

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES**

MAESTRÍA EN IMPUESTOS



**TRABAJO TERMINAL PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN
IMPUESTOS**

**“EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD
COMO MEDIDAS DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN
LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS MISCELÁNEA FISCALES”**

PRESENTA: JOSÉ RUBÉN ROSAS NICIFORE

DIRECTOR DE TESIS: DR. ALEJANDRO SÁNCHEZ SÁNCHEZ

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES

MAESTRIA EN IMPUESTOS



CONSTANCIA DE APROBACION

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. JOSE RUBEN ROSAS NICIFORE**

con el tema “**EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD COMO MEDIDAS DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS MISCELÁNEA FISCALES**”

para obtener el **GRADO de Maestro en Impuestos.**

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

Ensenada B.C., a 11 de septiembre 2018.

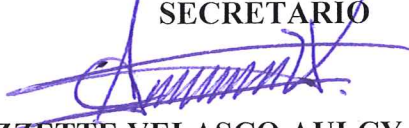
Director del trabajo terminal


DR. ALEJANDRO SANCHEZ SANCHEZ
PRÉSIDENTE

Sinodo


MC MARIA DEL MAR OBREGON ANGULO
SECRETARIO

Sinodo


DRA. LIZZETTE VELASCO AULCY
VOCAL

DEDICATORIAS:

A mis padres, Katy y Rubén, quiénes sin escatimar esfuerzos me enseñaron con su ejemplo el verdadero significado de esfuerzo y perseverancia, impulsándome para cumplir con esta meta, que gracias a ustedes pude lograr, Mamá tú me enseñaste a pelear contra la adversidad, a levantarme después de cada tropiezo; pero sobre todo por enseñarme a ver lo maravillosa que es la vida y sobre todo al siempre tener una sonrisa en el rostro; Papá me enseñaste a ser perseverante y paciente, a alcanzar mis metas y ver que cada problema tiene solución, sin duda alguna este logro es de ustedes.

A mi hermano Andrés, por ser mi amigo incondicional, y un ejemplo de lealtad y complicidad.

AGRADECIMIENTOS:

A mis abuelos, porque cada uno de ellos ha contribuido en todo aspecto para ayudarme a alcanzar mi objetivo, con amor sincero.

A la Universidad Autónoma de Baja California, por acogerme como orgullosamente cimarrón, donde se me permitió realizarme profesionalmente y enriquecerme como persona.

Al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, por impulsar el proyecto de investigación.

A mi mentor el Dr. Pedro Hernández Ordaz, por incursionarme en esta bella rama del Derecho Fiscal.

A mi director de tesis el Dr. Alejandro Sánchez Sánchez, por incursionarme en la directriz del tema abordado.

A mis maestros, por compartirme sus conocimientos de la manera más accesible posible.

RESUMEN.

Derivado de la emisión de criterios por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al establecer mediante reglas de carácter general disposiciones de observancia general para los contribuyentes que deben de acatar, sin embargo el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 33 establece que dichas cargas y obligaciones nunca superarán a lo establecido en la ley, es decir; si una ley no establece dentro de su ordenamiento legal el establecer una carga igual o menor a la que establece una Reglas Miscelánea Fiscal, se considerará que la miscelánea no deberá tener valor jurídico alguno, sin embargo en la práctica sucede que las autoridades fiscales hacen caso omiso a dicha disposición imponiendo a los contribuyentes mayores cargas y obligaciones a las que establece la ley, por lo cual el punto de partida en la presente investigación aborda puntos finos y específicos del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad “Ex officio” específicamente en cuanto al principio pro persona o también denominada principio pro Homine, ello en virtud de que los Derechos Humanos y su debida aplicación serán parte elemental en el presente estudio debido a que su aplicación debe de imperar ante cualquier disposición establecida en ordenamientos jurídicos, reglamentarios e incluso constitucionales.

Palabras clave: Reglas de carácter general, Cargas y Obligaciones, Control Difuso de Constitucionalidad y Convencionalidad “ex officio”, Derechos Humanos, Principio Pro Homine, Principio de Interpretación Conforme, Leyes.

ABSTRACT:

Derived from the issuance of the criteria by the Ministry of Finance and Public Credit within the framework of the general rules of general compliance provisions for taxpayers who must comply, Such charges and obligations will never exceed what is established by law, that is to say; If a law does not establish within its legal system to establish a charge equal to or less than that established by a Miscellaneous Tax, the miscellaneous are considered to have no legal value whatsoever, however in practice it happens that the tax authorities ignore I omit to say provision by imposing on the taxpayers greater burdens and obligations to

which the law establishes, so that the starting point in the present investigation on the fine and specific points of diffuse control of constitutionality and conventionality "ex officio" specifically As regards the principle pro person or also called pro homine principle, by virtue of which human rights and its due application in part present in the present study because its application must prevail before any provision established in legal, regulatory And constitutional.

Key words: General Character Rules, Charges and Obligations, Diffuse Control of Constitutionality and Conventionality "ex officio", Human Rights, Principle Pro Homine, Laws.

ÍNDICE

CAPÍTULO I 8

I.1 INTRODUCCIÓN	8
I.1 ANTECEDENTES	9
I.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	26
I.3 PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	27
I.3. PREMISA	27
I.4 OBJETIVOS	28
1.4.1 GENERAL	28
1.4.2 ESPECÍFICO	28
I.5 IMPORTANCIA DEL ESTUDIO	29
I.6 LIMITACIONES DEL ESTUDIO	30
1.7 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS	30
CAPÍTULO II	32
II. MARCO TEÓRICO	32
II.1 MARCO HISTORICO	32
II.1.1 GENERALIDADES	32
II.1.2 ÉPOCA ANTIGUA	33
II.1.3. ÉPOCA ACTUAL	37
II.2. MARCO CONCEPTUAL	40
II.2.1. TRATADO INTERNACIONAL	40
II.2.2 DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO	40
II.2.3. PRINCIPIOS EN LA INTERPRETACIÓN	41
II.2.4. PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN CONFORME	41
II.2.5. PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN PRO PERSONAE	42
II.2.6. INTERPRETACIÓN EN EL DERECHO FISCAL	42
II.2.19 JURISPRUDENCIA	48
II.2.20 PRINCIPIO DE GENERALIDAD EN MATERIA FISCAL	49
II.2.21 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD EN MATERIA FISCAL	49
II.2.22 FUENTE DE UNA CONTRIBUCIÓN	50
II.2.23 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN AL GASTO PÚBLICO.	50
II.3 MARCO NORMATIVO	50
II.3.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	50
II.3.3. RECOMENDACIONES DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS ..	51
II.3.4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA	51
2.3.5. JURISPRUDENCIA	52
II.3.7. REGLAS MISCELANEAS FISCALES	53

II.3.8. CRITERIOS NORMATIVOS DEL SAT	53
II.3.9. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO	53
II.4 MARCO CONTEXTUAL.....	53
CAPÍTULO III.....	58
III. METODOLOGÍA.	58
III.1. DEFINICIÓN DEL SUJETO DE ESTUDIO	63
III.2. PREMISA DE TRABAJO	63
III.3. DISEÑO DEL INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS	64
III.4. MÉTODO DE MUESTREO Y DEFINICIÓN DE LA MUESTRA.....	64
III.5. DISEÑO DEL TRABAJO DE CAMPO.....	65
III.6. TÉCNICA DE TABULACIÓN Y ANÁLISIS ESTADÍSTICO.....	65
CAPÍTULO IV.....	66
IV. RESULTADOS	66
IV.1 ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	66
IV.1.1 ENTREVISTAS APLICADAS	66
IV.1.2 COMPARATIVO DE LEYES	69
IV.1.3 APLICACIÓN DEL MÉTODO DE MUESTREO CONSISTENTE EN LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA JURÍDICA DE BAJA CALIFORNIA “3” QUE RESUELVEN LAS RESOLUCIONES DETERMINANTES DEL CRÉDITO FISCAL EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE AUDITORÍA FISCAL DE BAJA CALIFORNIA “3”	70
IV.1.3 APLICACIÓN DEL MÉTODO DE MUESTREO CONSISTENTE EN LAS SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA, QUE RESUELVE RESPECTO A LA OMISION DE LA ADMINISTRACIÓN JURÍDICA PARA ENTRAR AL ESTUDIO DE LA CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD DE LA NORMA QUE SE RECLAMA INCONSTITUCIONAL Y/O INCONVENCIONAL	71
IV.2 COMPROBACIÓN DE RESULTADOS.	72
CAPÍTULO V.....	74
V. CONCLUSIONES, INTERPRETACIONES Y RECOMENDACIONES.....	74
V.1 INTERPRETACIONES	74
V.1.1. INTERPRETACION A ENTREVISTAS APLICADAS	74
V.1.2 INTERPRETACIONES A COMPARATIVO DE LEYES	76
V.2 CONCLUSIONES.....	76
5.3 RECOMENDACIONES	78
V.4. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN.....	79
V.4.1 REFERENCIAS	79

CAPÍTULO I

I.1 INTRODUCCIÓN

El presente estudio tiene como finalidad establecer un precedente respecto a los criterios interpretativos y de aplicación de las disposiciones emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en ejercicio de sus facultades conferidas en el artículo 33 primer párrafo fracción I del Código Fiscal de la Federación (CFF), realizando un estudio respecto de los criterios que utilizan las autoridades administrativas al momento de emitir sus resoluciones sustentadas en una Regla contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal y en su caso proveer al marco normativo de un procedimiento de interpretación resolutoria que las autoridades administrativas deban de observar al momento de emitir sus resoluciones, con la finalidad de salvaguardar la seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes, en tanto que no se le violenten sus derechos fundamentales y humanos reconocidos por el estado mexicano.

De esta manera asegurar que las condiciones sociales y políticas que permean a los criterios de resolución de la propia autoridad fiscal se encuentren acorde a las disposiciones reglamentarias, legales, constitucionales y convencionales.

En ese sentido divulgar el conocimiento de interpretación que se debe de aplicar a las Reglas contenidas en las Resoluciones Misceláneas, Fiscales, para una debida aplicación del contenido de las mismas con apego y respeto a los derechos humanos y fundamentales reconocidos por el Estado.

En esas circunstancias el estudio del presente trabajo de investigación tiene como finalidad determinar que los criterios utilizados por las autoridades administrativas al ejercer una potestad de *imperium* en contra del contribuyente, primeramente al ejercer una facultad de fiscalización de conformidad con lo dispuesto con el CFF y en segundo término al dirimir una controversia suscitada entre los sujetos que integran la relación jurídica tributaria.

Es por ello, que se analizará los criterios de interpretación que utilizan las autoridades administrativas al momento de dirimir una controversia suscitada entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la resolución jurídica tributaria, así como determinar la facultad de la propia autoridad administrativa para ejercer un control de constitucionalidad y convencionalidad respecto de las reglas contenidas en la resolución miscelánea fiscal utilizada por la autoridad fiscal, “*sujeto activo*” como fundamento para determinar un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

Realizando un análisis de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), análisis de estudios previos, interpretación de la normatividad aplicable, así como lo previsto en la *CPEUM*, específicamente en su artículo 1º.

Una vez concluido el presente estudio se procederá a emitir los criterios de conclusión y recomendaciones, mismas que tendrán gran impacto en las determinaciones utilizadas por las autoridades fiscales utilizadas hasta el momento.

Se abordará temas relativos a los criterios de aplicación de las Reglas contenidas en las Resoluciones Misceláneas Fiscales publicadas anualmente, y sus anexos publicados durante el ejercicio fiscal en el que tiene vigencia la Resolución Miscelánea Fiscal, en apego a los derechos fundamentales y derechos humanos, reconocidos tanto en la *CPEUM* como en los tratados internacionales.

I.I ANTECEDENTES

La necesidad de contribuir al gasto público se remonta a los principios de la humanidad en la cual el ente que contenía la facultad impositiva respecto a la implementación de tributos radicaba en su arbitrio, sin que existiera un reglamento que delimitara el actuar del ente potestativo de la relación jurídica tributaria.

A lo largo de la historia el derecho ha ido evolucionando de tal manera que si bien no es perfecto, es perfectible a base de las circunstancias que integran los hechos generadores que actualizan los supuestos de evolución del derecho positivo.

En ese contexto las determinaciones que infieren cuestiones tributarias se fueron modificando de tal manera que se adoptaron en normas específicas que establecían la facultad impositiva del estado para poder recaudar el tributo del gobernado.

Al remitirnos a la historia del derecho mexicano se tiene que las normas tributarias, emanan de los preceptos que establecen los representantes del estado, sin embargo cuando la forma de gobierno se volvió una *República, representativa democrática y federal*, en la cual se establecía la soberanía interior del estado por medio del constituyente, al establecer las normas constitucionales que tutelaban y regulaban los poderes del estado, así como establecían los derechos y obligaciones con los que cuentan los gobernados.

En ese sentido el doctrinario Felipe Tena Ramírez en su obra literaria denominada Derecho Constitucional Mexicano, quien a su vez citó a Bodino la soberanía de un Estado, de la siguiente manera:

El Estado es un recto gobierno, de varias agrupaciones y de lo que les es común, con potestad soberana (*summa potestas*). (Tena, 2011)

La palabra soberanía ha llegado a comprender dentro de su ámbito los más disimiles y contradictorios significados; de aquí que al abordar el tema desde diferentes aspectos, sea imposible localizar la polémica en torno de un objeto único.

En esa tesitura el estado al ejercer su facultad impositiva como soberano, comprende las normas relativas que integran el derecho positivo interno, en la que hoy conocemos como Constitución.

El referido doctrinario y jurista Felipe Tena Ramírez, abunda respecto a la relación existente entre el término soberanía y el término Constitución, mismos que tienen gran impacto en el presente estudio.

Dentro del sistema americano, el único titular de la soberanía es el pueblo o la nación. Este titular originario de la soberanía hizo uso de tal poder cuando se

constituyó en Estado jurídicamente organizado. Para este fin, el pueblo soberano expidió su ley fundamental llamada constitución en la que como materia estrictamente constitucional, consignó la forma de gobierno, creó los poderes públicos con sus respectivas facultades y reservó para los individuos cierta zona inmune a la invasión de las autoridades. (Tena, 2011)

En ese sentido y haciendo alusión a lo establecido por el doctrinario y jurista Felipe Tena Ramírez, se tiene que las determinaciones en cuestiones tributarias deben de emanar estrictamente del modelo constitucional previamente establecido, mismo que se ejerció por medio de la soberanía institucional del estado.

Lo expuesto nos lleva a la conclusión de que la soberanía, una vez que el pueblo la ejerció, reside exclusivamente en la Constitución y no en los órganos ni en los individuos que la gobiernan, de esta manera el jurista Hans Kelsen determina lo siguiente:

Solo un orden normativo puede ser soberano, es decir, autoridad suprema o ultima razón de validez de las normas que un individuo está autorizado a expedir con el carácter de mandatos y que otros individuos están obligados a obedecer. (Maynez, 1995)

En ese sentido se observa que al ejercer la potestad soberana del estado e implementar un orden constitucional, éste debe de ser respetado cumpliendo soberanamente con las disposiciones que contiene la ley fundamental.

Así es como la supremacía de la Constitución responde, no solo a que esta es la expresión de la soberanía, sino también a que por serlo está por encima de todas las leyes y de todas las autoridades: es la ley que rige las leyes y que autoriza a las autoridades. (Tena, 2011)

En esa tesitura las disposiciones constitucionales deberán de aplicarse en estricto sentido al ser ley suprema dentro del derecho positivo interno, por lo tanto si un precepto constitucional, establece un vínculo existente entre el Estado dotado de *imperium* y los gobernados que ejercen la soberanía por medio de la constitución,

se le denomina Relación Jurídica Tributaria, así la denomina Héctor Cartolín Pastor, en su artículo llamado, *La relación jurídico-tributaria*.

La Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación". (Pastor, La Relación Jurídico Tributaria, S/F)

En ese sentido y de conformidad a lo establecido en la CPEUM, el estado ha determinado cargas impositivas a los gobernados esto con la finalidad de poder solventar los gastos públicos necesarios para el debido funcionamiento de la sociedad.

Por lo tanto la obligación constitucional de contribuir al gasto público deriva de la locución latina *Nullum Tributum Sine Praevia Lege Tributae*, cuyo contenido y alcance se le ha establecido el que un tributo es nulo si no existe una ley previa que lo disponga, al respecto el catedrático, Jorge del Busto Vargas en su libro, *Ética Tributaria*, denomina tal locución de la siguiente manera

Una de las garantías más importantes está constituida por el principio de legalidad, en cuya virtud los tributos solo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes el pueblo y, se asume, traducen su aceptación. (Busto, S/F)

En ese contexto tenemos que para que exista una contribución primeramente debe de estar contenida en una ley previa que así lo disponga, puesto que de determinarse, cobrarse y en su caso recaudarse una contribución sin la previa relación establecida en una norma impositiva que así lo establezca, afecta de nulidad el acto administrativo que intente ejercer sus facultades de comprobación en cualquiera de sus tres facetas, determinación, cobro y recaudación.

No obstante Juan Manuel Ortega Maldonado en su artículo científico denominado Los Derechos Fundamentales en materia tributaria que consagran las Constituciones locales, establece que las disposiciones que impongan cargas a los contribuyentes no solo deben de estar previamente establecidas en un ordenamiento aplicable, sino que además estas deben de ser acorde a la Constitución, quién a su vez citó a Adolfo Arrijo Vizcaíno en su libro Principios Constitucionales en Materia Fiscal.

Uno de los pilares fundamentales del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad... que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos. (Maldonado, 2016)

Según se desprende del criterio emitido por Ortega Maldonado, las disposiciones que infieran cargas impositivas a los contribuyentes deben de estar acorde a lo establecido por la propia Constitución, situación que según una interpretación extensiva, de no estarlo sería violatorio de derechos fundamentales y humanos reconocidos por esta.

En ese sentido el doctrinario, Ernesto Flores Zavala en su libro Derecho Fiscal Constitucional recalca lo siguiente:

Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del poder Legislativo. (Zavala, 2007)

De la cita anterior se advierte, que toda contribución que se pretenda recaudar debe de estar establecida en la ley específica que lo rige, normas secundarias, así como encontrarse regulado en las disposiciones reglamentarias, y de conformidad a lo establecido en los preceptos constitucionales y convencionales, para de esta forma cumplir con los beneficios sociales que se requieran.

En consecuencia a lo anterior y de conformidad a lo establecido en la constitución se crean leyes secundarias que establecen las disposiciones tributarias que tanto los contribuyentes como las autoridades fiscales deben de aplicar para que exista una adecuación al orden jurídico interno, en ejercicio de la facultad impositiva con la que cuenta el estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

No obstante a lo anterior, tales disposiciones aplicadas por las autoridades fiscales deben de encontrarse reguladas en un marco normativo que delimite las facultades con las que cuenta, ejerciendo un control de legalidad de los actos administrativos ejercidos por las autoridades en ejercicio de sus facultades, para tal efecto se crea el CFF, que al ser un orden normativo de aplicación general y abstracta, atañe a todas las autoridades administrativas de índole fiscal federal sin excepción alguna, estableciendo por lo tanto los procedimientos y regulaciones específicas que las referidas autoridades fiscales deben de observar en cumplimiento de sus facultades.

De esta manera las disposiciones fiscales que permean el derecho positivo interno se encuentran reguladas de tal manera que permita respetar lo establecido por la CPEUM.

Y así lo ha establecido el C.P. y M. en C. Económicas, Jorge Alberto Reyes Caballero en su artículo denominado La Importancia del Código Fiscal de la Federación en la Actividad Económica

El Código Fiscal de la Federación es un compendio de diversos aspectos fiscales, cuyo objetivo es determinar las contribuciones y las diversas obligaciones que se deben cumplir en relación con los impuestos federales; en términos legales, es el ordenamiento jurídico que define los conceptos fiscales fundamentales, fija los procedimientos para obtener los ingresos fiscales del gobierno, la forma de ejecución de las resoluciones fiscales, los recursos administrativos, así como los procedimientos y sistemas para resolver las controversias ante el Tribunal Fiscal de la Federación, entre otros aspectos. (Caballero, 2013).

En ese sentido, las disposiciones contenidas en el CFF, regula el campo de acción de las autoridades fiscales, estableciendo lo que puede y no puede hacer en

materia tributaria, así como establecer los derechos y obligaciones con los que cuenta el contribuyente.

No obstante a lo anterior mencionado, cada contribución cuenta con un ordenamiento jurídico que regula el procedimiento de aplicación y cumplimiento las obligaciones fiscales, cuando se refieran a los elementos de las contribuciones, *Sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

En ese contexto lo previsto en las Leyes fiscales regula el procedimiento de aplicación y cumplimiento de las disposiciones fiscales cuando se refieran a los elementos de las contribuciones, *empero* por la complejidad y alcance de las normas tributarias, las leyes fiscales no pueden abarcar la totalidad de los procedimientos, por lo tanto se crean reglamentos a esos ordenamientos para una mayor comprensión de lo establecido en los ordenamientos jurídicos tributarios, o bien para apoyar en complemento a situaciones no previstas en la ley o que son demasiado ambiguas, por lo tanto en muchas ocasiones nos encontramos con lagunas legales en los ordenamientos legales y reglamentarios, dado que no se establece de manera específica el contenido de la norma jurídico- tributaria.

No obstante, las disposiciones contenidas en las leyes fiscales, así como el marco regulatorio establecido en los reglamentos tributarios, el alcance y contenido de las disposiciones fiscales puede llegar a ser ambiguo o difícil de comprender para los gobernados ello por la complejidad que deriva el sistema tributario a nivel nacional.

Por lo tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se vio en la necesidad de regular los criterios de interpretación que la autoridad debe de utilizar para aplicar las disposiciones fiscales, así mismo como establecer los procedimientos a seguir por el contribuyente para aplicar de igual manera las disposiciones fiscales y de esta manera cumplir con sus obligaciones tributarias ante el Estado.

En ese sentido haciendo uso de la facultad potestativa que le concede el artículo 33 primer párrafo fracción I, inciso G) del CFF, emite disposiciones de carácter general, denominadas *Reglas Misceláneas Fiscales* mismas que se encuentran

contenidas en la Resolución Misceláneas Fiscal publicada (RMF) de manera anual y con vigencia de un año de calendario por el ejercicio fiscal que comprende.

Dando, por lo tanto, un mejor énfasis de lo que el legislador quiso establecer al momento de dictar la norma jurídica tributaria y por ende su aplicación respecto a la relación tributaria, sin embargo, el problema radica cuando las reglas misceláneas fiscales imponen en mayor medida cargas y obligaciones tributarias que van más allá de lo establecido en las leyes e incluso en la propia CPEUM e incluso a los criterios de convencionalidad adoptados por el Estado Mexicano, mediante la celebración de Tratados Internacionales.

Por lo tanto, cuando en la regla miscelánea fiscal existe un mayor alcance en cuanto a cargas y obligaciones referentes a los elementos de las contribuciones surge gran controversia en cuanto a la inconstitucionalidad e inconventionalidad de la regla en cuestión, situación que sin lugar a dudas genera un perjuicio al contribuyente no solo al establecer mayores cargas y obligaciones ya establecidas en la ley, sino que además existe afectación a sus derechos fundamentales y humanos consagrados y tutelados por la CPEUM, así como de los Tratados Internacionales.

La elaboración del presente estudio del caso tendrá como objeto examinar sobre la convencionalidad en la etapa administrativa respecto de las cargas y obligaciones establecidas en las reglas misceláneas fiscales y por ende el impacto que conlleva la aplicación de las mismas en las actividades económicas de los contribuyentes, para tal efecto se estima utilizar el método de investigación mixto, siendo ésta del tipo exploratoria, descriptiva y explicativa. Al respecto como antecedente doctrinalmente el Doctor Horacio Uresti Robledo indica.

En México resultaba difícil la aplicación de leyes y reglamentos, pues las autoridades fiscales expedían circulares, que como se ha dicho, implican una interpretación de dispositivos concretos, de ahí que en el año 1972, previo a la creación de las administraciones fiscales regionales existían las denominadas direcciones de impuestos interiores, impuesto sobre ingresos mercantiles, impuesto sobre la renta y la de auditoría fiscal y dada la gran cantidad de leyes

impositivas existentes, las circulares emitidas superaban en número la posibilidad de codificarlas, pues cada una de las autoridades emitía una interpretación sobre los preceptos a aplicarse; en esa circunstancia se generaba gran dificultad e inseguridad en los contribuyentes, e incluso en los servidores públicos, pues eran diversas las interpretaciones, solucionando dicha situación con la expedición de resoluciones generales que con el tiempo fueron denominadas Resoluciones misceláneas fiscales. (Uresti Robledo, 2006)

Tal y como se desprende el Doctor Uresti Robledo, abunda respecto a la esencia de la creación de las RMF, al establecer que se crearon para unificar el criterio de interpretación aplicado por las autoridades administrativas, ello con la finalidad de que no se crearan abusos de carácter irreversible al contribuyente, al aplicarle disposiciones fiscales indebidamente.

Así mismo el Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), hoy denominada Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), establece el origen, antecedente y propósito de la primer RMF.

El 10 de marzo de 1980, se publicó la primer Resolución Miscelánea Fiscal firmada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de Marzo del mismo año, con el propósito de integrar un solo instrumento todos los acuerdos, circulares, oficios y resoluciones de carácter general que emitiera la Secretaría y Hacienda y Crédito Público, que resultaran aplicables a todos los contribuyentes, para facilitar su localización y evitar la confusión de los sujetos que integraban las relaciones tributarias. (Góngora, S/F)

Por lo que respecta a la miscelánea fiscal tiene sus orígenes tal como lo establece el Doctor Góngora Pérez Juan Carlos, en la revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el año de 1980 mediante la emisión de criterios de interpretación agrupados y publicados de manera anual según lo dispone el CFF.

Al respecto en el presente estudio no se realizará una pormenorización de la legalidad del artículo 33 primer párrafo inciso g) último párrafo del CFF, puesto que la (SCJN) ya ha establecido mediante criterio jurisprudencial que dicho

ordenamiento no transgrede al principio de legalidad tributaria, sin embargo si se realizará respecto a la Constitucionalidad y Convencionalidad de la aplicación del mismo.

Al respecto es orientadora la tesis de jurisprudencia 1a./J. 63/2006, sostenida por la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 34 del Tomo XXIX, septiembre 2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, cuyo rubro y texto son:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU ARTÍCULO 33, FRACCIÓN I, INCISO G), VIGENTE A PARTIR DE DOS MIL CUATRO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. (Semanario Judicial de la Federación, 1a./J. 63/2006, 2006)

De la tesis de jurisprudencia *Ut Supra* citada se advierte que la aplicación de reglas misceláneas fiscales son necesarias para un mayor apoyo a las disposiciones fiscales establecidas en la ley, ello para facilitar la interpretación de las disposiciones fiscales así como su debido cumplimiento, sin embargo en muchas ocasiones las autoridades fiscales, confunden dicha facultad discrecional para emitir resoluciones meramente interpretativas, con la emisión de disposiciones obligatorias para los contribuyentes, afectado en la esfera jurídica de los contribuyentes dado que tal como establece el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, todas las personas se encuentran obligadas a contribuir al gasto público en la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes, para tal efecto se desprenden principios constitucionales referentes a la relación jurídico tributaria, para tal efecto el Tribunal Federal de Justicia Administrativa establece lo siguiente:

PRINCIPIO DE GENERALIDAD. Este principio surge de la redacción literal del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que indica que “son obligaciones de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos así sea de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida...” Flores Zavala nos dice que nadie debe estar exento de pagar impuestos. Sin embargo, no debe de entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos

los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos. (Conde, 2012)

PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD “El principio de obligatoriedad, se refiere a que “toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca”. (Conde, 2012)

VINCULACIÓN AL GASTO PÚBLICO. El artículo 31 fracción IV, establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público; sin embargo, Gabino Fraga explica que existen ciertas dificultades para precisar en términos definidos lo que deba entenderse por gasto público, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de éstos, supone que previamente ha sido resuelto el problema. Gabino Fraga cree que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual. (Conde, 2012)

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. Indica que se debe atender a la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo, Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado. Por otra parte, para Jarach, “la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo, existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera, la de establecer el concepto de capacidad contributiva sobre la base de determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva”. (Conde, 2012)

Principio de equidad. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en base a este principio, los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica

situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra. (Conde, 2012)

PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LEY. El principio de legalidad se resume en el aforismo *nullum tributum sine lege*, que se traduce en la necesidad de que el impuesto, para que sea válido, debe estar consignado siempre en una ley. (Conde, 2012)

Así los definió el Licenciado Ixchel Tenorio Cruz en su obra denominada *Conceptos Constitucionales del Derecho al mínimo vital* publicada en la revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Cruz, 2017)

Como se hace patente del artículo 31 fracción IV de la CPEUM emanan principios constitucionales referentes a la relación jurídica tributaria, mismas que se deben de observar al momento de que las autoridades fiscales impongan cargas y obligaciones a los particulares y siempre cumpliendo con lo dispuesto en lo que dispongan las leyes.

Muy enfáticamente en el presente estudio se abordará lo referente al principio de legalidad tributaria, es orientadora la tesis aislada P. CXLVIII/97, sostenida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 78 del Tomo VI, noviembre de 1997, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, cuyo rubro y texto son:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.-
(P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación*, 1997)

Al respecto en el presente estudio se intenta demostrar que las autoridades administrativas deben de aplicar las reglas de carácter general en un sentido que no afecte a los contribuyentes en mayor proporción a lo establecido en las leyes fiscales, sin que sea óbice el hecho de que en las reglas misceláneas fiscales

establecen mayores cargas y obligaciones, cuando debieron de establecer cuestiones meramente interpretativas.

Así pues, el presente estudio no versa sobre la legalidad de la aplicación de las reglas misceláneas, sino en mayor alcance en cuanto a la aplicación, respeto, salvaguarda y garantía de derechos humanos utilizando para ello el principio *pro persona* y el *principio de interpretación conforme* emanados del artículo 1º de la CPEUM y de los Tratados Internacionales de los que México sea parte de conformidad con lo establecido en el artículo 133 de la CPEUM.

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas. (CPEUM, 2018)

Por otro lado, en el presente estudio se estima que si las autoridades fiscales por medio de las reglas misceláneas fiscales, refiriéndose a las que integran los elementos de las contribuciones, deberán de someterse a silogismos específicos en los cuales se prevé el respeto a derechos humanos y fundamentales, por lo tanto la aplicación de dichas reglas misceláneas fiscales siempre deberán de deparar un mayor beneficio al contribuyente al aplicársele el control difuso de convencionalidad.

Es orientadora la tesis de jurisprudencia (III Región) 5o. J/8, sostenida por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en la página 1360 del Libro 4, Tomo II, marzo de 2014, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, cuyo rubro y texto son:

CONTROL DIFUSO DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. SU APLICACIÓN ES DE NATURALEZA SUBSIDIARIA O COMPLEMENTARIA DEL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO. (5o. J/8, Semanario Judicial de la Federación, 2014)

Al respecto, como antecedente del Control Difuso de Convencionalidad tiene sus orígenes en la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 y que a su vez constituye un nuevo paradigma constitucional dado que de ahí derivaron diversos cambios en nuestra constitución contemplando principios que anteriormente no se contemplaban para la salvaguarda y protección de derechos humanos, situación que sin lugar a dudas define nuestro sistema jurídico tributario.

La reforma constitucional de 2011 derivó de una sentencia emitida por la Corte Interamericana Sobre Derechos humanos, al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al denominado Control Difuso de Convencionalidad de la siguiente manera:

El control difuso de constitucionalidad y convencionalidad en nuestro país resulta del cumplimiento de la sentencia de la Corte Interamericana en el caso Radilla Pacheco vs. México, de 2009, por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en el famoso expediente Varios 912/2010, decidido el 14 de julio de 2011, y, como indica esta misma resolución, de la reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada el 10 de junio de 2011 en el Diario Oficial de la Federación, particularmente de las obligaciones específicas que de manera expresa impone a todas las autoridades del Estado mexicano. (SCJN, 2011)

Como se hace patente el control difuso de convencionalidad deriva de una sentencia emitida por un Órgano Internacional en materia de Derechos Humanos, misma que estableció dentro de su considerando lo siguiente:

El Poder Judicial debe ejercer un control de convencionalidad ex officio entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes. (Caso Radilla Pacheco VS México, 2009)

Es aplicable la tesis de jurisprudencia (III Región) 5o. J/10 (10a.), sostenida por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en la página 1358 del Libro 4, Tomo II, marzo de 2014, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, cuyo rubro y texto establece que le corresponde a todas las autoridades en el ámbito de sus competencia proteger, garantizar y salvaguardar el respeto a

derechos humanos, no solo en el sistema jurídico interno, sino además en el sistema jurídico externo, atendiendo a la protección más amplia de la persona realizando una ponderación entre las normas para así determinar cuál le depara un mayor beneficio a la persona.

CONTROL DIFUSO DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. CUANDO UN DERECHO HUMANO ESTÉ RECONOCIDO EN NORMAS DE ÁMBITOS DISTINTOS, UNO NACIONAL Y OTRO INTERNACIONAL, EL JUEZ NO DEBE EJERCERLO EN TODOS LOS CASOS PARA RESOLVER UN CASO CONCRETO, SINO REALIZAR UN EJERCICIO PREVIO DE PONDERACIÓN ENTRE AMBAS PARA VERIFICAR CUÁL DE ELLAS CONCEDE UNA MAYOR EFICACIA PROTECTORA A LA PERSONA. (5o. J/10, Semanario Judicial de la Federación, 2014)

Al respecto y en términos de la sentencia emitida por la Corte Interamericana Sobre Derechos Humanos, el estado mexicano se vio obligado a reformar su Constitución con la finalidad de cumplir con la protección a los derechos humanos estableciendo mecanismos de protección constitucional y convencional como lo es el control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad establecidos en el artículo 1º de la CPEUM, de tal suerte que la implementación de los mecanismos para la salvaguarda y protección de Derechos Humanos en un ámbito complejo que se encuentra constreñido a aplicar no solo en el sistema jurídico interno sino además en el sistema jurídico externo, es decir; a través de la aplicación de tratados internacionales.

Un cambio trascendental a la reforma constitucional del 10 de Junio de 2011, fue la reforma al artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que en él se establecieron por primera vez el concepto Derechos Humanos, dejando en segundo término el concepto garantías individuales que se venían manejando anteriormente, para quedar como sigue:

TÍTULO PRIMERO CAPÍTULO I DE LOS DERECHOS HUMANOS Y SUS GARANTÍAS

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

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

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

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. (CPEUM, 2018)

Como vemos la protección a derechos humanos tuvo sus orígenes en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el cual se prevé como particularidad, que a partir de la reforma constitucional de 2011 todas las personas gozarán de los derechos humanos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de los Tratados Internacionales de los que el estado mexicano sea parte, en la manera que todas las autoridades en el ámbito

de su competencia, tendrán la obligación de promover, respetar para de esta manera garantizar la protección más amplia a los derechos humanos, utilizando de esta manera diversos mecanismos de protección constitucional y convencional, no obstante nos avocamos al denominado Control Difuso de Convencionalidad “Ex officio”, en ese contexto y al remitirnos al penúltimo párrafo del artículo 1º de la CPEUM, en el cual se establece que todas las autoridades se encuentran obligadas a *promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos*, es claro que dentro de dichas autoridades se encuentran incluidas las autoridades administrativas.

Ahora bien, según dispone el artículo 1º de la CPEUM, derivó la implementación del principio *pro persona* o también denominado principio *pro homine*, así como el principio de interpretación conforme en el cual se establecen cuestiones determinantes de ponderación para la salvaguarda y respeto de derechos humanos, para tal efecto la SCJN de la nación ha emitido criterios jurisprudenciales conceptualizando dichos principios:

Es aplicable la tesis de jurisprudencia 1a./J. 37/2017, sostenida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 239 del Libro 42, Tomo I, mayo de 2017, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, cuyo rubro y texto establece

INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA. (1a./J 37/2017, Semanario Judicial de la Federación, 2017)

Al respecto la Maestra Alma Rosa Bahena Villalobos conceptualiza al principio Pro Persona de la siguiente manera.

El principio *pro persona* es un criterio hermenéutico que rige al derecho en materia de derechos humanos que consiste en preferir la norma o criterio más amplio en la protección de derechos humanos y la norma o criterio que menos restrinja el goce de los mismos. (Bahena Villalobos, 2015).

En lo que respecta a lo anterior tenemos que la interpretación jurídica de la norma o en este caso de las reglas misceláneas fiscales, deben de encontrarse sujetas a lo previsto en los ordenamientos jurídicos de orden interno como externo.

Además de tener en mente el operador jurídico al momento de aplicar las normas que contengan derechos humanos a la interpretación auténtica, doctrinal, judicial, extensiva, restrictiva, sociológica, teleológica, histórica, gramatical o filológica, sistemática, y lógica, que sirven para entender las normas de derechos fundamentales; enlazar las normas de derechos humanos entre sí; conocer el significado lingüístico contenido en las normas de derechos fundamentales o el significado que la tradición jurídica le da a cierto término; reconstruir la voluntad de los creadores de determinadas normas, o simplemente para atender a los términos contenidos en la norma, el operador jurídico debe ampliar su perspectiva de análisis y adoptar las reglas interpretativas que se aplican y han ido construyendo de manera específica para los derechos fundamentales.

Así pues, el denominado principio pro persona o principio pro homine, tiene como fin acudir a la norma más protectora y/o a 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 más restringida al establecer limitaciones/restricciones al ejercicio de los derechos humanos, este principio que tiene esencialmente su origen en el ámbito del derecho internacional de los derechos humanos.

I.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Las autoridades administrativas en ejercicio de sus facultades sustentan sus determinaciones resolutivas, dirimen controversias planteadas por los sujetos integrantes de la relación jurídica tributaria, respecto de la aplicación de las Reglas contenidas en las Resolución Misceláneas Fiscales, emitidas por la SHCP, sin realizar una ponderación de principios, derechos y prerrogativas, contenidas en el sistema jurídico positivo interno como lo establecido por los tratados

internacionales y por ende el principio de interpretación conforme y principio pro persona, vulnerando de esta manera los derechos humanos y fundamentales de los contribuyentes.

I.3 PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN.

1. ¿Las reglas misceláneas que sustentan una resolución determinante de un crédito fiscal a cargo del contribuyente, puede exceder de lo dispuesto en la Constitución, los tratados internacionales, las leyes y reglamentos?
2. ¿Los contribuyentes que se sujeten a la potestad de imperium del estado, al presentar un medio de defensa en la etapa administrativa que resuelva sobre la determinación de un crédito fiscal, solicitar a las autoridades administrativas resolutoras que *inapliquen* una regla miscelánea fiscal por contravenir a las disposiciones constitucionales y convencionales que consagran y tutelan derechos humanos en materia tributaria?
3. ¿El control de constitucionalidad y convencionalidad podría ser un método eficaz para que las autoridades administrativas regulen la protección y salvaguarda a los derechos humanos pudiendo inaplicar una regla contenida una resolución miscelánea por contravenir a las disposiciones constitucionales y convencionales?

I.3. PREMISA.

Se plantea como premisa una debida aplicación del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad ex officio por parte de las autoridades administrativas que en ejercicio de sus facultades emiten determinaciones resolutoras ejerciendo una potestad de imperium sobre los contribuyentes, en tanto que ello ayudaría a la eliminación de prácticas viciosas que únicamente obstaculizan la impartición de justicia, atendiendo a una ponderación de derechos, principios y prerrogativas establecidas en CPEUM y los tratados internacionales,

atendiendo a los principios de interpretación conforme a la luz del principio pro persona utilizando para ello el tipo de premisa metodológica

I.4 OBJETIVOS

1.4.1 GENERAL.

Determinar si las autoridades administrativas en ejercicio de sus facultades de fiscalización deben de garantizar la protección a los derechos humanos de los contribuyentes, realizando mecanismos de protección constitucional y convencional a la luz de los principios pro persona y de interpretación conforme, como lo es el control de constitucionalidad y convencionalidad sobre las normas y disposiciones fiscales en las que sustenten sus fundamentación en las resoluciones administrativas.

I.4.2 ESPECÍFICO

1. Determinar si las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación actúan más allá de lo que establecen los ordenamientos reglamentarios, legales, constitucionales y convencionales al aplicar una regla miscelánea fiscal al emitir una resolución determinante que contiene un crédito fiscal.
2. Determinar si el contribuyente puede solicitar a la autoridad administrativa resolutora que le inaplique una regla miscelánea fiscal, toda vez que contraviene a la ley, a la constitución o un tratado internacional y en consecuencia afecta a sus derechos humanos y fundamentales reconocidos por estos.
3. Determinar si aplicando el control difuso de constitucionalidad y convencionalidad “Ex officio” por parte de las autoridades fiscales en el ámbito de su competencia se resolvería con la problemática de la

aplicación de las reglas misceláneas fiscales emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

I.5 IMPORTANCIA DEL ESTUDIO

Establecer un marco de referencia para que tanto la autoridad fiscal y administrativa, como los contribuyentes puedan observar en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales en ejercicio de sus facultades, así como los criterios de interpretación al resolver las controversias suscitadas entre los sujetos que integran la relación jurídica tributaria

Ello en virtud que las reglas de carácter general no deben de ser arbitrarias y siempre deben de estar apegados a lo establecido en la ley fundamental y respetando los Derechos Humanos de los cuales el contribuyente es acreedor.

Se plantea además una reforma a Ley General De Responsabilidades Administrativas, que atenten en contra del principio de legalidad emanado de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, particularmente en cuanto a extralimitarse a lo que la ley les permite, así como por la afectación directa a Derechos humanos al no respetar el principio Pro Persona emanado del artículo 1º Constitucional, dado que las reglas misceláneas fiscal al constituir un precepto reglamentario no puede estar por encima de lo que establece la ley.

En estricto sentido a aquel funcionario público que aplique dolosamente en perjuicio del contribuyente una regla miscelánea fiscal por la no se encuentra obligado a ella en tanto que la ley no lo permita, e incluso violatoria de derechos humanos, se le deberá de imponer una amonestación, suspensión del empleo, destitución del empleo o incluso la inhabilitación para desempeñar cargos públicos de manera temporal o permanente.

I.6 LIMITACIONES DEL ESTUDIO

Dado que las reglas misceláneas fiscales y sus anexos tienen una vigencia anual, no se estudiará sobre determinada regla miscelánea, sino en conjunto al concepto de regla miscelánea fiscal que se refiera a los elementos de las contribuciones, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y que son utilizadas para la emisión de las resoluciones fiscales.

Así mismo debido a que en la ciudad de Ensenada, existe un límite de especialistas en la rama del derecho fiscal las entrevistas que se aplicarán serán a conveniencia de acuerdo a la disponibilidad de los mismos.

1.7 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL: Conjunto de disposiciones de carácter tributario emitidas, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en forma y de vigencia anual, con la intención de reformar o modificar las leyes fiscales y otros ordenamientos federales relativos a la captación de ingresos por parte del Gobierno Federal.

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO: Consiste en verificar la compatibilidad de las normas y demás prácticas internas con la CADH, la jurisprudencia de la Corte IDH y los demás tratados interamericanos de los cuales el Estado sea parte; Es una obligación que corresponde a toda autoridad pública en el ámbito de sus competencias; Para efectos de determinar la compatibilidad con la CADH, no sólo se debe tomar en consideración el tratado, sino que también la jurisprudencia de la Corte IDH y los demás tratados interamericanos de los cuales el Estado sea parte; Es un control que debe ser realizado ex officio por toda autoridad pública; y su ejecución puede implicar la supresión de normas contrarias a la CADH o bien su interpretación conforme a la CADH, dependiendo de las facultades de cada autoridad pública. (Porto, 2018)

PRINCIPIO PRO PERSONA: El principio pro persona es un criterio hermenéutico que rige al derecho en materia de derechos humanos que consiste en preferir la norma o criterio más amplio en la protección de derechos humanos y la norma o criterio que menos restrinja el goce de los mismos. (Bahena Villalobos, 2015)

NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE. Es una locución latina que se utiliza para hacer referencia a las contribuciones que la sociedad debe de aportar para destinarlo al gasto público el cual establece que “No hay tributo si no está en la ley. (Andrea, 2010)

UT SUPRA: Es una expresión latina que significa literalmente como arriba. (RAE, 2018)

AMBIGUA: Dicho especialmente del lenguaje: que puede entenderse de varios modos o admitir distintas interpretaciones y dar, por consiguiente, motivo a dudas, incertidumbre o confusión. (RAE, 2018)

MULTICITADA: Citado muchas veces. (RAE, 2018)

ÓBICE: Del lat. obex, -īcis 'cerrojo, Obstáculo, embarazo, estorbo, impedimento. (RAE, 2018)

INTERPRETACIÓN CONFORME: La expresión interpretación conforme a la Constitución se refiere al principio interpretativo por el cual, entre varios sentidos posibles de una norma jurídica, debe aceptarse aquel que mejor se adapte al texto constitucional. En otras palabras, de acuerdo con Paulo Bonavides, en los casos en que una disposición jurídica admita dos interpretaciones posibles, entre las cuales una de ellas conduzca al reconocimiento de la constitucionalidad, el juzgador deberá inclinarse por ella, logrando que la norma interpretada conforme a la Constitución sea necesariamente considerada constitucional. Se trata de una cláusula abierta de recepción de la normativa convencional o una cláusula constitucional para interpretar los derechos y libertades, de conformidad con los instrumentos internacionales en la materia. (Camarena A. J., 2014)

CAPÍTULO II

II. MARCO TEÓRICO

II.1 MARCO HISTORICO

II.1.1 GENERALIDADES

Las contribuciones tienen su génesis cuando el hombre decide implementar la vida en sociedad, puesto que al constituirse implementó reglas y parámetros a seguir para que la misma pudiera convivir en armonía y como parte de estos mecanismos se encuentran los relativos a la tributación y recaudación de los mismos, ello en virtud de que las contribuciones eran el modo en el que se solventaban los gastos de la propia sociedad, con base a las necesidades que la misma requería, por lo tanto la forma de gobierno adoptada por la sociedad se centraba en un poder jerárquico que recaudara y administrara los recursos de la sociedad, para su mejor funcionamiento e implementación de los medios suficientes para solventar la carga de obligaciones que requería la ciudadanía.

Así lo establece el autor Ahumada G. en su libro Antecedentes Históricos de los Impuestos:

En el aspecto tributario, a través de la humanidad, ha existido la imposición del más fuerte, principalmente en el aspecto económico, lo que ha propiciado el enriquecimiento excesivo de unos pocos, en perjuicio de la mayoría; sin embargo con el correr del tiempo, los abusos e injusticias han venido disminuyendo y a su vez se observa la tendencia a la implementación de sistemas fiscales justos. (Ahumada, 2015)

En ese sentido entendemos que las contribuciones formaron y siguen formando parte fundamental en la sociedad, puesto que de ahí derivan los recursos con los que puede disponer el órgano de administración de toda sociedad.

En ese sentido Alfonso Velásquez Trejo, quién a su vez citó a l filósofo Aristóteles establece lo siguiente:

Las actividades que el Estado lleva a cabo, representado por el legítimo gobierno, procurando la satisfacción de las necesidades públicas, se realizan a través de funciones y servicios públicos, traducidos en gastos para el logro del bien común. Esto último justifica la obtención de los ingresos tributarios y la realización de los gastos; esto es la actividad financiera, llevada a cabo a través del Derecho Tributario. (Trejo, 2010)

Lo anterior con independencia de la forma de gobierno a la cual se le refería el tributo, puesto que a lo largo de la historia tenemos que existieron diferentes tipos de formas de gobierno, mencionando en primer término las denominadas formas de gobierno puras, ubicándose entre ellas: *Monarquía, Aristocracia y Democracia*, y así lo estableció Claudia Fuentes quién a su vez citó a Montesquieu, mediante su teoría denominada Teoría de la distribución social del poder.

En un Estado, es decir, en una sociedad en la que hay leyes, la libertad sólo puede consistir en poder hacer lo que se debe querer y en no estar obligado a hacer lo que no se debe querer. (Fuentes, 2011)

Para Aristóteles, las formas de gobierno tenían íntima relación con la manera en que se relacionaba con la sociedad, pues bastaba con establecer la forma en que se concentraba el poder de gobierno.

La monarquía se caracteriza por el gobierno de uno, la *aristocracia* por el gobierno de pocos, y la *república* por el gobierno de la mayoría (Aristoteles, 1279)

II.1.2 ÉPOCA ANTIGUA

II.1.2.1 LA INDIA

Una vez que la sociedad hindú se constituyó en sociedad y con la reciente creación de la ideología budista, crearon un método de recaudación de impuestos para la debida integración de la sociedad y sus necesidades básicas.

En ese contexto tenemos que la historia tributaria de la india se remonta a los años 300 antes de cristo, en la obra Arthashastra o la ciencia de la riqueza de Kantihua.

Así lo estableció Camilo de la Garza Guevara en su tesis denominada Antecedente de los textos políticos de Maquiavelo.

La política fiscal del Arthasastra refleja la visión de que mientras el Estado tiene derecho al huevo de oro, el ganso debe estar protegido. Los impuestos deben ser graduales, incrementados sólo en tiempos de emergencia, y así racionalizados a la gente. La economía debía estar basada en ganancias netas más que en beneficios brutos, un producto sólo podía ser tasado una vez. Los incentivos en la forma de impuestos moderados debían promover y alentar la producción en las tierras marginales. Gracias a su sensibilidad en el proceso productivo, el Estado imaginado por Kautilya fue en sí mismo una empresa gigantesca y consideró al comerciante privado como un competidor, un enemigo del interés público, el ladrón que no es nombrado ladrón. (Guevara, 2014)

2.1.2.2. EGIPTO

En la época antigua, Egipto fue uno de los precursores del fenómeno de administración pública, en la cual se detonó un procedimiento fiscalizador muy parecido al que se encuentra vigente hoy en día.

Así los primeros antecedentes de las contribuciones se dieron mediante el pago del tributo al Rey o Faraón, sin embargo éste no era quién los recaudaba puesto que tal y como lo vemos en la época actual contaba con un departamento encargado específicamente para ello.

Ante los recaudadores de Impuestos del faraón y cuando presentaban la declaración, los contribuyentes debían arrodillarse y pedir gracia” (Gomez, 2011).

No obstante, el tributo en especie no era la única forma de cumplir con sus obligaciones tributarias ya que Egipto adoptó un método de fiscalización muy avanzado para su época, el cual consistía en pagar sus impuestos a través de trabajo hacía el estado.

Así lo establece Gerardo Jacinto Gómez, en su artículo científico denominado tratamiento fiscal de las asociaciones en participación, mismo que fue publicado en la revista Biblioteca virtual de derecho, economía y ciencias sociales.

En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo físico (prestación personal), para lo cual tenemos como ejemplo la construcción de la pirámide del rey Keops en el año 2,500 A. C. misma que duro veinte años, participando aproximadamente unas 100,000 personas que acarreaban materiales desde Etiopia. También se encuentra en una inscripción de una tumba de Sakkara con una antigüedad de aproximadamente 2,300 años A. C. la que trata de una declaración de impuestos sobre animales, frutos del campo y semejantes. Por otra parte, en este mismo reino el pueblo tenía que arrodillarse ante los cobradores de impuestos del faraón, quienes además de presentar su declaración, tenían que pedir gracias. Las piezas de cerámica en ese entonces se usaban como recibos de impuestos. En la isla mediterránea de Creta, en el segundo milenio A. C. el rey Minos recibía hasta seres humanos como tributo. (Gomez, 2011)

Así mismo abunda respecto a la antigüedad de los textos que contienen los primeros registros de las contribuciones lo cual indica que Egipto fue una de las civilizaciones más avanzadas a su tiempo, respecto a los actos de fiscalización.

Tanto en Egipto como en China y Mesopotamia se han localizado textos en escritura cuneiforme, que tienen antigüedad de casi 5,000 años; en dicho centro se indica que se poder amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos hay que temblar. (Gomez, 2011)

En ese tenor tenemos que el génesis del cobro de impuestos en Egipto data de hace casi 5,000 años en el cual se establecía que ya se implementaba la figura de recaudación de impuestos.

Sin embargo, para el pueblo de Egipto la recaudación de impuestos iba más allá de la entrega de bienes tributarios, sino que además ya contemplaban el pago de impuestos mediante la prestación de un servicio, tal como se ve en la actualidad en México, al tener la opción de contribuir al gasto público en especie.

Tal es el caso que, en el antiguo Egipto, la prestación del servicio radicaba en trabajo físico en favor del rey o faraón, pues se tiene registros que, en la pirámide del Rey Keops, construida 2,500 años antes de cristo, participaron alrededor de 10,000 personas que contribuyeron al gasto público mediante el pago en especie.

2.1.2.3 ATENAS

Los orígenes de la tributación de los pueblos griegos y romanos acontecieron en sus primeros tiempos dentro de la denominada Gens, *la* cual según Guillermo F. Margadant significaba lo siguiente:

Fue la organización social, que precedió en Roma la constitución del estado-ciudad *La gens* podría definirse como un conjunto de familias que descendían o creían descender de un antepasado común vinculadas por un parentesco más o menos lejano, que tenían sus divinidades, sus costumbres y su territorio. (Margadant, 2013)

La gens al constituirse en sociedad se vio obligada adminicular gastos públicos, es decir; gastos que les correspondían a toda la *Gens*, puesto que éstos son los que se verían beneficiados.

De esta manera implementaron la denominada Polis, el cual consistía el agrupamiento las denominadas Gens sobre una determinada extensión territorial, es decir la Polis era una comunidad con autonomía política y autosuficiencia económica.

Así mismo el filósofo Aristóteles consideraba que la sociedad perfecta surgió a base de satisfacer las necesidades de los hombres para de este modo permitirle vivir conforme a la dignidad humana.

La comunidad perfecta es la polis, surgió para satisfacer las necesidades vitales del hombre, pero su finalidad es permitirle vivir bien... El hombre que, naturalmente y no por azar, no viva en la polis es infrahumano o sobrehumano. (Aristoteles, 1279)

No obstante, lo anterior algunos tratadistas consideran que el origen de las contribuciones, específicamente en cuanto a los impuestos se encuentra íntimamente relacionada a la época romana, puesto que los impuestos más importantes para los romanos siguen su naturaleza hasta nuestros días.

Los romanos fueron los primeros en recaudar figuras parecidas a los impuestos, si bien era extraordinario que los romanos con estatus de *cives* o ciudadanos los pagaran. La obligación de contribuir a las cargas de Roma era fundamentalmente exigible a los pueblos sometidos, en función de su carácter estipendiario o «decumano»: es decir, se gravaban las tierras o su producción y la riqueza de las personas. También existían otros tributos menores, como la portaría, un primitivo arancel aduanero pagado por el paso de mercancías por las puertas de las ciudades, o la «vicésima libertatis», por la liberación de esclavos”. (Barreda, 2016)

Como lo menciona Pablo Andrés Hernández González Barreda, los romanos fueron los primeros en recaudar un impuesto basado en gravar la riqueza de las personas, tal como lo podemos equiparar con nuestro actual Impuesto Sobre la Renta, mismo que se encarga de gravar el ingreso por la riqueza obtenida a las personas y así mismo lo ha establecido el Servicio de Administración Tributaria mediante la emisión del *Glosario de informe tributario y de Gestión*.

Contribución que grava los ingresos de las personas físicas o morales residentes en el país, así como de las personas residentes en el extranjero por los ingresos atribuibles a sus establecimientos permanentes ubicados en territorio nacional o aquéllos que proceden de fuente de riqueza ubicada en el país. (SAT, 2013)

II.1.3. ÉPOCA ACTUAL

II.1.3.1 MÉXICO

En México el auge de la fiscalización nace a partir de la colonización por parte de España, las primeras disposiciones coloniales datan del periodo de 1530-1550, con las tasaciones del tributo establecidas por la corona, después en 1550, cuando se estableció el primer programa de reformas: a la política de recuperar

paulatinamente la encomienda entregada, se sumó la de reducir los diferentes pagos en especie a una tasa en dinero y maíz, una diferenciación precisa del tributo por entregar a las autoridades indígenas y a las españolas la igualdad de tributos y tributarios.

Así lo ha establecido Carlos Marichal en su obra literaria denominada de *la colonia a nación, impuestos y política en México*.

El Sistema Fiscal de México colonial es considerado como una estructura compleja que se construyó a lo largo de tres centurias, con cambios trascendentes realizados en la segunda mitad del siglo XVIII, conocidos como reformas borbónicas, impulsando un incremento notable en los ingresos de la administración virreinal. Esto no solo trajo como consecuencia el cubrir el conjunto de gastos administrativos y militares locales sino que también exportar un creciente volumen de recursos fiscales a otras partes del imperio español. (Marichal, 1860)

Si bien los procedimientos de fiscalización se venían llevando a cabo en México la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la misma, tiene sus orígenes en la CPEUM de 1917, puesto que ya contemplaba la obligatoriedad de los mexicanos para contribuir al gasto público.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos. IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes. (CPEUM, 2017)

Para poder cumplir con la situación que se generaba en los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, fue necesario implementar un ordenamiento que dispusiera de manera general y abstracta de los procedimientos aplicables en las disposiciones fiscales, puesto que no bastaba con estipularse mediante leyes especiales relativas a las contribuciones.

Es decir; el estado como sujeto activo de la relación tributaria se vio en la necesidad de establecer las reglas y lineamientos básicos con los cuales el sujeto pasivo debía de cumplir con las disposiciones fiscales.

Es por ello que nació en la vida jurídica en el año de 1938 el primer Código Fiscal de la Federación, el cual disponía de manera general las situaciones relativas a las disposiciones fiscales, para su observancia en cuanto a su cumplimiento y los procedimientos relativos para cumplir con tal carga.

En ese tenor el 31 de diciembre de 1938 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Primer Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual tenía como objetivo regular las disposiciones fiscales y en consecuencia las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.

De un análisis del CFF publicado en 1938 se desprende que las autoridades fiscales ya contenían la facultad para interpretar las normas fiscales con la finalidad de poder apreciar el contenido de las mismas, emitiendo criterios de aplicación respecto a las disposiciones fiscales.

ARTÍCULO 10.- La facultad reglamentaria de las leyes fiscales federales se ejercerá por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La misma secretaría interpretará las leyes fiscales federales, conforme a las siguientes reglas:

I. Si la interpretación es general, abstracta e impersonal, solo será obligatoria para los órganos dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II. A instancia de particulares solo fijara la interpretación de las leyes, ya sea en forma abstracta o individual, si se plantean situaciones reales y concretas. (CFF, 2018)

Tal como se aprecia del contenido del artículo 10 del CFF datado a la fecha de 1938, se desprende que a las autoridades fiscales se les atribuía la facultad para poder interpretar las disposiciones fiscales, las cuales podían ser de carácter obligatorio si la interpretación se planteaba a situaciones reales y concretas.

Sin embargo aun cuando la autoridad fiscal contaba con tal facultad, no fue hasta del 27 de marzo de 1980 en el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicó la primer Resolución que establecía. (CFF, 1938)

II.2. MARCO CONCEPTUAL

II.2.1. TRATADO INTERNACIONAL

El presente estudio tiene como finalidad la observancia de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, por lo cual es necesario acudir a ordenamientos por los cuales el Estado Mexicano haya celebrado tratados internacionales, mismo que pudieran ser aplicados en la materia tributaria, para tal efecto se utilizará dentro del presente estudio el concepto Tratado Internacional para tal efecto se utilizó el concepto previsto en la Ley De Celebración de Tratados, mismo que a continuación se detalla:

El convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos. (LSCT, 1992)

II.2.2 DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

Tal como se desprende de nuestra Carta Magna como parte del derecho positivo interno se encuentra contemplado el referido a los tratados internacionales, mismo que al ser encaminados a la materia tributaria es menester conceptualizar tal disposición.

El convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos. (Garza, 2005)

II.2.3. PRINCIPIOS EN LA INTERPRETACIÓN

Para la conclusión del presente estudio y corroborar la premisa planteada es necesario abundar respecto a los criterios de interpretación que utilizan las autoridades administrativas, mismos que deben de ser acorde a los principios de interpretación establecidos en el CFF.

Los principios constitucionales, una vez determinados, adquieren proyección normativa y, al igual que los valores, son instituciones jurídicas vinculantes para los poderes públicos. Ya desde Savigny, los principios jurídicos se configuran como instituciones con valor normativo, admitiéndose que en el Derecho, además de reglas y de valores, existen principios que precisamente identifican a cada ordenamiento concreto. (Freixes, S/F)

II.2.4. PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN CONFORME

El principio de interpretación conforme es un elemento crucial para la investigación, debido a que su aplicación conlleva a una protección de los derechos humanos y fundamentales reconocidos por el estado mexicano, para tal efecto es necesario conceptualizar dicho principio.

En ese sentido se avoca a la definición sustentada por Joaquín Camarena en su obra literaria denominada *el principio de interpretación conforme en el derecho constitucional mexicano*

La interpretación conforme es una figura jurídica hermenéutica que permite la materialización efectiva y expansiva de los derechos fundamentales, además de la armonización entre las normas de derechos humanos con el bloque de constitucionalidad y de convencionalidad, atendiendo siempre el principio pro-persona. A partir de su entrada en vigor en el artículo 1º constitucional, en las Reformas de 2011, su uso se vuelve una obligación constitucional-convencional de oficio para todos los intérpretes jurisdiccionales del Estado mexicano. (Camarena J. M., 2014)

II.2.5. PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN PRO PERSONAE

Derivado de la aplicación del principio de interpretación conforme es necesario abundar respecto al principio pro persona establecido en el artículo 1º de la CPEUM.

Dichos principios serán medios de convicción para la debida conclusión del presente estudio, en ese sentido Mónica Pinto, conceptualizó dicho principio en su obra literaria denominada *el principio pro homine criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos*.

Es un criterio hermenéutico que informa todo el derecho de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria. Este principio coincide con el rasgo fundamental del derecho de los derechos humanos, esto es, estar siempre a favor del hombre. (Pinto, 1997)

Es aplicable la tesis de jurisprudencia 2a./J. 56/2014, sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 772 del Libro 6, Tomo II, mayo de 2014, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, cuyo rubro y texto establece:

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. SU CUMPLIMIENTO NO IMPLICA QUE LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES NACIONALES, AL EJERCER SU FUNCIÓN, DEJEN DE OBSERVAR LOS DIVERSOS PRINCIPIOS Y RESTRICCIONES QUE PREVÉ LA NORMA FUNDAMENTAL. (2a./J 56/2014, 2014)

II.2.6. INTERPRETACIÓN EN EL DERECHO FISCAL

Derivado de las facultades de comprobación y de las facultades resolutorias instituidas por las autoridades administrativas en el ámbito de sus competencias, se advierte que es necesario aplicar disposiciones fiscales realizando una

interpretación extensiva y proteccionista de los contribuyentes, para tal efecto es necesario conceptualizar el principio de interpretación en el derecho fiscal, para tal efecto se avoca a la definición planteada por el Magistrado Presidente del Pleno del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), mediante su artículo científico publicado en las revistas del TFJA.

El término interpretación puede utilizarse para indicar tanto la actividad interpretativa que realiza el intérprete, como el resultado de ella. El producto o resultado que obtenemos de la actividad interpretativa es el significado del objeto interpretado, es decir, el contenido normativo (o disposición legal) que se interpreta del resultado de la interpretación que se realizó a ese texto (contenido normativo o significado que se le adscribió. El resultado de la interpretación es el que nos va a permitir aplicar la norma, ya que es el que nos comunica el significado del texto (contenido normativo) y, por tanto, la norma que tenemos que aplicar. (Pelayo, 2015)

II.2.7. CRÉDITO FISCAL

Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. (CFF, 2017)

II.2.8 REGLA MISCELANEA

Conjunto de disposiciones fiscales de carácter anual que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de reformar o modificar las leyes fiscales y otros ordenamientos federales relativos a la captación de ingresos por parte del gobierno federal. (Pineda, 2012)

II.2.9 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La doctrina jurídica explica la Constitución formal de un país como el conjunto de normas regulatorias de la estructura, el poder y sus funciones, la competencia y las atribuciones del Estado, así como los derechos que los particulares pueden hacer valer frente a él. En términos jurídico políticos, la voz constitución registra diversas interpretaciones; Carl Schmitt, por ejemplo, distingue cuatro conceptos de Constitución: el absoluto, conforme al cual es la norma de normas, o sea, un deber ser; según el concepto relativo, la Constitución se orienta por un criterio formal, de acuerdo con el cual ciertos preceptos jurídicos tienen categoría constitucional por el hecho de encontrarse en esa norma de normas, lo que trae por consecuencia, que su modificación sea más complicada que la de los preceptos que no figuran en la norma suprema, sino sólo en leyes secundarias; a la luz del concepto positivo, la Constitución representa la decisión política del depositario del poder constituyente -congreso constituyente o constituyente permanente, mejor llamado poder revisor de la Constitución-. Habida cuenta que la esencia de la Constitución radica precisamente en esa decisión; en cuanto al concepto ideal de Constitución. (Ruiz, 2001)

II.2.10 CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD

El control de constitucionalidad es el conjunto de actos y procedimientos establecidos para la verificación y aseguramiento por parte de un órgano del sistema, de que el principio de supremacía constitucional es respetado por todos los órganos constituidos en los procedimientos de creación-aplicación del orden. Algunos autores (Héctor Fix-Zamudio) hablan de "defensa constitucional" para calificar esta misma función. (Torruco, 2001)

II.2.11. PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD TRIBUTARIO

El Derecho Positivo Mexicano es eminentemente constitucionalista. La Carta Magna lo fundamenta, lo crea y le otorga validez. Esto trae como consecuencia que las llamadas "Leyes Secundarias" (es decir, todas aquellas cuya creación y existencia autoriza la propia Constitución, pero que evidentemente no forman parte de ella) tengan que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, puesto que de lo contrario su invalidez e inaplicabilidad a casos concretos puede ser declarada por los Tribunales Federales, a solicitud de cualquier interesado, mediante la interposición del llamado Juicio de Amparo.

En esas condiciones, las Leyes Fiscales, para resultar válidas y aplicables deben respetar y adecuarse, dentro de las características y modalidades propias de su contenido específico, a esos principios fundamentales, puesto que en caso contrario, los afectados por sus disposiciones estarán legitimados para demandar su inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurisdiccionales correspondientes.

2.2.12. CONTROL DE CONVENCIONALIDAD

La Corte es consciente que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermadas por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer una especie de control de convencionalidad entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino

también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana.

En ese sentido se ha abocado el Tribunal Federal Electoral, al conceptualizar dicho principio de la siguiente manera:

El control de convencionalidad es el mecanismo que se ejerce para verificar que una ley, reglamento o acto de las autoridades del Estado, se ajustan a las normas, los principios y obligaciones de la Convención Americana de Derechos Humanos principalmente, en la que funda la competencia contenciosa de la Corte IDH. (Marín, 2014)

2.2.13. DERECHOS HUMANOS

Los Derechos Humanos son el conjunto de prerrogativas sustentadas en la dignidad humana, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral de la persona. Este conjunto de prerrogativas se encuentra establecido dentro del orden jurídico nacional, en nuestra Constitución Política, tratados internacionales y las leyes.

El respeto hacia los derechos humanos de cada persona es un deber de todos. Todas las autoridades en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos consignados en favor del individuo. De igual manera, la aplicación de los derechos humanos a la que se encuentran obligadas todas las autoridades se rige por los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. (CNDH, 2013)

2.2.14. PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD

Derivado de la relación jurídica tributaria, es necesario analizar los principios constitucionales en materia fiscal, ello en virtud de que su análisis conlleva a demostrar la premisa planteada.

Deviene del reconocimiento de la dignidad que tienen todos los miembros de la raza humana sin distinción de nacionalidad, credo, edad, sexo, preferencias o cualquier otra, por lo que los derechos humanos se consideran prerrogativas que le corresponden a toda persona por el simple hecho de serlo. (CNDH, 2013)

2.2.15. PRINCIPIO DE INTERDEPENDENCIA

Consiste en que cada uno de los derechos humanos se encuentran ligados unos a otros, de tal manera que el reconocimiento de uno de ellos , así como su ejercicio, implica necesariamente que se respeten y protejan múltiples derechos que se encuentran vinculados. (CNDH, 2013)

2.2.16. PRINCIPIO DE INDIVISIBILIDAD

Se habla de indivisibilidad de los derechos humanos en función a que poseen un carácter indivisible pues todos ellos son inherentes al ser humano y derivan de su dignidad. Lo anterior quiere decir que el disfrute de los derechos humanos sólo es posible en conjunto y no de manera aislada ya que todos se encuentran estrechamente unidos entre sí. (CNDH, 2013)

2.2.17. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

El principio de progresividad constituye una obligación del Estado para asegurar el progreso en el desarrollo constructivo de los derechos humanos, al mismo tiempo, implica una prohibición para el Estado respecto a cualquier retroceso de los derechos. El Estado debe proveer las condiciones más óptimas de disfrute de los derechos y no disminuir ese nivel logrado.

El poder público debe hacer todo lo necesario para que sean superadas la desigualdad, la pobreza y la discriminación la promoción, respeto, protección y garantía de los Derechos Humanos tiene la función de:

- Contribuir al desarrollo integral de la persona.

- Buscar que todas las personas gocen de una esfera de autonomía donde les sea posible trazar un plan de vida digna que pueda ser desarrollado, protegidas de los abusos de autoridades, servidores públicos y de los mismos particulares.
- Representa límites a las actuaciones de todos los servidores públicos, sin importar su nivel jerárquico o institución gubernamental, sea Federal, Estatal o Municipal, siempre con el fin de prevenir los abusos de poder, negligencia o simple desconocimiento de la función.
- Crear condiciones suficientes que permitan a todas las personas tomar parte activa en el manejo de los asuntos públicos y en la adopción de las decisiones comunitarias (vida democrática). (CNDH, 2013)

II.2.18. DERECHOS FUNDAMENTALES

Un Derecho Fundamental es un todo, es decir, un conjunto de normas y posiciones, de derecho fundamental que se adscriben interpretativamente a una disposición de derecho fundamental.

Los derechos fundamentales son derechos subjetivos que revisten propiedades específicas. Algunas de dichas propiedades están presentes en otros tipos de derechos subjetivos --- por ejemplo, los derechos públicos subjetivos de rango legislativo, otros derechos subjetivos de rango inferior al constitucional. Tales como los derechos subjetivos conferidos a los individuos por actos de la Administración Pública o por negocios jurídicos celebrados por los particulares o los DERECHOS HUMANOS, protegidos por el derecho internacional. (Pulido, S/F)

II.2.19 JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia es la interpretación de la ley, de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias que pronuncia la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o en Salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito. Doctrinariamente la jurisprudencia puede ser confirmatoria de la ley, supletoria e interpretativa. Mediante la primera, las sentencias ratifican lo preceptuado por la ley; la supletoria colma los vacíos de la ley, creando una norma que la

complementa; mientras que la interpretativa explica el sentido del precepto legal y pone de manifiesto el pensamiento del legislador. La jurisprudencia interpretativa está contemplada en el artículo 14 de la Constitución Federal, en tanto previene que en los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley; y la jurisprudencia tiene una función reguladora consistente en mantener la exacta observancia de la ley y unificar su interpretación, y como tal, es decir, en tanto constituye la interpretación de la ley, la jurisprudencia será válida mientras está vigente la norma que interpreta. (SJF, 2016)

II.2.20 PRINCIPIO DE GENERALIDAD EN MATERIA FISCAL

El principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidentes que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas. (Vizcaino, 2003)

II.2.21 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD EN MATERIA FISCAL

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público, como pueden serlo el prestar servicio militar o el hacer que los hijos concurren a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental.

Este deber vinculado al Principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Al respecto, es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos. (Vizcaino, 2003)

II.2.22 FUENTE DE UNA CONTRIBUCIÓN

La fuente de una contribución es la actividad económica considerada en las diversas etapas o facetas que la componen, susceptible de ser gravada en lo general o por facetas, por el legislador tributario. (Vizcaino, 2003)

II.2.23 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN AL GASTO PÚBLICO.

Este principio, contenido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es la principal justificación de la relación jurídico-tributaria, en virtud de que los ingresos tienen como finalidad costear el gasto público. (Vilaseñor, 2012)

II.3 MARCO NORMATIVO

II.3.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

En primer término del marco normativo se encuentra el relativo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al ser ley fundamental en el derecho positivo mexicano y muy enfáticamente el relativo al artículo 31 fracción IV, el cual establece la obligatoriedad por parte de todos los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes. (CPEUM, 2018)

II.3.2. TRATADOS INTERNACIONALES

Las aplicaciones de tratados internacional en materia tributaria serán fundamentales para el presente estudio, toda vez que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 1, y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, los tratados internacionales que se estén de acuerdo con el contenido de la CPEUM serán ley suprema.

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas. (CPEUM, 2018)

II.3.3. RECOMENDACIONES DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

Derivado de los litigios llevados hasta la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), se emiten *recomendaciones* al estado mexicano para que éste respete y salvaguarde los derechos humanos y fundamentales establecidos en los tratados internacionales y que el estado mexicano ha ratificado.

De ahí que exista una obligación por parte del estado mexicano de observar, aplicar y respetar las recomendaciones emitidas por el órgano jurisdiccional internacional en materia de derechos humanos

II.3.4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Derivado de la relación jurídica tributaria establecida en el artículo 31 fracción IV del Código Fiscal de la Federación se desprenden una serie de principios constitucionales en materia tributaria, mismos que serán de observancia general en el presente estudio, dichos principios son los siguientes:

- Principio de generalidad
- Principio de obligatoriedad
- Principio de contribución
- Principio de destino
- Principio de proporcionalidad

- Principio de equidad
- Principio de legalidad

2.3.5. JURISPRUDENCIA

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha establecido que la aplicación de la jurisprudencia emitida por la SCJN, es de carácter obligatoria, por lo tanto los criterios jurisprudenciales que se emitan, servirán de apoyo en el presente estudio.

Es aplicable la tesis de jurisprudencia 2a./J. 139/2015 (10a.), sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 391 del Libro 25, diciembre de 2015, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, cuyo rubro y texto establece:

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. LA OBLIGATORIEDAD DE SU APLICACIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 217 DE LA LEY DE AMPARO, SURGE A PARTIR DE SU PUBLICACIÓN EN EL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

El análisis sistemático e integrador de los artículos 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 215 a 230 de la Ley de Amparo, 178 y 179 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como del Acuerdo General 19/2013 (*) del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, permite establecer que la jurisprudencia es de aplicación obligatoria a partir del lunes hábil siguiente al día en que la tesis respectiva sea ingresada al Semanario Judicial de la Federación, en la inteligencia de que si el lunes respectivo es inhábil, será de aplicación obligatoria a partir del día hábil siguiente. (SCJN, Semanario Judicial de la Federación, 2015)

II.3.6. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Código Fiscal de la Federación, al ser una disposición reglamentaria del artículo 31 fracción IV de la CPEUM, regula de manera general y abstracta las obligaciones y disposiciones fiscales de los contribuyentes, por lo tanto será de

apoyo en el presente estudio, máxime que las reglas misceláneas fiscales tienen su génesis en el artículo 33 fracción I último párrafo del CFF.

II.3.7. REGLAS MISCELANEAS FISCALES

Al constituir la parte fundamental del presente estudio, su aplicación será obligatoria realizando una ponderación de lo establecido tanto en la CPEUM como de los tratados internacionales de los cuales el estado mexicano es parte.

II.3.8. CRITERIOS NORMATIVOS DEL SAT

Es necesario conocer los criterios y lineamientos por los cuales la autoridad se encuentra aplicando las disposiciones fiscales, pues si bien no forman parte de las disposiciones fiscales, es claro que si las autoridades tienen un lineamiento interno que deben de interpretar, la norma tributaria puede afectar a las disposiciones tributarias, en virtud de que se deja en un completo estado de indefensión e inseguridad jurídica al contribuyente al no aplicársele la disposición o norma jurídica más benéfica para el contribuyente, de conformidad con el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II.3.9. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

El presente estudio tiene su equivalencia en las fuentes reales y formales de derecho por lo cual es necesario acudir a la fuente formal no escrita denominada *los principios generales del derecho*” el cual será base determinante para demostrar la premisa planteada.

II.4 MARCO CONTEXTUAL.

II.4.1. REFORMA CONSTITUCIONAL DEL AÑO 2011

El derecho en México no se considera perfecto, sin embargo se considera perfectible en base a los acontecimientos que la sociedad vaya adoptando, es decir; si la sociedad evoluciona respecto a las situaciones de hecho que la rodean

también debe de evolucionar el sistema jurídico que lo regula, por lo tanto es necesario que los ordenamiento constitucionales, legales y reglamentarios evolucionen de igual manera, adoptando las regulaciones adaptaciones a las situaciones de hecho acontecidas en la sociedades vean sistemas jurídicos regulaban tales situaciones evolucionen de igual manera.

Esa situación se vivió en la reforma constitucional del 2011 toda vez que revolucionó la manera de concebir la protección a los derechos de las personas ya sean físicas morales.

La reforma constitucional del 2011, tuvo un gran impacto para la sociedad mexicana, en virtud de que revolucionó la forma de ver los derechos adquiridos por las personas, ya sean físicas o morales y así lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El 6 y 10 de junio de 2011, se publicaron dos importantes reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que impactan directamente en la administración de justicia federal. (SCJN, 2011)

La primera de ellas concierne fundamentalmente al juicio de amparo, institución protectora de los derechos fundamentales por excelencia, el cual se ve robustecido al ampliarse la procedencia del amparo respecto de cualquier norma general, al preverse su procedencia por violaciones a los derechos humanos plasmados en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte; con la introducción de figuras como el amparo adhesivo y los intereses legítimos individual y colectivo; la adopción de nuevos conceptos en torno a la violación de derechos por omisión de las autoridades; la declaratoria general de inconstitucionalidad cuyos alcances y condiciones se determinarán en la ley reglamentaria; la creación de los Plenos de Circuito; y una nueva forma de integrar jurisprudencia “por sustitución”; entre otras. (SCJN, 2011)

La segunda, en íntima relación con la anterior, evidencia el reconocimiento de la progresividad de los derechos humanos, mediante la expresión clara del principio *pro persona* como rector de la interpretación y aplicación de las normas

jurídicas, en aquellas que favorezcan y brinden mayor protección a las personas. (SCJN, 2011)

Así, la ampliación de los derechos que significa la concreción de algunas cláusulas constitucionales, como aquella relativa a los migrantes o a la suspensión de garantías, aunada a la obligación expresa de observar los tratados internacionales firmados por el Estado mexicano, miran hacia la *justiciabilidad* y eficacia de los derechos que, a la postre, tiende al mejoramiento de las condiciones de vida de la sociedad y al desarrollo de cada persona en lo individual. (SCJN, 2011)

Las reformas constitucionales antes referidas generan la impostergable necesidad de profundizar en el estudio de los tratados internacionales en los que se reconocen derechos humanos y en que el Estado mexicano es parte; por lo cual se ha estimado indispensable hacer del conocimiento público un listado enunciativo, no limitativo, de los instrumentos internacionales de esa naturaleza, clasificados por la materia en que inciden. (SCJN, 2011)

Con el fin de ejecutar acciones que logren los objetivos de dichas reformas y atenta a su compromiso de contribuir al conocimiento de ordenamiento jurídico que rige la vida nacional y promover la cultura jurídica y de la legalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación pone a disposición de la sociedad la presente publicación electrónica para brindar un panorama completo de las modificaciones al texto constitucional. La obra se integra por el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, un cuadro comparativo que ofrece la posibilidad de contrastar el texto anterior con el reformado, los procesos de discusión y aprobación de las distintas iniciativas, un apéndice con la relación de los artículos reformados y su cronología de modificaciones, así como los instrumentos internacionales en los que México es parte y se reconocen los derechos humanos. (SCJN, 2011)

Tal como se aprecia derivado de la reforma constitucional del 2011, creó un nuevo paradigma constitucional en materia de derechos humanos atendiendo al génesis de la aplicación de la norma que más beneficie a la persona, puesto que anteriormente según lo dispuesto por el doctrinario Hans Kelsen mediante su obra denominada *La Teoría Pura del Derecho* destaca un detalló al cual denominó Jerarquía de normas jurídicas, mismas que se podrán observar en la siguiente figura:



Sin embargo como ya se estableció con anterioridad derivado de la reforma constitucional de Junio de 2011, el Estado entendiéndose a este como un Todo, y parte de ese todo el Servicio de Administración Tributaria (SAT), quién a su vez integrado por las Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California "3" y Administración Desconcentrada Jurídica de Baja California "3", ambos en la ciudad de Ensenada Baja California, mismas que se encuentran obligadas a promover respetar, y garantizar la protección de los derechos humanos en el ámbito de sus competencias, interpretando las norma de acuerdo a una

supra subordinación de las normas infra constitucionales a la propia constitución, es decir; aquellas que no se encuentran contenidas en la constitución se interpretarán de conformidad a esta, atendiendo siempre a la aplicación del mayor beneficio a la persona humana.

Es aplicable la tesis de jurisprudencia 1a./J. 37/2017, sostenida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 239 del Libro 42, Mayo de 2017, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, cuyo rubro y texto establece:

INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la supremacía normativa de la Constitución no se manifiesta sólo en su aptitud de servir como parámetro de validez de todas las demás normas jurídicas, sino también en la exigencia de que tales normas, a la hora de ser aplicadas, se interpreten de acuerdo con los preceptos constitucionales; de forma que, en caso de que existan varias posibilidades de interpretación de la norma en cuestión, se elija aquella que mejor se ajuste a lo dispuesto en la Constitución. En otras palabras, esa supremacía intrínseca no sólo opera en el momento de la creación de las normas, cuyo contenido ha de ser compatible con la Constitución en el momento de su aprobación, sino que se prolonga, ahora como parámetro interpretativo, a la fase de aplicación de esas normas. A su eficacia normativa directa se añade su eficacia como marco de referencia o criterio dominante en la interpretación de las restantes normas. Este principio de interpretación conforme de todas las normas del ordenamiento con la Constitución, reiteradamente utilizado por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, es una consecuencia elemental de la concepción del ordenamiento como una estructura coherente, como una unidad o contexto. Es importante advertir que esta regla interpretativa opera con carácter previo al juicio de invalidez. Es decir, que antes de considerar a una norma jurídica como constitucionalmente inválida, es necesario agotar todas las posibilidades de encontrar en ella un significado que la haga compatible con la Constitución y que le permita, por tanto, subsistir dentro del ordenamiento; de

manera que sólo en el caso de que exista una clara incompatibilidad o una contradicción insalvable entre la norma ordinaria y la Constitución, procedería declararla inconstitucional. En esta lógica, el intérprete debe evitar en la medida de lo posible ese desenlace e interpretar las normas de tal modo que la contradicción no se produzca y la norma pueda salvarse. Así el juez ha de procurar, siempre que sea posible, huir del vacío que se produce cuando se niega validez a una norma y, en el caso concreto, de ser posibles varias interpretaciones, debe preferirse aquella que salve la aparente contradicción. Ahora bien, la interpretación de las normas conforme a la Constitución se ha fundamentado tradicionalmente en el principio de conservación de ley, que se asienta a su vez en el principio de seguridad jurídica y en la legitimidad democrática del legislador. En el caso de la ley, fruto de la voluntad de los representantes democráticamente elegidos, el principio general de conservación de las normas se ve reforzado por una más intensa presunción de validez. Los tribunales, en el marco de sus competencias, sólo pueden declarar la inconstitucionalidad de una ley cuando no resulte posible una interpretación conforme con la Constitución. En cualquier caso, las normas son válidas mientras un tribunal no diga lo contrario. Asimismo, hoy en día, el principio de interpretación conforme de todas las normas del ordenamiento a la Constitución, se ve reforzado por el principio pro persona, contenido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual obliga a maximizar la interpretación conforme en aquellos escenarios en los cuales, dicha interpretación permita la efectividad de los derechos fundamentales de las personas frente al vacío legislativo que puede provocar una declaración de inconstitucionalidad de la norma. (SCJN, Semanario Judicial de la Federación, 2017)

CAPÍTULO III

III. METODOLOGÍA.

El presente estudio tuvo como finalidad la descripción de un fenómeno social, legal y político basado en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas fiscales, reglamentos de conformidad con la Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos en concordancia con los Tratados Internacionales de los que el estado mexicano sea parte, para tal efecto se planteó utilizar el método de estudio cualitativo, en virtud que el enfoque se basa en métodos de recolección de datos de las leyes, así como las respectivas a los preceptos reglamentarios emitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en ejercicio de su facultad reglada establecida en el artículo 33 fracción I último párrafo del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto en el caso de estudio no se utilizaron instrumentos de medición numéricos como lo son datos de gráficas, sino que se realizó una recolección de datos previamente establecidos que sirvieron de apoyo en el ejercicio del presente estudio.

No obstante lo anterior se recolectaron datos de información no estadístico como lo son entrevistas a expertos en la defensa fiscal, puesto que de esta manera se obtuvo un mejor alcance en cuanto a la comprobación de la premisa planteada en el presente estudio, puesto que si bien tales datos no son determinantes para la comprobación de la premisa, si ayudaron a dar un mejor entendimiento de las situaciones reales establecidas en la sociedad en cuanto a la aplicación de las Reglas Misceláneas Fiscales.

Paralelamente a las entrevistas realizadas a los especialistas en la defensa fiscal, se obtuvieron datos de información de la página del Servicio de Administración Tributaria, misma que al ser de carácter público no se necesita mayor complejidad para la obtención de la información. Con esto se realizó un estudio en cuanto a los mecanismos que utilizan las autoridades fiscales al momento de la emisión de actos de fiscalización a los contribuyentes en cuanto a su normatividad y ejecución de los mismos.

Pues si bien, las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación, lo cierto es que las mismas se encuentran limitadas por el contenido general de la norma jurídica, en cuanto al alcance y limitación de las mismas.

De ahí que se pretenda realizar un estudio a las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales en cuanto a la observancia, aplicación y salvaguarda de los Derechos Humanos contenidos en la Constitución como en los tratados internacionales.

A su vez se planteó utilizar el método de estudio cualitativo en virtud de que se pretende describir el fenómeno que causa la no aplicación del control difuso de convencionalidad respecto a las reglas de carácter general.

Así el método de estudio cualitativa versó sobre la recolección de datos como lo es la observación no estructurada, entrevistas a especialistas en la defensa fiscal, revisión de documentos relativos al tema en cuestión, como lo son libros de consulta, revistas científicas reconocidas y sentencias emitidas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, se evaluaron experiencias personales en el tema relacionada, e incluso promover una iniciativa de ley por conducto de la Cámara encargada, para que se sancione la vulneración flagrante de derechos humanos a los contribuyentes, cuando dolosamente no apliquen el control difuso de convencionalidad.

El presente estudio será del tipo mixta, realizándose bajo el método de estudio descriptivo en conjunción con el método analítico y sintético.

Lo anterior es así, toda vez que la investigación tuvo como finalidad estudiar un fenómeno concreto, a situaciones reales y determinadas, como lo son las resoluciones emitidas por la Administración Desconcentrada Jurídica de Baja California "3", en el sentido de las consideraciones vertidas en la misma, haciendo valer cuestiones de convencionalidad y constitucionalidad aún en la etapa administrativa.

Para tal efecto, la Licenciada. Alba Lucía Marín Villada, en su artículo denominado *clasificación de la investigación* conceptualiza el método de estudio descriptivo de la siguiente manera:

INVESTIGACIÓN DESCRIPTIVA: Con este tipo de investigación se logra caracterizar un objeto de estudio o una situación concreta, señalar sus particularidades y propiedades. Sirve para ordenar, agrupar o sistematizar los objetos involucrados en el trabajo indagatorio. Esta forma de investigación requiere la combinación de los métodos analítico y sintético, en conjugación con el deductivo y el inductivo, con el fin de responder los cuestionamientos del objeto que se investiga. (Villeda, 2008)

Paralelamente al método de investigación descriptiva se utilizó el método de estudio analítico y sintético, puesto que se analizó el contenido de las consideraciones vertidas por las autoridades administrativas que resuelven las controversias suscitadas al determinarse un crédito fiscal a cargo del contribuyente, derivado de las facultades de comprobación para la protección y salvaguarda de los derechos humanos de los cuales los contribuyentes son acreedores, realizando una valoración de las disposiciones fiscales, constitucionales e internacionales, en tanto, que se desmembraron las partes integrantes del presente estudio, como lo son cuestiones meramente administrativas, legales, constitucionales e internacionales, en consecuencia, la tratadista Jennifer Falcón, mediante su artículo método analítico – Sintético conceptualiza al método de la siguiente manera:

EL MÉTODO ANALÍTICO se refiere al análisis de las cosas o de los fenómenos; la palabra análisis, del griego análisis...descomposición, significa examinar, descomponer o estudiar minuciosamente una cosa.

Por tanto, el método analítico comienza con el todo de un fenómeno y lo revisa parte por parte (descomposición o separado del todo), comprendiendo su funcionamiento y su relación intrínseca, complementándose con la parte sintética. (Falcón, 2013)

Para la consecución del fin al momento de la implementación del método de estudio se realizó mediante las etapas que a continuación se indican:

- Observación
- Descripción

- Descomposición
- Enumeración
- Ordenación
- Clasificación

En consecuencia una vez implementado el método de estudio analítico, se pasó al método de estudio sintético, el cual recopiló los datos obtenidos mediante el método analítico estableciendo o en su caso determinando si la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California “3”, ejerciendo un método de protección constitucional como lo es control difuso de convencionalidad ex officio al momento de resolver las controversias suscitadas entre los sujetos integrantes de la relación jurídica tributaria, sustentada en reglas misceláneas fiscales, o bien en su caso in-aplica dicho control, vulnerando los derechos humanos de los contribuyentes.

MÉTODO SINTÉTICO. Se refiere a la síntesis de las cosas o fenómenos; la palabra síntesis, del griego (synthesis), significa composición de un todo mediante la unión de sus partes, el método sintético, por lo tanto es aquel, que procede de lo simple a lo complejo, donde las partes simples que se separaron en el análisis, una vez revisadas, ahora son integradas por la síntesis. (Falcón, 2013)

Este método nos lleva, por ende, de las causas a los efectos y de los principios a las conclusiones.

Las etapas a realizar en el método sintético son las siguientes:

1. Observar
2. Clasificar
3. Relacionar
4. Interpretar
5. Explicar

III.1. DEFINICIÓN DEL SUJETO DE ESTUDIO

El presente estudio versó sobre contribuyentes auditados en el municipio de Ensenada, respectivamente se analizaron las resoluciones determinantes de créditos fiscales sustentadas en reglas misceláneas fiscales con independencia de la modalidad en la cual que iniciada la facultad de comprobación puesto que siempre se atenderá a la implicación de respeto y salvaguarda de derechos humanos a los contribuyentes.

III.2. PREMISA DE TRABAJO

La premisa de trabajo nace a partir de la reforma constitucional del 2011, puesto que al contenido y alcance del artículo 1º se establece como obligación de todas las autoridades incluyendo las administrativas, de promover, respetar y garantizar la protección a los derechos humanos, de conformidad a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

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

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

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley. (CPEUM, 2018)

Así mismo, la premisa de trabajo nace de conformidad con las violaciones en las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, excediéndose a su vez del contenido de la norma legal.

III.3. DISEÑO DEL INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Para la consecución de la finalidad en el presente estudio, se implementó el instrumento de recolección de datos relativos a documentos emitidos por las autoridades fiscales, mismos que son publicados mediante la página oficial del Servicio de Administración Tributaria. www.sat.mx, así como las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en las relativas al estudio de control de convencionalidad aplicando un mayor beneficio al contribuyente de conformidad con el principio de interpretación conforme en relación con el principio pro personae.

Paralelamente y aun cuando será vinculante para el presente estudio se aplicarán encuestas a especialistas en la defensa fiscal, en cuanto se intenta recopilar la información obtenida de la misma estableciendo su opinión en el presente estudio.

III.4. MÉTODO DE MUESTREO Y DEFINICIÓN DE LA MUESTRA

Para la consecución del presente estudio se utilizó el método de muestreo no probabilístico, puesto que los sujetos de la muestra son seleccionados en función de la accesibilidad de las resoluciones en las que se determinen un crédito fiscal a cargo de los contribuyentes auditados en la ciudad de Ensenada, mismas que se encuentran vigentes en la página del Servicio de Administración Tributaria durante el periodo de quince días, así como las relativas al proceso jurisdiccional en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa cuando se impugnen cuestiones de convencionalidad en el proceso de fiscalización.

Es decir; la muestra se encuentra sujeta a la publicación de las resoluciones en las que se determinan un crédito fiscal a cargo de los contribuyentes auditados en la ciudad de Ensenada.

III.5. DISEÑO DEL TRABAJO DE CAMPO

Para el estudio de campo se utilizó el estudio de casos previos en virtud de que la muestra depende directamente de la voluntad de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California, en cuanto a su contenido, puesto que de esta manera se estableció, la determinación si en efecto la misma se encuentra aplicando las determinaciones necesarias e impugnadas en la etapa administrativa sujetadas al imperium del estado, atribuido a la Administración Desconcentrada Jurídica de Baja California “3”, siempre previendo la salvaguarda y protección de derechos humanos, a su vez se aplicará el diseño de trabajo de campo tipo entrevista, el cual aunque no es vinculante para la determinación del presente estudio, si se tomaron en cuenta las opiniones de los especialistas en la defensa fiscal al momento de desarrollar los resultados y conclusiones del estudio.

III.6. TÉCNICA DE TABULACIÓN Y ANÁLISIS ESTADÍSTICO

Una vez aplicado el método de muestreo en el presente estudio respecto a los casos previos, emitidos por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California “3” en Ensenada Baja California e impugnadas en la etapa administrativa sujetadas al imperium del estado, atribuido a la Administración Desconcentrada Jurídica de Baja California “3”, así como las encuestas implementadas a los especialistas en la defensa fiscal, dicha información se plasmará en el método de tabulación, consistente en gráficas que correspondan y que permitan identificar y en su caso comprobar la premisa planteada en el presente estudio.

De esta manera se relacionó el objetivo de la investigación y las premisas planteadas con los resultados de la misma.

CAPÍTULO IV

IV. RESULTADOS

IV.1 ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

IV.1.1 ENTREVISTAS APLICADAS

Derivado de la aplicación de entrevistas realizadas a expertos en la defensa fiscal, así como a los titulares de la Administración Desconcentrada Jurídica de Baja California con residencia en la ciudad de Ensenada y Tijuana respectivamente, arrojó una muestra de estudio que sin lugar a dudas es determinante para la consecución del presente estudio.

El instrumento de medición fue a conveniencia, toda vez que la accesibilidad de los expertos en materia fiscal es limitada y en consecuencia los resultados se encontraron limitados en cuanto a su disposición de accesibilidad, el instrumento de medición consistió en 15 preguntas a conveniencia las cuales tienen como finalidad determinar y en su caso probar o no, la premisa planteada en el presente estudio.

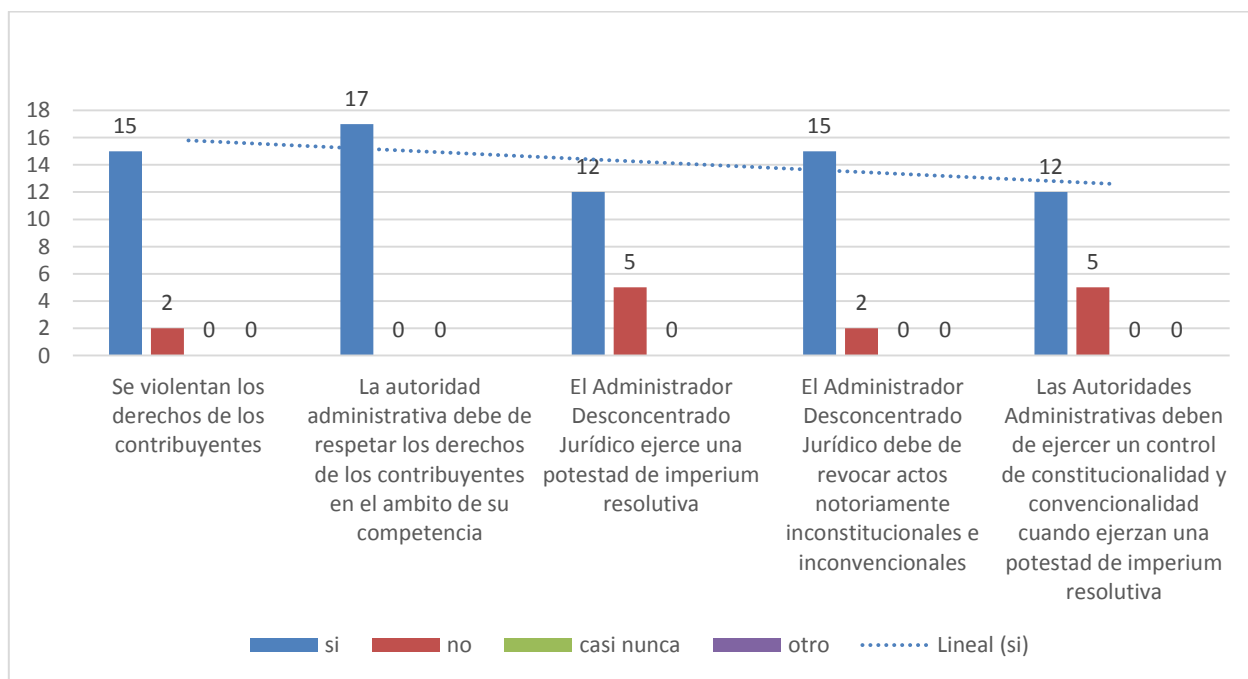


Tabla 1. De los resultados obtenidos de la investigación

Una vez aplicadas las entrevistas consistente en 15 preguntas determinantes para la conclusión del estudio, dichas entrevistas fueron planteadas a 15 especialistas en la defensa fiscal así como los titulares de la Administración Desconcentrada Jurídica de Ensenada y Tijuana Baja California respectivamente se advierte que nos arroja 5 resultados determinantes:

1. Que las autoridades administrativas se encuentran vulnerando los derechos fundamentales y humanos de los contribuyentes cuando son sujetos a un procedimiento de fiscalización de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables, así mismo el propio órgano encargado de dirimir las controversias, vulneran en segundo término al no garantizar la protección a los derechos humanos y fundamentales de los contribuyentes, toda vez que no aplican las disposiciones referentes a estos, máxime que se limitan a dirimir cuestiones de mera legalidad, sin entrar al estudio de la protección más amplia de conformidad con los principios de interpretación conforme a la luz del principio pro persona, ambos emanados del artículo 1º Constitucional.
2. Que derivado de la reforma constitucional del 2011, todas las autoridades en el ámbito de sus competencias que forman parte del estado se encuentran obligadas a promover, respetar y garantizar la protección a los derechos humanos, entendiéndose el Estado como un todo y parte de ese todo el Servicio de Administración Tributaria, que por medio de sus administraciones si se encuentran obligadas a aplicar lo dispuesto en el artículo 1º tercer párrafo de la CPEUM

Estableciendo como mecanismo de protección en materia de salvaguarda y protección de los derechos humanos y fundamentales un *control de constitucionalidad y convencionalidad en materia de derechos humanos, en la etapa administrativa del derecho tributario*, Arrojando como variable

principal el que las autoridades administrativas ejerzan una potestad de imperium resolutive sobre los contribuyentes.

3. Derivado de la sujeción supra - subordinación al que se someten las partes integrantes de la Litis que integran la controversia fiscal, la Administración Desconcentrada Jurídica si ejerce una potestad de imperium en contra del contribuyente, máxime que sus determinaciones son vinculantes para éste, tal y como lo son las sentencias emitidas por el TFJA.
4. La disposición constitucional prevista en el artículo 1º, en el sentido de que todas las autoridades se encuentran obligadas a promover, respetar y garantizar la protección a derechos humanos, por lo tanto las disposiciones fiscales que afecten la esfera jurídica del contribuyente por no encontrarse acorde a lo establecido en la Constitución y a los tratados internacionales, es obligación del juzgador en etapa administrativa dirimir las controversias estableciendo la protección más amplia de conformidad con el principio de interpretación conforme a la luz del principio pro persona, el cual consiste en que todas las disposiciones fiscales incluyendo las RMF, que infieran cargas a los contribuyentes se deberán de interpretar de conformidad con lo dispuesto en la Constitución y en los Tratados Internacionales, en ese sentido, las autoridades administrativas si se encuentran obligadas a garantizar la protección a los derechos humanos y fundamentales inaplicando las disposiciones fiscales como lo son las RMF, que no se encuentren de conformidad a la Constitución.
5. Derivado a que las partes integrantes de la Litis fiscal, se encuentran sujetos a la jurisdicción de un tercero para que emita una resolución que dirima dicha controversia, la Administración Desconcentrada Jurídica de Baja California "3", si ejerce una potestad de imperium, máxime que sus determinaciones son vinculantes para el contribuyente toda vez que el no cumplirlas acarrea incumplimiento de obligaciones.

IV.1.2 COMPARATIVO DE LEYES

De la adminiculación de las leyes objeto de la presente investigación se tuvo a bien verificar las disposiciones en materia de derechos humanos y fundamentales de los contribuyentes auditados, para el efecto de pormenorizar los criterios de interpretación utilizados tanto por las autoridades fiscales como por los propios contribuyentes que ejercen un medio de defensa ante actos de autoridad y fiscalización.

Para tal efecto se tuvo a bien considerar la pirámide de Kelsen, misma que fue base determinante para la realización del presente estudio.

En ese contexto tenemos que en primer término se tuvo a bien comparar las disposiciones constitucionales establecidas en la ley fundamental, las disposiciones internacionales en materia de derechos humanos establecidas en la convención americana de derechos humanos, las leyes secundarias a la propia constitución política de los estados unidos mexicanos, así como los reglamentos a esas leyes, y en último lugar pero necesaria para la presente investigación, las disposiciones establecidas en las Reglas contenidas en las Resoluciones Misceláneas Fiscales, por el ejercicio fiscal vigente.

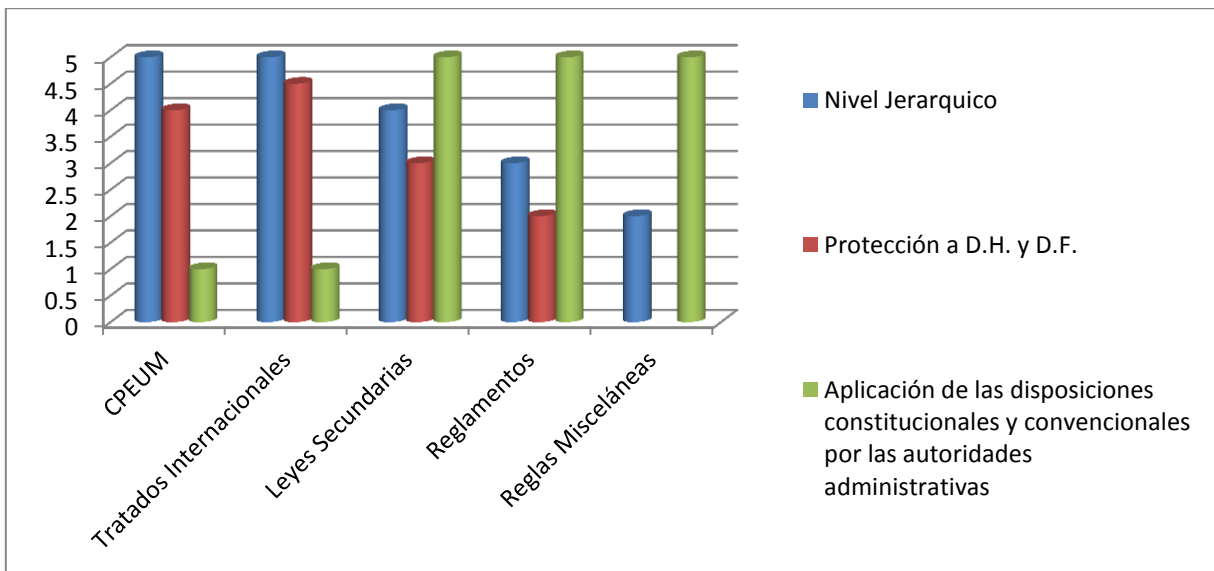


Tabla 2. De los resultados obtenidos de la investigación

IV.1.3 APLICACIÓN DEL MÉTODO DE MUESTREO CONSISTENTE EN LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA JURÍDICA DE BAJA CALIFORNIA “3” QUE RESUELVEN LAS RESOLUCIONES DETERMINANTES DEL CRÉDITO FISCAL EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA DE AUDITORÍA FISCAL DE BAJA CALIFORNIA “3”

Las resoluciones emitidas por la Administración Desconcentrada Jurídica de Baja California fueron consideradas como método de muestreo a conveniencia toda vez que debido a la accesibilidad de las mismas no es posible obtener datos abundantes.

Las resoluciones fueron consideradas bajo un monto total de 30 contribuyentes auditados en la ciudad de Ensenada Baja California, mismas que fueron determinantes la presente investigación.

Para tal efecto se representa la obtención de resultados mediante una gráfica en la cual se consideran los elementos que llevó a cabo la autoridad para emitir su resolución.



Tabla 3. De los análisis obtenidos de los resultados de la investigación

IV.1.3 APLICACIÓN DEL MÉTODO DE MUESTREO CONSISTENTE EN LAS SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA, QUE RESUELVE RESPECTO A LA OMISION DE LA ADMINISTRACIÓN JURÍDICA PARA ENTRAR AL ESTUDIO DE LA CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD DE LA NORMA QUE SE RECLAMA INCONSTITUCIONAL Y/O INCONVENCIONAL

Las sentencias que resuelven respecto a la omisión del Administrador Desconcentrado Jurídico son bastante limitadas, debido a que los Administradores Desconcentrados Jurídicos aducen limitarse al principio de congruencia lo cual establece la obligatoriedad de pronunciarse únicamente respecto a lo solicitado por el contribuyente, por lo tanto las resoluciones que emiten y que cuestionan la inconstitucionalidad y/o inconvencionalidad de determinada disposición fiscal como es el caso del presente estudio una regla miscelánea fiscal, únicamente versan sobre las solicitudes del contribuyente, por lo tanto si el contribuyente no solicita que ejerza un estudio de constitucionalidad y/o convencionalidad sobre la norma no lo hacen, sin embargo no obstante a que el contribuyente en ocasiones

solicita al Administrador Desconcentrado Jurídico que realice un estudio respecto a la constitucionalidad y/o convencionalidad de la regla miscelánea fiscal, éste es omiso en pronunciarse al respecto.

Para tal efecto se representa gráficamente los resultados obtenidos derivado de las sentencias que aducen tales cuestiones.

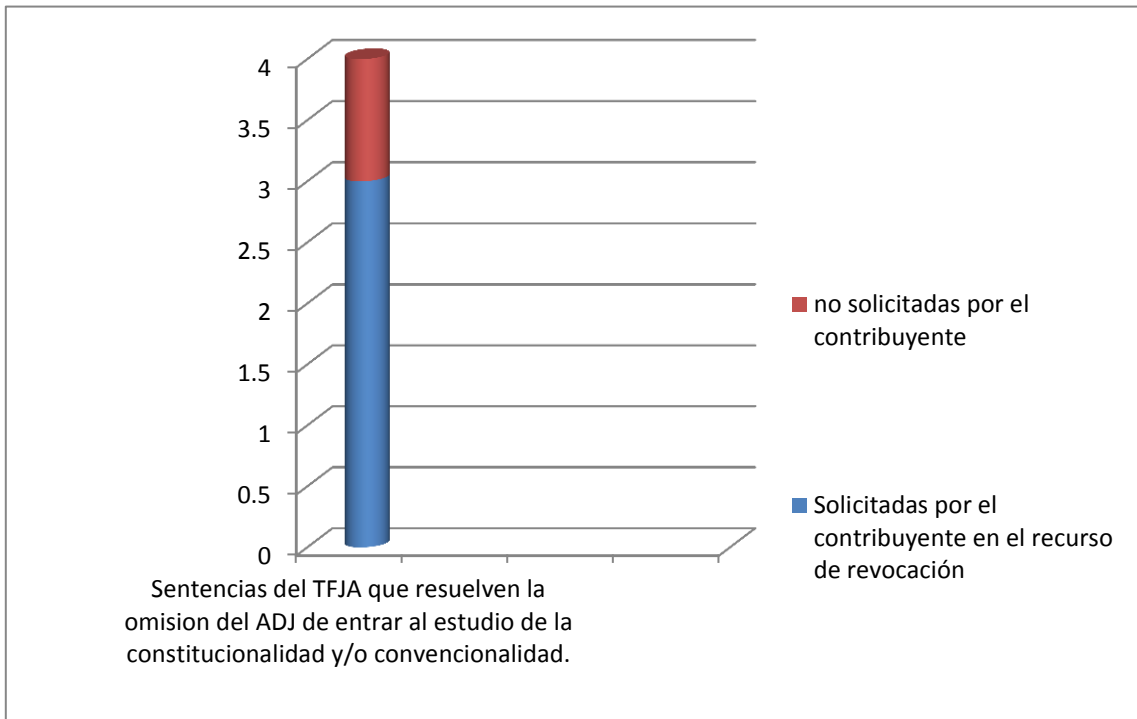


Tabla 4. De los análisis obtenidos de los resultados de la investigación

IV.2 COMPROBACIÓN DE RESULTADOS.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

I. Determinar si las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación actúan más allá de lo que establecen los ordenamientos reglamentarios, legales, constitucionales y convencionales al aplicar una regla miscelánea fiscal al emitir una resolución determinante que contiene un crédito fiscal.

PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

I. ¿Las reglas misceláneas que sustentan una resolución determinante de un crédito fiscal a cargo del contribuyente, puede exceder de lo dispuesto en la Constitución, los tratados internacionales, las leyes y reglamentos?

CONCLUSIÓN

I. Las leyes tributarias y disposiciones emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que regulan a las normas tributarias contenidas en la ley, deben de ser acorde a la previsto en la Ley Fundamental, así como lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales por

corresponder el principio de supra-subordinación.

II. Determinar si el contribuyente puede solicitar a la autoridad administrativa resolutora que le inaplique una regla miscelánea fiscal, toda vez que contraviene a la ley, a la constitución o un tratado internacional y en consecuencia afecta a sus derechos humanos y fundamentales reconocidos por estos.

II. ¿Los contribuyentes que se sujeten a la potestad de imperium del estado, al presentar un medio de defensa en la etapa administrativa que resuelva sobre la determinación de un crédito fiscal, solicitar a las autoridades administrativas resolutoras que *inapliquen* una regla miscelánea fiscal por contravenir a las disposiciones constitucionales y convencionales que consagran y tutelan derechos humanos en materia tributaria?

II. Toda vez que todas las autoridades se encuentran obligadas promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, el contribuyente si puede solicitar a la autoridad administrativa que se le aplique el contenido del artículo primero constitucional a efecto de que se le respeten y protejan los derechos humanos de los cuales es acreedor, en ese sentido si con la aplicación del Control Difuso de constitucionalidad y convencionalidad se le da cumplimiento a la protección de los derechos humanos, es claro que el contribuyente si puede solicitarle a la autoridad administrativa que le aplique el control difuso de constitucionalidad y convencionalidad en la etapa administrativa del derecho tributario.

III. 1. Determinar si aplicando el control difuso de constitucionalidad y convencionalidad "Ex officio" por parte de las autoridades fiscales en el ámbito de su competencia se resolvería con la problemática de la aplicación de las reglas misceláneas fiscales emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. ¿El control de constitucionalidad y convencionalidad podría ser un método eficaz para que las autoridades administrativas regulen la protección y salvaguarda a los derechos humanos pudiendo inaplicar una regla contenida una resolución miscelánea por contravenir a las disposiciones constitucionales y convencionales?

III. Toda vez que la autoridad administrativa ejerce una facultad de imperium que resuelve sobre la controversia suscitada entre la autoridad y el contribuyente si debería de ejercer un control de constitucionalidad y de convencionalidad sobre las normas que considere más proteccionistas al contribuyente.

CAPÍTULO V

V. CONCLUSIONES, INTERPRETACIONES Y RECOMENDACIONES

V.1 INTERPRETACIONES

V.1.1. INTERPRETACION A ENTREVISTAS APLICADAS

Se advierte que de los 15 profesionistas y a los Titulares de las Administraciones Desconcentradas Jurídica de Baja California “2” y “3” respectivamente en la ciudad de Tijuana y Ensenada, se desprende por un lado que los Abogados Postulantes en la materia fiscal consideran que si se violentan derechos humanos y fundamentales a los contribuyentes auditados, respecto a la aplicación de disposiciones fiscales, reglamentarias y reglas misceláneas fiscales notoriamente inconstitucionales y/o inconventionales, sin embargo por otro lado se tiene que las autoridades administrativas consideran que no se violentan a los derechos humanos y fundamentales, toda vez que los criterios de fiscalización se encuentra apegados estrictamente a derecho y a los ordenamientos aplicables, por ende las resoluciones sustentadas en las disposiciones legales, fiscales y reglas misceláneas fiscales son del todo acorde en el ámbito de legalidad, toda vez que se encuentran vigentes dentro del sistema jurídico positivo interno.

En ese mismo sentido y como parte de la investigación se pretendió establecer que las autoridades administrativas en ejercicio de sus facultades, ejercen una potestad de *imperium resolutiva* con el contribuyente, toda vez que existen elementos necesarios para considerar que se llevan a cabo las funciones de un juzgador que dirima controversias, por lo cual la mayoría de los entrevistados consistentes en 12 personas de 17 consideraron que las autoridades administrativas si ejercen una potestad de *imperium* al resolver cuestiones y dirimir controversias suscitadas con el contribuyente y las autoridades fiscales.

Siguiendo con los resultados obtenidos derivados de la implementación de las entrevistas a especialistas en la defensa fiscal y a los titulares de las Administraciones Desconcentradas Jurídicas de Ensenada y Tijuana, se advierte que los 15 Abogados postulantes en la materia fiscal se avocaron a considerar que las autoridades administrativas deben de revocar los actos emitidos y/o sustentados en una norma, o regla miscelánea fiscal que sea notoriamente inconstitucional y/o inconvencional, es decir que no reúna los elementos necesarios que tanto la ley fundamental como la convención americana de derechos humanos le establezcan, sin embargo se tiene que los dos titulares de las administraciones desconcentradas jurídicas de Ensenada y Tijuana, tienen a bien considerar que no son competentes para entrar al estudio de las disposiciones constitucionales y/o convencionales por lo cual se deben de limitar a los agravios vertidos en contra de la legalidad del acto impugnado, más no así respecto a la constitucionalidad de la misma, puesto que se encuentra fuera de sus facultades.

Por otro lado derivado de la implementación y para arribar a unos mejores resultados se ha planteado a los entrevistados, si existe una obligación por parte de las autoridades administrativas para ejercer un control de constitucionalidad y convencionalidad en materia de derechos humanos cuando ejerza una potestad de imperium, al intentar resolver y/o dirimir una controversia suscitada entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, cuando las determinaciones puestas en controversia sean sustentadas en una norma y/o regla miscelánea fiscal, para lo cual 12 de los 17 entrevistados contestaron que si se debe de ejercer un control de constitucionalidad y convencionalidad en tratándose de protección de derechos humanos, toda vez que el artículo 1º constitucional establece que todas las autoridades deben de promover, respetar y garantizar la protección a derechos humanos, por lo cual el control de constitucionalidad y convencionalidad que realizan los jueces ponderando la protección más amplia a los derechos humanos no es limitativa ni restrictiva para que los órganos administrativos ejerzan dicho control cuando se deban de garantizar la protección a los derechos humanos y fundamentales.

V.1.2 INTERPRETACIONES A COMPARATIVO DE LEYES

De los resultados obtenidos del comparativo de las leyes como lo son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Tratados internacionales como la Convención Americana de Derechos Humanos, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicio, y sus relativos reglamentos, así como de la aplicación de las Reglas Misceláneas Fiscales, y utilizando el método descriptivo se detalló que las normas que establecen derechos humanos y fundamentales a los contribuyentes son de aplicación obligatoria, no siendo permisible que se restrinjan la adecuación de los derechos humanos, argumentando una supuesta falta de competencia, puesto que ello solo generaría una doble carga violatoria de derechos humanos.

La primera cuando se aplique una norma notoriamente inconstitucional y/o inconvencional y la segunda cuando la autoridad en ejercicio de sus facultades no garantice una protección para la restauración de los derechos inherentemente adquiridos por los contribuyentes.

V.2 CONCLUSIONES

1. Las leyes tributarias y disposiciones emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que regulan a las normas tributarias contenidas en la ley, deben de ser acorde a lo previsto en la Ley Fundamental, así como lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales por corresponder el principio de supra-subordinación.
2. Las reglas contenidas en las resoluciones misceláneas fiscales son criterios de interpretación emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuyo contenido y alcance se debe de limitar al respeto y protección de derechos humanos de los contribuyentes, no obstante, las mismas pueden inferir cargas y obligaciones cuando la regla miscelánea fiscal vincule su

contenido directamente a una norma o disposición, constitucional, legal o reglamentaria.

3. El Estado Mexicano al encontrarse adheridos a la Convención Americana Sobre Derechos Humanos se encuentra obligado a respetar y a aplicar las disposiciones contenidas en él, considerando una protección más amplia a las disposiciones contenidas en el orden jurídico interno, máxime que las disposiciones que reconocen derechos humanos y fundamentales a nivel internacional han sido ratificados por el estado y por lo tanto lo hegemoniza como parte de su orden jurídico interno.
4. Las leyes que establecen las disposiciones fiscales contienen derechos y obligaciones para con el contribuyente, mismas que deben de respetar los principios constitucionales en materia tributaria, de acuerdo al principio de legalidad en materia tributaria.
5. La autoridad administrativa si ejerce una potestad de imperium sobre los contribuyentes al emitir una resolución que confirme, modifique o revoque la determinación del crédito fiscal.
6. Toda vez que la autoridad administrativa ejerce una facultad de imperium que resuelve sobre la controversia suscitada entre la autoridad y el contribuyente si debería de ejercer un control de constitucionalidad y de convencionalidad sobre las normas que considere más proteccionistas al contribuyente.
7. Hasta el momento, la autoridad administrativa se encuentra vulnerando los derechos humanos y fundamentales de los contribuyentes, toda vez que manifiesta no tener la facultad de inaplicar cuestiones constitucionales o convencionales, al momento de dirimir una controversia en la etapa administrativa.

8. La implementación del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad en la etapa administrativa del derecho tributario, eliminaría la vulneración a derechos humanos y fundamentales de acuerdo y en apego a las disposiciones constitucionales y convencionales, mediante la aplicación del referido control, la autoridad administrativa no puede declarar la inconstitucionalidad o inconvencionalidad de una norma, pero si se encuentra facultado para inaplicar determinada norma que sustenta una determinación de un crédito fiscal, como lo son las misceláneas fiscales.

5.3 RECOMENDACIONES

PRIMERO. Se propone una reforma a la Ley General de Responsabilidades Administrativas, implementando un método de sanción respecto de los actos notoriamente arbitrarios, que realicen las autoridades administrativas en ejercicio de sus facultades resolutoras diriman una controversia, en forma contraria a los derechos humanos, sin ejercer ponderaciones respecto a las disposiciones fiscales específicamente adicionar un apartado Bis al artículo 57 de la referida Ley, el cual debe de quedar de la siguiente manera:

Artículo 57 Bis. Incurrirá en defecto de las funciones atribuidas al servicio público, al servidor público que dolosamente o por negligencia, no se sujete a los mecanismos de protección de los derechos fundamentales y humanos reconocidos por la constitución y los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano es parte, de conformidad con el principio de interpretación conforme a la luz del principio pro persona.

Se considerará que incurrió dolosamente al Servidor Público que teniendo la pericia y experiencia para aplicar los mecanismos de protección constitucional y convencional no lo hiciere.

SEGUNDO. Implementar el control de constitucionalidad y convencionalidad para efecto de que las autoridades administrativas que diriman controversias puedan inaplicar determinada disposición (RMF) que sustente una resolución determinante de crédito fiscal, que se considere contraria a la Constitución, a los tratados internacionales y aquellos derechos fundamentales y humanos reconocidos por el estado mexicano, aun cuando el contribuyente no lo solicite, puesto que dicha protección se debe de aplicar de oficio por las autoridades.

TERCERO. Que las autoridades administrativas que diriman una controversia, de oficio invoquen la probable afectación a derechos humanos y fundamentales, establecidos en la constitución y en los trataos internacionales, siendo totalmente admisible que manifiesten que no advirtieron violación alguna para cumplir con su carga de realizar un estudio preferente a la protección de derechos humanos y fundamentales.

CUARTO. Regular y supervisar el método de creación de las Reglas contenidas en las Resoluciones Misceláneas Fiscales, a efecto de que las mismas no se emitan en forma contraria a la Constitución, a los tratados internacionales y a las leyes.

V.4. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN

V.4.1 REFERENCIAS

1a./J 37/2017, Semanario Judicial de la Federación. (26 de mayo de 2017). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx>

Caso Radilla Pacheco VS México (Corte Interamericana de Derechos Humanos 23 de noviembre de 2009).

Código Fiscal de la Federación (Camara de Diputados 2017).

2a./J 56/2014. (2014). *Semanario Judicial de la Federación*.

2a./J 56/2014, Semanario Judicial de la Federación. (2014).

- 2a./J. 56/2014, S. J. (2014).
- 5o. J/10, Semanario Judicial de la Federación. (Marzo de 2014). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/>
- 5o. J/8, Semanario Judicial de la Federación. (Marzo de 2014). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Semanario Judicial de la Federación: <https://sjf.scjn.gob.mx/>
- Ahumada, G. (2015). *Antecedentes Históricos de los Impuestos*.
- Andrea, E. D. (2010). EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.
- Aristoteles. (1279). *La Política*.
- Bahena Villalobos, A. R. (2015). EL PRINCIPIO PRO PERSONA EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO. *EL PRINCIPIO PRO PERSONA EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO*, 28.
- Barreda, P. A. (03 de julio de 2016). *El imperio romano acuñó su propia moneda y llevo una contabilidad ligada a su modelo político y social*. Obtenido de <http://www.larazon.es/cultura/impuestos-la-culpa-es-de-los-romanos-BE13065051>
- Busto, J. D. (S/F). *Etica Tributaria*. Lima Perú: Revista del Instituto Peruano de Derecho.
- Caballero, J. A. (21 de Octubre de 2013). La importancia del Código Fiscal de la Federación en la Actividad Económica.
- Camarena, A. J. (2014). El Principio de Interpretación Conforme en el Derecho Constitucional Mexicano. *Opinión Jurídica*.
- Camarena, J. M. (2014). *El principio de interpretación conforme en el derecho constitucional mexicano*.
- CFF. (1938). *Código Fiscal de la Federación*.
- CFF. (2017). *Código Fiscal de la Federación*.
- CNDH. (2013). *Comisión Nacional de Derechos Humanos*.
- Conde, A. L. (2012). *PROBLEMÁTICA FISCAL DE LA MIPYME MEXICANA EN TORNO A LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL*.
- CPEUM. (2018). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.
- Cruz, I. T. (2017). *Conceptos Constitucionales de la Contribución del Derecho al mínimo vital*. Obtenido de <http://www.tfja.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>
- Falcón, J. (2013). Método analítico sintético.
- Freixes, R. (S/F). *Los valores y principios en la interpretación constitucional*.

- Fuentes, C. (2011). MONTESQUIEU: TEORIA DE LA DISTRIBUCIÓN SOCIAL DEL PODER. *Revista de ciencia política*, 61.
- Garza. (2005).
- Gomez, G. J. (2011). *Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en participacion*.
- Góngora, J. C. (S/F). La Miscelanea Fiscal. *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, 161.
- Guevara, C. d. (2014). *Antecedente de los Textos Políticos de Maquiavelo*.
- Horacio, U. R. (2006). Los impuestos en México, Régimen Jurídico. (págs. 109-110). Tax editores.
- LSCT. (1992). *Ley Sobre Celebración de Tratados*.
- Maldonado, J. M. (2016). LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN MATERIA TRIBUTARIA QUE CONSAGRAN LAS CONSTITUCIONES LOCALES. *Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*.
- Margadant, G. F. (2013). *Derecho Romano*.
- Marichal, C. (1860). *De colonia a nación, impuestos y política en Mexico*.
- Marín, R. B. (2014). El control de convencionalidad: La idea del bloque de constitucionalidad y su relación con el control de constitucionalidad en materia electoral. *Lineas Jurisprudenciales*.
- Maynez, E. G. (1995). Teoría General del Derecho y del Estado.
- Nicifore, J. R. (2018). Análisis de resoluciones.
- Nicifore, J. R. (2018). Análisis de Sentencias.
- Nicifore, J. R. (2018). Aplicación de entrevistas.
- P. CXLVIII/97, Semanario Judicial de la Federación. (noviembre de 1997). Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/>
- Pastor, H. C. (s.f.). La Relación Jurídico-Tributaria.
- Pastor, H. C. (s.f.). *La Relación Jurídico-Tributaria*. Obtenido de <http://campusvirtual.hacienda.go.cr>
- Pastor, H. C. (S/F). La Relación Jurídico Tributaria.
- Pelayo, M. L. (2015). *Interpretación en Materia Tributaria*. Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
- Pineda, M. E. (2012). *Resolución Miscelanea Fiscal*. Excelsior.
- Pinto, M. (1997). *"El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos"*.
- Porto, H. S. (2018). CUADERNILLO DE JURISPRUDENCIA DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS No 7: CONTROL DE CONVENCIONALIDAD.

- Pulido. (S/F).
- RAE. (2018). Real Academia Española.
- Ruiz. (2001).
- SAT. (2013). *Glosario Informe Tributario y de Gestión*. Obtenido de <http://www2.sat.gob.mx>
- SCJN. (2011). Semanario Judicial de la Federación. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 313.
- SCJN. (2015). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx>
- SCJN. (2017). Semanario Judicial de la Federación. Obtenido de Semanario Judicial de la Federación: <https://sjf.scjn.gob.mx/>
- SJF. (2016). *Revista del Semanario Judicial de la Federación*.
- Tena, F. (2011). *Derecho Constitucional Mexicano*. Porrúa.
- Torruco. (2001).
- Trejo, A. V. (2010). Ingresos Públicos y el Principio de la Sincronía Social y Cultural de los Impuestos. *Biblioteca Digital de Humanidades*.
- Uresti Robledo, H. (2006). *Los Impuestos en México*. Ciudad de México: Tax Editores.
- Vilaseñor, C. (2012). *Principios Tributarios*.
- Villeda, A. L. (2008). *Clasificación de la investigación*. Obtenido de <https://metinvestigacion.wordpress.com/>
- Vizcaino, A. A. (2003). *Derecho Fiscal*. Cd. de México: Themis.
- Zaavala, E. F. (2007). Derecho Fiscal Constitucional. En H. C. Iriarte, *Derecho Fiscal Constitucional* (pág. 690). Mexico, D.F.: Oxford.
- Zavala, E. F. (2007). Derecho Fiscal Constitucional. En H. C. Iriarte, *Derecho Fiscal Constitucional* (pág. 690). Mexico, D.F.: Oxford.