierte el ejercicio de interpretación que realiza tanto el Tribunal de Justicia Administrativa como los Tribunales Colegiados de Circuito, en ese sentido considero que la interpretación que realiza el Tribunal de Justicia Administrativa trasciende en perjuicio de los contribuyentes su esfera de derechos, contraviniendo principios precisados en la Constitución y Tratados Internacionales.

Entre las justificaciones que establece el Tribunal de Justicia Administrativa para no aplicar y respetar los derechos humanos en su expresión más amplia a favor del contribuyente es establecer que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido los pasos para llevar a cabo el control de convencionalidad, sin embargo considero que dicho Tribunal ha sido omiso en procurar de oficio el respeto a los derechos humanos y garantías procesales conforme a dicho criterio, estableciendo que en la presentación de la demanda el contribuyente es omiso en precisar la violación del precepto constitucional que estima violentado imposibilitándolo para realizar el estudio del mismo, luego entonces, la autoridad jurisdiccional ha modificado la intención del Alto Tribunal que consistente en establecer un

modelo de interpretación respetuoso de los preceptos Constitucionales, para permitir que se vulneren los derechos del contribuyente hasta en tanto este no realice la presentación de un amparo.

Resulta inverosímil lógicamente hablando, que el contribuyente se encuentre constreñido a dar cumplimiento a sus obligaciones conforme lo dispuesto en la Constitución y en las normas que de ella emanan, mientras que para el Tribunal Federal de Justicia Administrativa es necesario que el contribuyente invoque el precepto constitucional violentado para que este realice un control de convencionalidad, a efecto de declarar la validez del acto o resolución de la autoridad tributaria.

En ese sentido, vale la pena establecer, que el criterio de interpretación de la norma jurídica a la luz de los derechos humanos que realiza el Tribunal Federal de Justicia Administrativa favorece por completo a las autoridades tributarias en el sentido de respaldar la validez de sus actos o resoluciones aun cuando estos de forma evidente sean violatorios de derechos humanos.

El criterio del Tribunal Colegiado de Circuito constituye un parte aguas en el respeto y aplicación de los derechos humanos y garantías procesales del contribuyente, sobreponiendo el fondo sobre la forma en aras de procurar el acceso a la justicia del propio contribuyente, en ese sentido concuerdo con el criterio establecido en la ejecutoria por el Tribunal Colegiado, sin embargo, no pasa desapercibido, que a efecto de obtener dicha resolución, el contribuyente tuvo que agotar las instancias previas, retrasando su acceso a la justicia.

Asimismo, es importante establecer que dicho criterio es novedoso toda vez que en el pasado cuestiones similares habían sido resultas desfavorablemente a los interés de los contribuyentes, lo que deja de manifiesto que los mecanismos para garantizar los derechos humanos se encuentran en constante evolución y aunque aún existen muchas deficiencias en el sistema jurídico mexicano para la administración de justicia a la luz de derechos humanos (son requeridos conocimientos técnicos, implica un desgaste de recursos económicos para el promovente y en algunos casos los tiempos de respuesta son muy largos), el tomar en

consideración el respeto a los derechos humanos conforme a las prácticas de otros países y el estudio de los mismos ha propiciado para las autoridades jurisdiccionales una postura más proteccionista de los mismos.

Conclusiones:

El respeto a los derechos humanos radica en establecer los estándares mínimos para procurar el respeto a la dignidad de los seres humanos por el simple hecho de ser personas, así las cosas, aunque el marco de aplicación de los derechos humanos ha evolucionado, lo cierto es que aun existen áreas de oportunidad en el sistema jurídico mexicano.

De la interpretación en conjunto que se hace de los Artículos 1, 8, 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha sido posible extraer las denominadas “garantías procesales”, las cuales constituyen el mínimo de condiciones que deben ser tomados en consideración en un procedimiento de carácter jurisdiccional, lo que es aplicable tanto para las autoridades jurisdiccionales como por las autoridades administrativas.

Así las cosas, el respeto a las garantías procesales y los derechos humanos, atiende a diversos factores entre los que destacan las reformas a la propia Constitución, la adhesión de México a instrumentos de carácter Internacional y la adopción de figuras de otros países tales como “el exceso ritual manifiesto”.

En ese sentido, vale la pena establecer la intención del legislador al implementar el “buzón tributario” como mecanismo de comunicación entre las autoridades tributarias y el contribuyente el cual tenía como propósitos establecer procedimientos simplificados para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, fomentar el empadronamiento de los contribuyentes y eficientar la recaudación, así las cosas derivado del estudio del caso, ha quedado manifiesto que las cifras de ingresos recaudados por las autoridades ha ido en aumento al igual que los contribuyentes que se han incorporado a la formalidad, no obstante por cuanto ve a la simplificación de los procedimientos las condiciones del común de la población en México no han apoyado a que estos cumplan en términos de lo establecido en la norma jurídica.

Por otro lado, también resulta apto establecer que la falta de precisión en la norma jurídica a imposibilitado que las autoridades administrativas se pronuncien a la luz de los derechos humanos, ello en virtud de que su marco de actuación se encuentra delimitado al principio

de legalidad, lo que en consecuencia retrasa de forma evidente el derecho al acceso a la justicia que tienen los contribuyentes.

Ahora bien por cuanto ve al criterio del Tribunal de Justicia Administrativa, ha quedado manifiesto que es tendiente a respaldar los actos y resoluciones de la autoridad tributaria justificando su marco de actuación en el respeto a los preceptos Constitucionales, no obstante dicho criterio no atiende a las necesidades de una sociedad que propone el respeto a los derechos humanos en su expresión más amplia, propiciando que el contribuyente se vea obligado a recurrir a otras instancias para la resolución de fondo de su dolencia, causando en consecuencia un menoscabo en su esfera jurídica de derechos.

Y por último se precisa, que el criterio establecido por el Tribunal Colegiado de Circuito establecido en la ejecutoria del juicio de amparo 49/2018 en materia administrativa fomenta el respeto a los derechos humanos del contribuyente, lo que deja en evidencia los efectos de las reformas Constitucionales y la adhesión a los instrumentos de carácter internacional.

Bibliografía:

- AVENDAÑO González, Luis Eusebio Alberto, *La dogmática de los derechos fundamentales en el siglo XXI. Un estudio reciente a cargo de la Suprema Corte de Justicia en México*, D.F., México, UAQ, 2014.
- GUASTINI, Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, D.F., México, Doctrina Jurídica Contemporánea, 2001.
- LÓPEZ Nulia, Jaime Alberto & MOLINA Méndez, José Carlos. *Los derechos humanos y la garantía del amparo. Análisis histórico, doctrinal y jurisprudencial*. San Salvador. El salvador. Universidad Tecnológica. 2013.
- ORTEGA Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Procesal Fiscal*, D.F., México, editorial Porrúa, 2007.

Jurisprudencia:

- Tesis P. LV/92. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo II, Mayo de 1992, Pág. 34.
- Tesis 1a. LXXV/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 1, Marzo de 2013, Pág. 881
- Tesis I.4o.A. J/1 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 3, Enero de 2013, Pág. 1695
- Tesis P. LXVII/2011 (9ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 1, diciembre de 2011, Pág. 535.
- Tesis P. LXVIII/2011 (9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 1, diciembre de 2011, Pág. 551.
- Tesis 2a./J. 182/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo XXVI, octubre de 2007, Pag. 246.
- Tesis 1a./J. 1/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII , febrero de 2006, Pag. 357.

- Tesis 1a./J. 117/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, Pag. 267.
- Tesis VI.3o.A. J/2 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 2, febrero de 2013, Pág. 1241.

Diccionarios:

- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, *DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO*, D.F., México, Universidad Autónoma de México, 1982, *TOMO III D*, p. 19.

Leyes:

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, 2018.
- CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS SUSCRITA EN LA CONFERENCIA ESPECIALIZADA INTERAMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, 1969.
- MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, 2015.
- MÉXICO: Resolución Miscelánea Fiscal, 2015.
- MÉXICO: Código Fiscal de la Federación, 2018.
- MÉXICO, DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal, 2013.
- MÉXICO: Resolución Miscelánea Fiscal, 2018.
- MÉXICO, ANEXO 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada el 22 de diciembre de 2017. (Continúa en la Quinta Sección), 2018

Red Internacional (Internet):

- CASTILLA, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia”, (Documento web) 2009.

<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5859/7763>

23 de noviembre de 2018.

- Real Academia Española, “Diccionario de la lengua española”. (Documento web) 2017.

<http://dle.rae.es>

23 de noviembre de 2018

- Instituto Nacional de Estadística y Geografía, “Tecnologías de la información y comunicaciones”. (Documento web) 2017.

<http://www.beta.inegi.org.mx/temas/ticshogares/>

23 de noviembre de 2018

- Servicio de Administración Tributaria, “Informe Tributario y de Gestión”. (Documento web) 2018.

http://omawww.sat.gob.mx/transparencia/Documents/ITG%20do%20trimestre%202018_180828.pdf

23 de noviembre de 2018

- Criterios Jurisdiccionales y obtenidos en Recurso de Revocación (Documento web) 2018.

<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/criterios-jurisdiccionales>

23 de noviembre de 2018

- Cámara de Diputados LXIII Legislatura, “Gaceta Parlamentaria”. (Documento web) 2017.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2017/abr/20170428-XX.pdf>

23 de noviembre de 2018

ANEXO:

Ejecutoria de amparo 49/2018 en materia administrativa.