



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

*DERECHO HUMANO A LA IGUALDAD ENTRE LAS PARTES Y EL DEBIDO
PROCESO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL*

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO CON OPCIÓN EN DERECHO ADMINISTRATIVO

PRESENTA:
LIC. JESÚS ANTONIO MURGUÍA ESTRADA

DIRECTOR DE TESIS:
DR. JAVIER ELIOTT OLMEDO CASTILLO

MORELIA, MICHOACÁN, NOVIEMBRE DE 2022



DEDICATORIAS

*A mis padres Esther y Armando
porque sin su apoyo no hubiera podido
llegar a este momento*

A mis hermanos Leticia y Armando

*A mi cuñado Miguel Ángel por orientarme
con sus consejos, así como en la
recomendación de varios textos*

*Al maestro Julio Cesar González Tapia
por siempre brindarme su apoyo durante mis
diferentes etapas académicas*

*A Gloria quien siempre fue un gran
apoyo moral durante la maestría
así como Nieve y Max*

AGRADECIMIENTOS

Agradezco al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT) por el apoyo brindado durante el desarrollo de la Maestría en Derecho con Opción en Derecho Administrativo, la cual resultó ser fundamental para poder desarrollar de manera más efectiva las capacidades de investigación durante el desarrollo del presente trabajo y durante mi estancia en los estudios de posgrado.

Asimismo, agradezco a la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, por brindarme su apoyo a través de sus instalaciones y la excelente planta docente que me acompañó durante los cinco semestres del programa cursado.

Finalmente, quiero agradecer el apoyo y orientación para el desarrollo de la presente investigación a mi asesor el Doctor Javier Eliott Olmedo Castillo, y mi profesora de investigación la Doctora Perla Araceli Barbosa Muñoz, así como a la Doctora Celia América Nieto Del Valle por la dedicación y buenos consejos que tuvieron a bien hacer durante mi estancia en la maestría como guías del presente trabajo.

ÍNDICE

Pág.

RELACIÓN DE FIGURAS Y TABLAS	VI
SIGLAS	VII
RESUMEN	VIII
ABSTRACT	IX
INTRODUCCIÓN	X

CAPÍTULO I

FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y PRÁCTICOS DEL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL Y LA RELACIÓN QUE EXISTE ENTRE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD ENTRE LAS PARTES Y EL DEBIDO PROCESO EN EL DESARROLLO DEL JUICIO CONTENCIOSO

1.1 Conceptos generales de derecho administrativo	13
1.2 Bases fundamentales del contencioso administrativo federal y la jurisdicción administrativa	38
1.3 El contencioso administrativo y la igualdad de las partes	53
1.4 El problema de la igualdad en el juicio contencioso administrativo	61

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS TEÓRICOS DEL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO EN MÉXICO Y SU RELACIÓN CON EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

2.1 El principio del debido proceso	69
2.2 El debido proceso y la garantía de audiencia	74
2.3 El debido proceso y los derechos humanos	79
2.4 El debido proceso y la Corte Interamericana de Derechos Humanos	89
2.5 Coordinación fiscal en México	96

CAPÍTULO III

BASES LEGALES QUE RESULTAN APLICABLES EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL EN EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO Y LOS PRINCIPIOS RECTORES CONFORME A LA CONSTITUCIÓN Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES

3.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	106
3.2 Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	118
3.3 Convención Americana Sobre Derechos Humanos.....	137
3.4 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos	140
3.5 Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre	141

CAPÍTULO IV

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES, EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO

4.1 Criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos	146
4.2 Análisis de exposición de motivos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.....	169
4.3. Derecho comparado. El caso de España y Argentina.....	175
4.4 Derecho humano a la igualdad entre las partes y el debido proceso en el juicio contencioso administrativo federal	189
CONCLUSIONES	199
FUENTES DE INFORMACIÓN	202

RELACIÓN DE FIGURAS Y TABLAS

Pág.

Figura 1. Fundamento constitucional y procedimental del juicio contencioso administrativo federal	47
Figura 2. Relación del término jurisdicción administrativa y contencioso administrativo federal	53
Figura 3. Relación del juicio de nulidad con la igualdad entre las partes y la problemática procesal con las autoridades	60
Figura 4. Juicio contencioso administrativo federal medio de defensa idóneo para impugnar resoluciones de la administración pública federal.....	82
Figura 5. Sustanciación del juicio de nulidad.....	87
Figura 6. Problemática del artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.....	99
Figura 7. Alcance del artículo 1° de la Constitución.....	110
Figura 8. Garantías del artículo 14 de la Constitución.....	113
Figura 9. Fundamento constitucional de la coordinación fiscal y su impacto en el juicio contencioso administrativo federal	115
Figura10. Fundamento constitucional de los Tribunales de Justicia Administrativa.....	118
Figura 11. Etapas procesales del juicio contencioso administrativo federal	119
Figura 12. Medios de defensa reconocidos por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.....	126
Figura 13. Emplazamiento es equiparable a la contestación de demanda en el juicio de nulidad.....	130
Figura 14. Recopilación de reformas de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.....	170
Figura 15. Nula transformación del artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.....	174

SIGLAS

CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CADH	Convención Americana Sobre Derechos Humanos
DADDH	Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre
DUDH	Declaración Universal de los Derechos Humanos
ICCPR	Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos
JCAF	Juicio Contencioso Administrativo Federal
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa

RESUMEN

El objetivo de la presente investigación, es analizar la falta de aplicación de los principios del debido proceso y la igualdad entre las partes en perjuicio de los particulares durante el desarrollo del juicio contencioso administrativo federal, seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Teniendo como planteamiento del problema, comprobar si el juicio de nulidad, realmente está cumpliendo con los principios establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los tratados internacionales de los que México forma parte derivado de su obligación soberana.

Para ello, tomando en consideración el impacto que tiene la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos en áreas específicas como el Derecho Fiscal y Administrativo, para establecer, si realmente el Tribunal está garantizando procedimientos contenciosos entre la administración pública federal y los particulares con apego a los principios constitucionales de debido proceso e igualdad entre las partes.

Se trata de una investigación de carácter documental propositiva, que ayudará a consolidar las bases para garantizar juicios contenciosos administrativos donde se limite a comparecer en el juicio a una única autoridad, así como, reconocer una defensa equitativa entre las partes a través de medios de defensa procesales imparciales reconocidos en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y alcanzar juicios de nulidad donde se garantice la igualdad entre las partes y el debido proceso como un verdadero derecho humano.

PALABRAS CLAVE: Contencioso administrativo federal, principios, debido proceso, igualdad entre las partes, derechos humanos.

ABSTRACT

The objective of this investigation is to analyze the lack of application of the principles of due process and equality between the parties to the detriment of individuals during the development of the federal administrative contentious trial, followed before the Federal Court of Administrative Justice.

Having as a problem statement, verify if the nullity trial is really complying with the principles established in the Political Constitution of the United Mexican States and the international treaties of which Mexico is a party derived from its sovereign obligation.

To do this, taking into account the impact of the 2011 constitutional reform on human rights in specific areas such as Fiscal and Administrative Law, to establish whether the Court is really guaranteeing contentious procedures between the federal public administration and individuals with adherence to the constitutional principles of due process and equality between the parties.

It is a proactive documentary investigation, which will help to consolidate the bases to guarantee contentious administrative trials where a single authority is limited to appearing in the trial, as well as recognizing an equitable defense between the parties through means of defense. impartial procedural procedures recognized in the Federal Law of Contentious Administrative Procedure, and achieve nullity trials where equality between the parties and due process are guaranteed as a true human right.

KEYWORDS: Federal administrative litigation, principles, due process, equality between the parties, human rights.

INTRODUCCIÓN

En la presente investigación se abordan las principales características relacionadas al juicio contencioso administrativo federal, identificando el papel que juega como el primordial medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar resoluciones emitidas por autoridades integrantes de la administración pública federal.

Se parte de problema que existe en el juicio contencioso administrativo federal, en la manera en cómo se encuentran redactados ciertos artículos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ya que no garantiza a los contribuyentes un trato equitativo en la configuración de las partes y en los medios de defensa procesales regulados en la anterior ley, sumado al poco impacto que tuvo la reforma de 2011 en materia de derechos humanos en el juicio contencioso, seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Es importante señalar, que durante el desarrollo del juicio contencioso administrativo federal, no se están llevando procedimientos equitativos entre la autoridad y el particular, conjuntamente, no se está garantizando una defensa efectiva a los particulares durante el juicio, lo que tiene como consecuencia, un detrimento en los derechos humanos porque los gobernados no pueden acceder a un juicio imparcial sin importar que la naturaleza del contencioso administrativo federal sea de un medio de control jurisdiccional, según lo establecido en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Entonces, que tiene por efecto el elevar a categoría de derecho humanos el principio de igualdad y el debido proceso dentro del juicio contencioso administrativo federal ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Al elevar a categoría de derecho humano el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso dentro del juicio contencioso administrativo federal, se cumpliría con los principios establecidos en la Constitución y los tratados internacionales, en virtud de que los particulares tendrían las mismas oportunidades procesales durante el desarrollo del juicio.

Lo anterior se demuestra con la opinión de varios autores que coinciden en el sentido de que el particular puede verse en desventaja procesal frente la autoridad en el juicio contencioso administrativo federal, así como, del análisis de la legislación nacional y los tratados internacionales, México por lo menos en el juicio de nulidad, no garantiza un reconocimiento a promover, aplicar y reconocer derechos humanos en favor de los particulares.

La presente investigación, se integra de cuatro capítulos, en el primer capítulo se aborda el Derecho Administrativo y su relación con el contencioso administrativo federal, así como sus principales características, haciendo énfasis en la importancia que tiene este como un medio de control entre la administración pública y los particulares, cerrando el capítulo con la problemática de la igualdad entre las partes en el juicio contencioso administrativo.

En el segundo capítulo se estudia el principio del debido proceso y los elementos que lo integran, tomando en consideración algunos criterios de la doctrina, así como su relación con los derechos humanos, y finalmente un breve ejemplo de la problemática del juicio contencioso administrativo federal en materia de coordinación fiscal.

En el tercer capítulo, se analizan las principales bases legales nacionales y supranacionales que resultan aplicables al contencioso administrativo federal, teniendo en cuenta principalmente, los artículos donde se fundamenta la obligación de promover los derechos humanos, así como, los fundamentos del principio de igualdad entre las partes y el debido proceso.

Finalmente, el cuarto capítulo tiene por finalidad conocer y analizar los principales criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con la obligación de respetar los derechos humanos, así como, del reconocimiento a ajustarse a la ley que más le favorezca a la persona, la igualdad y el debido proceso, asimismo, los criterios emitidos por la Convención Americana sobre Derechos Humanos y la obligatoriedad del Estado mexicano de tomar en consideración lo establecido por dicha Convención.

El presente trabajo se basa en una investigación de corte dogmática-documental, apoyándose principalmente en la argumentación jurídica, haciendo uso de los métodos analítico, sistemático, deductivo e inductivo, así como de las técnicas de investigación bibliográficas, legislativas y jurisprudenciales, se trata de un trabajo de carácter propositivo, que busca analizar los posibles efectos que traería consigo el elevar a categoría de derecho humano el principio de igualdad entre las partes y debido proceso en el juicio contencioso administrativo federal.

La importancia que tendría el garantizar el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso legal, se manifiesta en juicios equitativos entre la autoridad y el gobernado, tanto en la configuración de las partes que comparecen en el juicio, como en los medios de defensa establecidos en la Ley Federal de procedimiento Contencioso Administrativo.

El impacto que debió tener la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos en materia fiscal y administrativa, no se ve reflejada en los procedimientos del juicio de nulidad ni en la ley que señala los requisitos de fondo y forma en cuanto a la tramitación del juicio contencioso administrativo federal.

Naturalmente, se tendrá que seguir trabajando en crear más criterios en relación al reconocimiento de derechos humanos en estas dos materias, a través del análisis y promoción de la armonización de la legislación nacional con los tratados internacionales en materia de derechos humanos, para promover eficientemente en el juicio contencioso administrativo federal el respeto a los mismos.

CAPÍTULO I

FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y PRÁCTICOS DEL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL Y LA RELACIÓN QUE EXISTE ENTRE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD ENTRE LAS PARTES Y EL DEBIDO PROCESO EN EL DESARROLLO DEL JUICIO CONTENCIOSO

SUMARIO: *1.1 Conceptos generales de derecho administrativo. 1.2 Bases fundamentales del contencioso administrativo federal y la jurisdicción administrativa. 1.3 El contencioso administrativo y la igualdad de las partes. 1.4 El problema de la igualdad en el juicio contencioso administrativo.*

En el presente capítulo, se estudiarán los elementos más importantes que resultan aplicables al juicio contencioso administrativo federal regulado por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, comenzando por analizar, los conceptos básicos de la rama del derecho administrativo señalando las principales características del mismo, haciendo principal énfasis, en la relación procesal contenciosa administrativa que existe entre la administración pública federal y los particulares.

Al final de cada capítulo se expondrá una breve conclusión derivada del análisis de cada uno de los tópicos señalados con anterioridad, los cuales servirán como punto de partida para la propuesta del presente trabajo de investigación.

1.1 Conceptos generales de derecho administrativo

El concepto de Derecho se puede definir como un conjunto de normas y principios que permiten regular la conducta de las personas dentro de una sociedad determinada, al respecto Rafael de Pina define el Derecho como “todo conjunto de normas eficaz para regular la conducta de los hombres, siendo su

clasificación más importante la de derecho positivo y derecho natural. Estas normas se distinguen de la moral”.¹

Ahora bien, derivado de la reforma constitucional publicada el 10 de junio de 2011 en materia de derechos humanos en México, se reconocieron y se les otorgó un mayor *valor* jurídico a los principios que se encuentran establecidos en la CPEUM y en los tratados internacionales de los que México forma parte.

La reforma de 2011, permitió dar un paso muy importante dentro del sistema jurídico mexicano para superar en gran medida la concepción positivista-formalista del Derecho que se tenía desde una perspectiva puramente normativa, donde todo se centraba en lo que señalaba la norma jurídica sin poder dar paso en la aplicación de principios conforme a la Constitución y las técnicas de interpretación contemporáneas que son aplicables en la nueva forma de entender el Derecho como un conjunto de *normas y principios*.

Ahora bien, el sistema jurídico mexicano procedente de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, advierte la obligación del Estado mexicano en reconocer y garantizar por parte de *todas* las autoridades que *integran la administración pública* los principios como parte fundamental de los juicios, es importante, que el juzgador cuente con la suficiente preparación de aplicar la norma jurídica más allá de lo que señala la ley, apoyándose fundamentalmente de los *principios* que deben ser garantizados por todas las autoridades.

Aplicar el Derecho conforme la Constitución, tendrá como consecuencia que en todas las materias de Derecho incluyendo la materia fiscal y administrativa, donde la administración pública puede ser parte del juicio, se sujeten bajo los principios que se encuentran establecidos en la Constitución, lo anterior con fundamento en el artículo 1° de la CPEUM.

¹ De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 25° ed., México, Porrúa, 1998, p. 228.

Sirve de apoyo para ejemplificar el paradigma que trajo consigo la reforma de 2011 en materia de derechos humanos, lo que señala el autor Jaime Cárdenas Gracia señalando lo siguiente:

(...) en el pasado se explicaba el derecho principalmente desde la norma y de los conceptos jurídicos vinculados a ella, como la sanción, la heteronomía, su carácter externo y bilateral. Ahora, y por la importancia que tiene la clasificación del material normativo, sobre todo los principios y valores, más la influencia de las escuelas hermenéuticas y procedimentales, se admite que el derecho es sobre todo argumentación.²

Por lo tanto, se tienen dos visiones diferentes de los autores en la forma de entender el Derecho, primero tenemos una visión un poco más clásica enfocada unilateralmente en la aplicación de la norma jurídica desde un punto de vista más positivista, por otro lado, se tiene una concepción más contemporánea donde se tiene que el Derecho es un conjunto de *normas y principios*, reconociendo la importancia que tiene la aplicación de los mismos a través de la hermenéutica y la argumentación jurídica.

Con la superación del positivismo tradicional, los modelos clásicos de interpretación como el método lógico, gramatical e histórico entre otros se van a complementar con las nuevas técnicas post-positivistas de interpretación de la norma jurídica, esto no significa, que los modelos clásicos de interpretación lleguen a ser obsoletos, simplemente se trata de ir teniendo una concepción más amplia de lo que es el Derecho.

De la aplicación de las técnicas contemporáneas, se extenderá el alcance de lo que hoy en día se entiende por derecho, con ello, el sistema jurídico mexicano se hace más amplio y completo por medio de la hermenéutica jurídica, la

² Cárdenas Gracia, Jaime, *La Argumentación como Derecho*, 3ra ed., México, UNAM, 2010, p.7.

argumentación y la aplicación de los principios conforme a la Constitución, dando paso a la solución de lagunas que se encuentran en la ley y otorgando también mayor certeza y seguridad jurídica en los procedimientos a los gobernados.

El cambio de paradigma, tiene una trascendencia muy importante en relación con la superación del positivismo formalista, la interpretación de la norma jurídica derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, ahora, se definirá el Derecho, como un conjunto de normas jurídicas que permitirá tener certeza y seguridad jurídica, pero también, como un conjunto de normas-principios, con ello los órganos jurisdiccionales no solo se deben limitar a estudiar la norma, ahora se tiene que hacer un análisis de fondo de manera más profunda tomando en consideración los *argumentos* que expongan las partes que integran el juicio.

El sancionar y valorar la aplicación de estos principios como un derecho fundamental, permitirá garantizar un trato digno entre las partes, respetando máximamente sus derechos humanos y los principios que se encuentran establecidos en la Constitución como es el caso del principio de igualdad entre las partes.

Todos los elementos antes mencionados, tendrán como consecuencia ampliar las herramientas en el sistema jurídico mexicano, garantizando procesos más eficaces y equitativos entre la administración pública federal y los particulares, sumado a que ampliará en mayor medida la certeza y seguridad jurídica de las personas en la defensa de sus derechos fundamentales en el desarrollo de los procedimientos jurisdiccionales.

Es importante mencionar, el cambio que tuvo el artículo 1° de la CPEUM, porque derivado de la reforma constitucional de 2011, el Estado mexicano tiene la obligación de garantizar un trato *digno* por parte todas las autoridades que integran la administración pública en favor de los gobernados, esto incluye, materias como el Derecho Fiscal y el Derecho Administrativo, es oportuno mencionar estas dos materias, porque es donde encontramos privilegios

procesales superiores en favor de las autoridades dejando con ello en estado de indefensión al gobernado durante los procedimientos contenciosos.

Se deberá tener en cuenta, el grado que tiene el cómo se encuentra establecido el artículo 1° de la CPEUM, porque ahora se debe garantizar por parte de *todas las autoridades* un trato digno para las partes del juicio, donde se sujetarán a un juicio en *igualdad de oportunidades procesales en la defensa de sus derechos*.

El análisis anterior, representa un punto valioso en el desarrollo de los temas subsecuentes de la investigación, porque para demostrar el alcance que podría tener una violación en el proceso por parte de la autoridad, es fundamental ser contundente en la obligación que tienen las autoridades de garantizar la aplicación de principios que se encuentran en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México forma parte, para poder evitar violaciones a derechos fundamentales y dejar en estado de indefensión a los particulares frente la administración pública federal.

Por lo tanto, es esencial el reconocimiento y garantizar la aplicación del principio de igualdad entre las partes, como un requisito fundamental en los procedimientos contenciosos administrativos seguidos ante el TFJA.

Ahora bien, es inevitable comprender y ubicar en que rama del Derecho se encuentra el Derecho Administrativo, una manera de clasificarlo es en dos formas: Dividir el Derecho Privado y Derecho público. En el primero, se va referir al estudio en materia civil, mercantil e internacional privado, mientras que el segundo es la rama encargada de estudiar principalmente el Derecho constitucional, procesal, penal, internacional público y *administrativo*, en este último, es donde se va a enfocar el desarrollo de la presente investigación.³

Entonces, el Derecho Administrativo se encuentra en la categoría del Derecho Público y se “compone del conjunto de normas que regulan el ejercicio de la autoridad estatal, determinando y creando al órgano competente para ejercitarla,

³ García Maynes, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 53°. ed., México, Porrúa, 2002, p. 137.

el contenido posible de sus actos de autoridad estatal y el procedimiento mediante el cual dichos actos deberán realizarse”.⁴ Además, representa también, la forma de organización y funcionamiento por parte del Estado con la finalidad de satisfacer las necesidades de la sociedad.

Igualmente, el Derecho Administrativo al encontrarse en la categoría de Derecho Público, representa aquellas normas y reglamentos en que se apoya el Estado que tienen por finalidad organizar, controlar y coordinar el correcto ejercicio y funcionamiento del poder público, pero no solo se limita al ejercicio del poder público, también se debe ocupar de garantizar seguridad y certeza jurídica a los gobernados en los procedimientos contenciosos donde sean partes la administración pública federal y los particulares.

Por ello, el Derecho Administrativo además de estudiar el correcto ejercicio, organización y funcionamiento del poder público, también tendrá que encargarse de regular, dirimir y controlar las relaciones *contenciosas* entre los particulares y la administración pública, en este caso representadas a través de sus diferentes entes públicos que componen la administración pública federal.

Es significativo, establecer los conceptos fundamentales para aterrizar finalmente en el contencioso administrativo federal, siguiendo este orden de ideas, el Derecho Administrativo es la rama del Derecho que se encuentra dentro del Derecho Público que se encargará de controlar y regular las relaciones que se susciten entre la administración pública federal y los particulares.

El autor Luis H. Delgadillo, sujeta el Derecho Administrativo como “la rama de la ciencia del derecho que estudia los principios y las normas que regulan la organización y la actividad de la administración pública, los medios para realizarla y las relaciones que generan.”⁵ El Derecho Administrativo permitirá una mejor organización y funcionamiento por parte de la administración pública en el ejercicio de sus funciones, en este sentido, derivado de la relación entre autoridad

⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 10ªed., México, Porrúa, 1999, p. 1032.

⁵ Delgadillo, Luis H, *Elementos de Derecho Administrativo*, 2da ed., México, Limusa, 2003, p.57.

y particular pueden llegar a surgir conflictos, que se podrán ver reflejados en resoluciones administrativas sancionando así a los administrados.

Cuando surgen este tipo de controversias entre la administración y los gobernados, es cuando se configura en una categoría del Derecho Administrativo más *contenciosa*, porque existe una disputa entre la administración pública y los particulares, donde la autoridad busca confirmar sus resoluciones administrativas, mientras que el particular promueve los medios de defensa que estime necesarios cuando se vea afectado en sus derechos derivado de la resolución administrativa emitida por parte de la autoridad.

En México, la administración pública puede llegar a ser una parte privilegiada en cierto tipo de procedimientos, donde las autoridades gozan de ciertas herramientas jurídicas que causan perjuicio al gobernado. Por ejemplo, la figura de la expropiación del patrimonio de los particulares por motivos de utilidad pública.⁶

Otro caso, donde la administración pública es un sujeto privilegiado, es cuando se reclama un asunto en materia de Responsabilidad Patrimonial del Estado, donde se advierte una negligencia u omisión que deriva en un perjuicio en el patrimonio o derechos de las personas cuando estas no tienen la obligación jurídica de soportarlo.⁷

También, en materia de responsabilidades de los servidores públicos, cuando la Auditoría Superior de la Federación emite una resolución condenatoria y el particular impugna ante el TFJA, se obliga al particular a ofrecer una garantía tomando en consideración el crédito fiscal que generó la autoridad sancionadora,

⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, *Expropiación. Amplitud del Concepto de Utilidad pública y Limitaciones a la Propiedad Privada*, México, 2009, UNAM, pp. 13 y 14, Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2762/4.pdf>

⁷ H. Cámara de Diputados, Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, México, Cámara de Diputados, 2004, p.1, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFRPE_200521.pdf

es decir, *todavía no se agotan todos los medios de defensa al alcance del particular y ya están cobrando el crédito fiscal.*⁸

Finalmente, se encuentran los asuntos en materia de coordinación fiscal, donde por la manera en cómo se encuentra establecido el artículo 3° de LFPCA, permite que el particular se enfrente a dos autoridades o más en un mismo procedimiento, tanto la autoridad coordinada como al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, lo que tiene como consecuencia una violación al *principio de igualdad entre las partes.*⁹

Es por ello, que la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos juega un papel fundamental para terminar de implementar y garantizar principios en este tipo de procedimientos contenciosos, donde se tiene un trato inequitativo entre la autoridad y el particular dentro del JCAF.

Siguiendo ese orden de ideas, el Derecho Administrativo debe tener la capacidad de garantizar procedimientos equilibrados entre la administración pública federal y los particulares, sin embargo, esto no significa que deba tener mayor valor el interés privado que persiguen los particulares sobre el interés público, simplemente, se trata de que el desarrollo de los procedimientos contenciosos administrativos entre la autoridad federal y los particulares, se garantice un juicio conforme los principios de la CPEUM y los tratados internacionales de los que México forma parte como la CADH.

El autor José Ovalle Favela, menciona que “el derecho procesal administrativo es la rama especial que estudia el proceso destinado a solucionar los conflictos que surgen entre los particulares y la administración pública, con motivo de la interpretación y aplicación de los actos y contratos de carácter administrativo”.¹⁰ Se coincide con el autor, en el sentido de que cuando se habla de Derecho

⁸ H. Cámara de Diputados, Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, México, Cámara de Diputados, 2009, p. 15, Disponible en: https://www.senado.gob.mx/comisiones/finanzas_publicas/docs/LFRCF.pdf

⁹ H. Cámara de Diputados, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, Cámara de Diputados, 2005, p.3, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf

¹⁰ Ovalle Favela, José, *Teoría General del Proceso*, 5ta. ed., México, Oxford, 2001, p. 74.

Administrativo, se tiene que tocar el tema de la administración pública ya que esta es la encargada de organizar y controlar el correcto ejercicio del poder público por parte del Estado.

Por lo tanto, el Derecho Administrativo representa ser una materia especializada dentro del campo del Derecho, encargada exclusivamente de regular y controlar el ejercicio del poder público por parte de la administración pública para garantizar procesos con apego a legalidad.

El principio de legalidad, es un pilar fundamental en el JCAF y se encuentra establecido en el artículo 14 de la CPEUM, donde se establece un límite a la autoridad, en el sentido de que solo pueda hacer lo que le permite la ley, entonces, los procedimientos se deben sujetar bajo las formalidades que señala el artículo 14 de la Constitución.

El autor Jorge Fernández, señala el alcance tiene el principio de legalidad en el Derecho Administrativo:

El derecho administrativo mexicano emplea ambos sentidos de sujeción a la legalidad, pero aplica el primero a unos sujetos y el segundo a otros diferentes, dado que los sujetos de derecho público (los órganos del Estado y las autoridades) se rigen por el sentido positivo, habida cuenta que sólo pueden hacer lo que la normativa jurídica expresamente les faculta¹¹.

El autor es bastante claro en el sentido de que la autoridad se debe ajustar a los principios que se encuentran en la Constitución, por lo que, no resulta necesario violar el principio de igualdad entre las partes en el JCAF por permitir el apersonamiento a dos autoridades en un mismo proceso, simplemente, la autoridad tiene que respetar *las formalidades esenciales* del procedimiento como se analizará más adelante.

¹¹ Fernández Ruíz, Jorge, *Derecho Administrativo*, México, UNAM, 2016, p. 65.

Finalmente, el autor Agustín Gordillo define el Derecho Administrativo como “la rama del derecho público que estudia el ejercicio de la función administrativa y la protección judicial contra ésta”¹². Entonces, no solo se trata de regular la organización de la administración pública, también se deberá de controlar y limitar el poder público por parte de las autoridades.

Significa entonces, que la administración pública se debe guiar conforme lo que señala el artículo 14 y 16 de la Constitución y que los particulares deben contar con las herramientas jurídicas suficientes para defenderse de la administración pública federal mediante un órgano jurisdiccional independiente e imparcial.

Dentro de la rama del Derecho Administrativo, se cuenta con una parte *contenciosa*, existe un órgano jurisdiccional que permite que los particulares puedan acudir ante un Tribunal autónomo, con las facultades suficientes para protegerlos de las resoluciones administrativas de la autoridad, el fundamento constitucional de este órgano, se encuentra en el artículo 73 fracción XXIX de la CPEUM.

El artículo 73 fracción XXIX de la Carta Magna, es donde se establece que los Tribunales de Justicia Administrativa, son los facultados para conocer y resolver las controversias entre la administración pública federal y los particulares, en este caso, se debe valorar que en el desarrollo de los juicios contenciosos administrativos se *garantice el reconocimiento del principio de igualdad entre las partes como un derecho humano para que los particulares se enfrenten a una sola autoridad en el juicio.*

Finalmente, se concluye que el Derecho Administrativo, es una rama del Derecho Público, que tiene por objeto la organización y funcionamiento del Estado, pero también, cuenta con una categoría *contenciosa*, por ello, que deberá de regular, controlar, limitar, conocer, y resolver las controversias *contenciosas* surgidas entre la administración pública federal y los particulares, ajustándose a los

¹² Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, 2ª. ed., Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2013, p.115.

principios que señala la Constitución como el principio de igualdad entre las partes.

Ahora bien, una vez ubicada la rama del Derecho Administrativo y su relevancia desde un punto de vista más contencioso y relacionado con el procedimiento, ahora, es importante definir algunos de los conceptos básicos más importantes de manera general, haciendo énfasis principalmente en los tópicos relacionados con la igualdad y equidad, para poder relacionarlos posteriormente con el problema del JCAF regulado por la LFPCA y seguido ante el TFJA desde un punto evidentemente procesal.

La igualdad será el primer concepto que se analizará, el cual se examinará desde las partes que intervienen en el desarrollo del procedimiento contencioso, en este caso, durante la substanciación del JCAF seguido ante el TFJA.

Es preciso, hacer una distinción en cuanto a la finalidad que se pretende en relación con el concepto de igualdad, si bien es cierto, el artículo 13 de la CPEUM señala que nadie puede ser juzgado por Tribunales especiales, es decir, que todas las personas son iguales *ante* la ley y deberán ser juzgados por los órganos jurisdiccionales establecidos por el Estado, sin embargo, este no es el sentido que se le dará al referirse a la *igualdad*, más bien, se busca orientar este concepto de igualdad desde la *integración de las partes que comparecen en el procedimiento contencioso administrativo federal a través del juicio de nulidad*.

El término de igualdad, desde un punto de vista evidentemente procesal, se refiere a las partes que integran la litis del juicio, las cuales se van a someter a un órgano jurisdiccional en el que *ambas partes* deberán tener las mismas oportunidades procesales de defensa, lo que tendrá como consecuencia, que las partes se deberán ajustar bajo las mismas reglas del procedimiento buscando un trato igualitario en el desarrollo del juicio.

Cuando en un procedimiento existe un trato igualitario entre las partes que integran el juicio, significa que todos tendrán idénticas oportunidades de defensa lo que permitirá garantizar procedimientos donde se respeten cada una de las

etapas procesales del juicio en un mismo sentido, en este caso, a través de la LFPCA.

La igualdad entre las partes, se encuentra reconocida en varias materias, sobre todo en aquellas que son de Derecho Privado donde no es parte del juicio la administración pública federal, el problema que existe con este principio y el juicio de nulidad, es que cuando es parte la administración pública federal se *quiebra* la igualdad entre las partes dejando en desventaja a los particulares frente la autoridad.

El principio de igualdad entre las partes desde una perspectiva procesal, resulta necesaria dentro del JCAF para garantizar dentro de los procedimientos donde es parte la administración pública federal, se ajusten las partes bajo las mismas oportunidades procesales de defensa durante el desarrollo del JCAF.

Por lo tanto, las autoridades y los particulares tendrán las mismas oportunidades procesales de contestar la demanda, exponer sus argumentos, fundamentos y excepciones en la demanda, ofrecer pruebas y presentar al magistrado sus respectivos alegatos conforme lo establecido en la LFPCA, cada uno de los elementos señalados, son parte de lo que se conoce en México como el *derecho de audiencia*.¹³

Cada uno de los elementos que constituyen la garantía de audiencia, resultan ser armas procesales que ayudan en la defensa de sus derechos a las partes, por ello, es muy importante que los órganos jurisdiccionales garanticen todos y cada uno de los elementos mencionados, sumado a que al garantizar el principio igualdad procesal de las partes, traerá consigo un procedimiento con apego al artículo 1º, 14 y 16 de la Constitución, teniendo por resultado una adecuada defensa de las partes que integran el juicio contencioso independientemente si se trata de la administración pública o de un particular.

¹³ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, *Derecho de Audiencia: Arts. 14 Constitucional y 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*, México, 2013, p. 1594, UNAM, Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/12.pdf>

Aunado lo anterior, tomando en consideración la reforma constitucional en materia de derechos humanos específicamente en el artículo 1° de la Carta Magna, se establece que *todas las autoridades* se encuentran obligadas a respetar y promover los derechos humanos, significa entonces, que cualquier autoridad *incluyendo la fiscal y administrativa*, tienen que garantizar un *trato digno para las partes que integran el juicio contencioso*, donde cuenten con las herramientas procesales suficientes para defenderse a lo largo del procedimiento, caso contrario, se estaría dejando en estado de indefensión a los particulares frente las autoridades.

La Real Academia Española, ha definido la igualdad como aquel “principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos”.¹⁴ Sin embargo, el enfoque que se dará al concepto de igualdad no va en el sentido de reconocer la igualdad de derechos de las personas, el sentido que se busca darle al concepto de igualdad es evidentemente desde el desarrollo del juicio de nulidad federal.

Entonces, la condición que se dará al término de la *igualdad*, ya se encuentra establecido en la propia CPEUM, específicamente en el artículo 20 apartado A fracción V, donde textualmente dice que “las partes tendrán igualdad procesal para sostener la acusación o la defensa respectivamente.”¹⁵

Si bien es cierto, este artículo es aplicable en materia penal y es parte de los principios del proceso penal, también es cierto, que la propia Constitución reconoce este principio como parte del derecho, es decir, no representa una idea subjetiva que pretenda dar mayores herramientas a los contribuyentes, se trata más bien de un principio ya establecido en la propia Constitución, asimismo, dicho principio resulta ya aplicado literalmente en el amparo en revisión

¹⁴ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22 ed., Espasa, 2001, t. II p. 1248.

¹⁵ H. Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Cámara de Diputados, 1917, p.22, Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

211/2019, donde se le reconoce *literalmente como un principio de igualdad de índole procesal*.¹⁶

Por lo tanto, el concepto de *igualdad*, es la posibilidad que tienen las partes integrantes de un juicio, de tener a su alcance los idénticos medios de defensa procesales a todos los integrantes de la litis, lo que significa que, ninguna de las partes podrá gozar de mayores oportunidades de defensa que la otra en el desarrollo del procedimiento, la igualdad se tiene que ver desde una perspectiva de *garantizar un equilibrio en las etapas procesales que señala la propia ley* aplicable, en este caso la LFPCA.

Asimismo, la igualdad procesal es un principio que en materia penal se reconoce literalmente, ahora bien, si ya se encuentra reconocido este principio en la propia Constitución ¿por qué permitir a la administración pública federal mayores armas procesales sobre los particulares en el JCAF? por ello, es importante que de manera universal el concepto de igualdad entre las partes se garantice en *toda* contienda jurisdiccional, y resulta lógico, que se sancione en desarrollo del juicio de nulidad a nivel de reconocerlo como un derecho fundamental en favor de los particulares, porque son la principal parte que se deja en desventaja procesal en este tipo de juicios.

Los autores Raúl y Jesús, establecen que la igualdad, “es la posibilidad y capacidad de que varias personas, numéricamente indeterminadas, adquieran los derechos y contraigan las obligaciones derivadas de una cierta y determinada situación en que se encuentran. Es la facultad que la norma jurídica otorga a cualquier gobernado para ser tratado de la misma forma que todos los demás”.¹⁷

El alcance que se le dará en el presente trabajo de investigación al concepto de igualdad entre las partes, es desde un sentido evidentemente *procesal*, bajo la

¹⁶ Proyecto de resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados de Circuito, Amparo en Revisión 211/2019, México, 2019, SCJN y TCC, p.2, Disponible en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2019-08/AR-211-2019-190808.pdf

¹⁷ Contreras, Raúl, De la Fuente, Jesús, *Diccionario Jurídico*, México, Tirand lo Blanch, 2019, p. 999.

dirección de desarrollar el procedimiento garantizando que las partes que integran el JCAF seguido ante el TFJA, cuenten con las mismas oportunidades procesales de defensa que señala la LFPCA.

En cuanto al segundo concepto que se analizará, es el correspondiente a la *equidad*, el cual se encuentra más relacionado en materia de fiscal, donde se busca tener un equilibrio en cuanto a los sujetos obligados en impuestos, el autor Juan Palomar, alude a la equidad como la “justicia distributiva, o sea que se basa en la igualdad y proporcionalidad, principios generales que deben normar la facultad discrecional del juez.”¹⁸.

Sin embargo, el sentido que se dará al concepto de equidad es al que se remite precisamente el autor, es decir, desde la igualdad la cual se encuentra reconocida en diferentes procedimientos jurisdiccionales, en otras materias diferentes a la fiscal y administrativa, en opiniones de varios autores y en sentencias definitivas emitidas por los Tribunales.

Ahora bien, la equidad puede equipararse como un sinónimo de la igualdad, se trata de un principio que tiene que ser garantizado por los órganos jurisdiccionales sin ninguna excepción, incluso cuando sea parte la administración pública federal, asimismo, se tendrá que trasladarlo en el desarrollo del JCAF, a efecto de que cuando sean partes del juicio la administración pública federal con los particulares, pueda existir una equidad durante el desarrollo del procedimiento contencioso y que las partes cuenten con las mismas oportunidades procesales de defensa.

El tercer tópico que se analizará, será la relación del principio de igualdad entre las partes y los derechos humanos, donde se tomarán en cuenta las consideraciones ya señaladas en relación con la reforma constitucional en materia de derechos humanos de junio de 2011, ya que es a partir de dicha reforma que se le dio un mayor valor jurídico a los principios y la argumentación jurídica.

¹⁸ Palomar de Miguel, Juan, *Diccionario para Juristas*, 3ra ed., México, Porrúa, 2008, t. I p. 613.

Se tiene, que debe existir una relación intrínseca del principio de igualdad entre las partes reconocido literalmente en materia penal en el artículo 20, apartado A, fracción V de la Constitución, con las demás materias como la fiscal y administrativa, ya que, si bien la naturaleza del contencioso es un medio de control jurisdiccional, dicho principio *quiebra* cuando es parte del juicio la administración pública federal.

Asimismo, el artículo 14 de la constitucional, señala que, durante la sustanciación de los procedimientos, se tienen que cumplir con ciertas *formalidades esenciales*, que tienen que ver precisamente, con satisfacer aquellos principios que son rectores de los procedimientos y que son parte fundamental para que las partes estén en condiciones de llevar una defensa realmente efectiva.

No es óbice de lo anterior, señalar que el principio de igualdad entre las partes no sólo tendría que estar positivizado como un principio exclusivo de la materia penal, porque, refiriéndose al juicio contencioso federal, cuando existe un conflicto entre la administración pública y los particulares, esta relación se vuelve naturalmente *contenciosa*, por ello, es ineludible que el TFJA pueda reconocerse el principio de igualdad a efecto de tener un control en las autoridades que comparecen en el juicio como en los medios de defensa de la LFPCA.

El pilar fundamental, de la naturaleza del TFJA como un órgano jurisdiccional *independiente y autónomo*, se advierte de lo establecido en el artículo 73, fracción XXIX de la CPEUM, al referirse a los Tribunales de Justicia Administrativa como los encargados de resolver las controversias entre la administración pública federal y los particulares.

En relación, con las características principales que guarda la naturaleza de los Tribunales de Justicia Administrativa, como es la autonomía que se tendrá que ver reflejada en un medio de control que permite analizar la legalidad de las resoluciones de la autoridad, por lo tanto, dicho tribunal tiene la facultad de proteger a los particulares cuando exista una disparidad en los medios de defensa procesales o bien en las partes que comparecen en el juicio, dicha

naturaleza constitucional de los tribunales, es *una parte fundamental* para comprobar la hipótesis de la presente investigación.

De esta forma, la relación que existe entre el principio de igualdad entre las partes como un derecho humano ya se tendría reconocido implícitamente en el artículo 14 de la Constitución, además, se encuentra establecido textualmente, en el artículo 20, apartado A, fracción V, dentro del apartado dogmático de la Constitución, por ello, se busca advertir la importancia del principio de igualdad porque ya que se cuentan con los elementos objetivos suficientes dentro de la propia CPEUM.

Además, se tendrán que sumar los criterios de los tratados internacionales de los que México forma parte, conforme al artículo 1° constitucional, lo que tiene como consecuencia, que se puede recurrir a realizar un análisis de convencionalidad a efecto de demostrar la relación del principio de igualdad entre las partes dentro de un tratado internacional en materia de derechos humanos.

La reflexión respecto de los principios, es que no siempre se van encontrar positivizados en una norma literalmente, sin embargo, eso no significa que no puedan ser aplicados y garantizados conforme a la Constitución, por lo que, el darle el peso jurídico al principio de igualdad entre las partes representa reconocerlo como un derecho humano en el desarrollo de los juicios, ya que busca establecer un trato digno durante el JCAF.

A pesar del gran impacto que tuvo la reforma de 2011 en materia de derechos humanos, donde pasamos de una Constitución política a un enfoque más jurídico, hoy en día, dentro de la *praxis* todavía ciertas materias están en una etapa de transición sobre el reconocimiento de principios rectores aplicables en el procedimiento en favor de los gobernados.

Filósofos como Manuel Atienza y Robert Alexy, reconoce además de las normas jurídicas, también las normas-principios que se encuentran establecidas en las constituciones y tratados internacionales en materia de derechos humanos,

estos principios, en México deberán ser garantizados y respetados por todas las autoridades del Estado mexicano tal como lo ordena la Carta Magna en su artículo 1º.¹⁹

Establecer, el reconocimiento del principio de igualdad entre las partes tiene que garantizarse en materia fiscal y administrativa, y el legislador tendrá que trabajar en constructos de normas más equitativas entre la autoridad y el particular ya que estas materias siguen siendo demasiado protegidas por el legislador mexicano, actualmente, la administración pública federal aún goza de privilegios en el desarrollo de los juicios contenciosos administrativos, dejando en estado de desigualdad procesal a los gobernados y transgrediendo con ello, tener una defensa digna con apego a las formalidades esenciales del procedimiento.

El comprobar, el alcance que tiene la reforma constitucional de 2011 en materias como la fiscal y administrativa, para comprender el alcance del reconocimiento de dichos principios como derechos humanos, es vital para cambiar el paradigma de inequidad en el juicio contencioso, no se trata simplemente de otorgar tal protección por el auge que han tenido los derechos humanos, si no por la relevancia que tiene buscar trascender en tener juicios imparciales donde las partes se encuentren en circunstancias de plena igualdad y se garantice el debido proceso a través de los medios de defensa procesales que señala la LFPCA.

Actualmente, la interpretación de los asuntos se puede hacer por medio del análisis de la legislación nacional o en la aplicación de un tratado internacional de los que México forma, significa, que se puede hacer un análisis de interpretación por medio de la legislación convencional, como puede ser por ejemplo, aplicar un artículo de la Convención Americana Sobre Derechos

¹⁹ Martínez, Linda, "Reseña: Derecho y Razón Práctica", Revista Científica General José María Córdova, Bogotá, 2014, vol.12, no.14, 2014-07-30, p.1, Disponible en: <https://revistacientificaesmic.com/index.php/esmic/article/view/152/412>

Humanos, de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, o bien del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Tal como plantean los autores Ignacio Francisco y Herrerías Cuevas, respecto la incorporación del análisis de convencionalidad mencionando que:

(...) no se trata simplemente, comenta, de una imposición de la norma internacional sobre la nacional, sino de un proceso interpretativo de armonización que implica, incluso en algunas ocasiones, dejar de lado la primera, al resultar de mayor alcance protector la segunda, conforme al principio *pro persona* o *in bonum*; es decir, la técnica hermenéutica por medio de la cual los derechos y libertades constitucionales son armonizados con los valores, principios, y normas contenidos en los tratados internacionales sobre derechos humanos signados por los estados, así como por la jurisprudencia de los tribunales supranacionales para lograr su mayor eficacia y protección.²⁰

Como bien lo señalan los autores, no se trata de un tema de imponer la norma supranacional sobre la Constitución, se pretende más bien, otorgar al gobernado la protección más amplia o bien la *ley que mayor le favorezca*, a este ejercicio se le denomina como principio *pro persona*, igualmente, dentro de los tratados internacionales se reconocen principios los cuales deberán ser garantizados por *todas las autoridades* en el caso de México, sumado al reconocimiento de los principios que se encuentran en los artículos 1º, 14 y 16 de la CPEUM.

²⁰ Herrerías Cuevas, Ignacio Francisco, *Control de Convencionalidad y Efectos de las Sentencias*, México, Ubijus, 2011, pp. 88 y 89.

Tomando en consideración el impacto que tiene la reforma constitucional de 2011 de México en materia de derechos humanos, el autor Eduardo J. Viesca de la Garza señala lo siguiente:

(...) todos los libros sobre derecho fiscal en nuestro país desarrollan estas bases tradicionales, pero no recuerdo ninguno que ampliará su perspectiva a otros derechos humanos.

En ninguno de estos libros se nos mencionaba, como lo dice ahora la constitución, que todas, pero, así como se escucha, todas las autoridades, incluyendo por supuesto las legislativas, tienen la obligación de promover, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Desde nuestro punto de vista, lo anterior tendrá que impactar tarde que temprano, al derecho tributario mexicano.²¹

La reflexión que hace el autor, es tomando en consideración el impacto que ha tenido la reforma constitucional de 2011 sobre derechos humanos en México en materia fiscal, y dicha consideración va enfocada, en el sentido de reconocer la importancia que tienen los principios de la CPEUM, así como la crítica a la concepción clásica sobre la materia fiscal de que no puede existir el reconocimiento de tales principios lo que tiene como consecuencia el desequilibrio procesal en el juicio de nulidad.

Considerar, que los principios de la Constitución no se encontrarán literalmente escritos en los artículos 1º, 14 y 16, pero, eso no quiere decir que no pueda recurrirse a ellos y más cuando los particulares no tienen acceso a una defensa

²¹ Viesca de la Garza, Eduardo J. *et al.*, *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2017, pp. 172 y 173.

con las características del debido proceso, por ello es sustancial, ampliar la interpretación del Derecho más allá de una concepción formalista y positivista.

Los medios de control jurisdiccional de México, como es el TFJA, se encuentran obligados a realizar un ejercicio hermenéutico más profundo a través de la aplicación de los principios que tiene la Constitución como son: *el principio de legalidad, seguridad jurídica, certeza jurídica, debido proceso e igualdad entre las partes*, ponderando siempre que las partes tengan a su alcance las herramientas suficientes durante el desarrollo de la contienda jurisdiccional.

Apuntar, que el camino que se tiene que seguir en el sistema jurídico mexicano es eliminar aquellas consideraciones de que la materia fiscal es independiente de la aplicación de los mencionados principios, se deberán quitar aquellas prácticas que resultan violatorias del procedimiento porque no terminan por garantizar un trato igualitario entre autoridad y gobernado.

Asimismo, se tendrá que cuidar de tener un mayor control en el ejercicio del trabajo del legislativo a efecto de que las modificaciones que se realicen en materia fiscal y administrativa, cuiden las herramientas con que cuentan las autoridades, procurando siempre encontrar un equilibrio en las armas procesales y que dicho control se refleje en el desarrollo del JCAF.

Lo anterior, tiene un valor importante porque lo que se está analizando en la presente investigación, es advertir las irregularidades durante el juicio contencioso y como la ponderación de los principios constitucionales ayudarían durante el procedimiento contencioso en materia fiscal y administrativa por parte de los Tribunales de Justicia Administrativa, ya que son los facultados para conocer la relación contenciosa entre la administración pública y los particulares de manera autónoma e imparcial.

Es menester, que en los asuntos donde sea parte la administración pública federal, se eliminen aquellos privilegios procesales que conllevan una violación de los derechos humanos de los gobernados, porque transgrede directamente

en el *sentido de las sentencias definitivas* por no tener un trato equitativo ni respetar el procedimiento durante el juicio de nulidad.

Respecto el sentido de la interpretación conforme la Constitución, siguiendo el autor Fernando Serrano advierte que:

(...) es lógico admitir, que el texto constitucional, como discurso jurídico normativo susceptible de interpretación, debe considerarse como un principio ordenador de todo el marco jurídico y que, en consecuencia, debe marcar la pauta en la interpretación de las demás disposiciones jurídicas establecidas al amparo de la Constitución. Éste es el sentido más profundo de la interpretación conforme a la Constitución.²²

Asegurar, el valor que se tiene de recurrir a la *interpretación conforme a la Constitución* o bien que la norma jurídica se ajuste a los principios conforme al principio pro persona, es fundamental en la ponderación de las formalidades esenciales del procedimiento para sobreponer los mismos sobre cualquier privilegio procesal que deje en estado de indefensión a los particulares por la arbitrariedad del procedimiento.

Aunado lo anterior, el artículo 1° de la CPEUM es muy claro en el sentido de hacer énfasis con la palabra *todas las autoridades* que deben promover y garantizar los derechos humanos, lo que conlleva que, se tiene que tomar en un sentido literal y amplio que las autoridades incluyendo las que conforman la administración pública federal para el caso del contencioso federal, se tendrán que ajustar a juicios asegurando el valor de los principios constitucionales y los tratados internacionales sobre derechos humanos, teniendo como consecuencia, juicios contenciosos administrativos sujetos bajo los principios de

²² Serrano Migallón, Fernando, *La Interpretación Conforme a la Constitución*, México, UNAM, 2008, p.7.

igualdad procesal entre las partes y con equidad en los medios de defensa procesales en el desarrollo del juicio.

La igualdad procesal entre las partes, se convierte en un *principio* que se puede ajustar en la categoría de derecho humano y se encuentra establecido de manera indirecta tanto por la CPEUM como en los tratados internacionales en materia de derechos humanos de los que México forma parte como el caso de la CADH.

Garantizar la igualdad procesal durante la sustanciación del JCAF, para que las partes que integran la *litis* del juicio de nulidad, se encuentren sometidos bajo las mismas reglas de operativas del procedimiento y con equilibrio en los medios de defensa procesales, conforme el artículo 1º y 14 de la Constitución, en un sentido de protección de los derechos humanos de los contribuyentes.

El cuarto elemento que se estudiará, es la igualdad como un derecho fundamental, como ya se analizó en los párrafos anteriores, la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos en México tendrá que tener un mayor impacto respecto el reconocimiento de principios establecidos en la CPEUM, el principio de igualdad, corresponderá ser considerado como un derecho fundamental reconocido por la Constitución en los artículos 1º, 14 y 20 apartado A, fracción V y por los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Un derecho fundamental como la igualdad entre las partes, permite que las partes que integran el JCAF, se ajusten a lo largo del procedimiento bajo los mismos medios de defensa procesales que señala la LFPCA, cuya norma es aplicable para regular la substanciación del contencioso y se deberá garantizar a las partes un trato equitativo entre la administración pública federal y los particulares.

Respecto la defensa que tienen los gobernados, según Osvaldo Alfredo Gozaíni alude que "(...) la defensa no es acción en estricto sentido, sino la posibilidad de reaccionar ante un ataque. Por eso, en los términos tradicionales de lucha o

controversia como se reconoce el proceso judicial, el derecho de defensa garantiza la legalidad del procedimiento cuando ambas partes tienen iguales posibilidades de alegación y réplica”.²³

Tomando en consideración el análisis constitucional anterior, respecto el reconocimiento de los principios que se encuentran en la Constitución derivado de la reforma constitucional de 2011, sumado a lo que señala el autor, que tiene un argumento similar a lo que se está planteando en el presente trabajo, en el sentido de que se debe garantizar el mismo trato a cada una de las partes que integran el juicio en la defensa de sus derechos, en este caso, trasladarlo al contencioso administrativo federal, para que las partes cuenten con las mismas oportunidades de defensa procesales independientemente si es parte del juicio la administración pública federal.

Si bien es cierto, en materia penal se reconocen varios principios por la importancia de brindarle mayor seguridad y certeza jurídica al imputado, en materia del contencioso como la fiscal y administrativa, donde el procedimiento se sigue ante un medio de control jurisdiccional, no se otorga el mismo valor a los principios de la constitución en el desarrollo del procedimiento.

Es significativo, reflexionar en estas materias más allá del Derecho penal, por la importancia que tiene para los contribuyentes de reconocer como un derecho fundamental el principio de igualdad entre las partes, a efecto de tener un trato equitativo en los medios de defensa durante el juicio de nulidad.

Aunado, a la reforma constitucional en materia de derechos humanos en México, donde se garantiza con fundamento en el artículo 1° de la Carta Magna, que *todas las autoridades* están obligadas a cuidar y promover el respeto y reconocimiento de los derechos humanos, así como de otorgar un trato armonizado conforme la constitución y los tratados internacionales de los que México forma parte.

²³ Gozaíni, Osvaldo Alfredo, *Problemas Actuales del Derecho Procesal*, Querétaro, Fundap, 2002, pp. 111 y 112.

Tener como herramientas hermenéuticas para definir un caso concreto tanto la Constitución como un tratado internacional, en ambos cuerpos normativos, coexisten principios que rigen los procedimientos jurisdiccionales que ayudan a otorgar mayor protección a las personas, sin duda alguna, es indispensable que, se enfoque con la aplicación de manera cierta de los principios tanto en materia fiscal como administrativa, para alcanzar un trato digno y con circunstancias de plena igualdad entre los entes públicos federales y los gobernados.

Tal como plantea la Teresa Pontón Aricha, haciendo un ejercicio muy interesante de ponderación de derechos, donde se demuestra el grado que tiene la aplicación de la hermenéutica jurídica cuando existe un conflicto jurídico señalando que:

(...) a la hora de encontrarse ante un conflicto entre seguridad jurídica, y potestad tributaria debe prevalecer la primera por ser ontológicamente anterior. La ley y su aplicación deben generar certeza en el mundo jurídico, garantizar un trato igualitario, y una predecibilidad del comportamiento de los operados jurídicos, convirtiéndose en un instrumento que limite la arbitrariedad de los poderes públicos.²⁴

La herramienta de ponderación, se puede aterrizar al JCAF, cuando estamos en presencia de aquellos asuntos donde la autoridad goza de privilegios procesales superiores a las defensas de los gobernados, haciendo un ejercicio conforme a la constitución, lo que se debe hacer, es *ponderar el principio de igualdad* de las partes independientemente si se limita la duplicidad de medios procesales por parte del ente público federal.

Ponderar, es una herramienta que ayuda en el reconocimiento del principio de igualdad entre las partes, y esta no tiene por objetivo de ninguna forma de restar a la autoridad dependiente de la administración pública federal alguna

²⁴ Pontón Aricha, Teresa, *La Posición Jurídica del Contribuyente Ante la Resolución Judicial Anulatoria*, Valencia, Tirand lo Blanch, 2019, p. 75.

oportunidad o medio de defensa en el desarrollo del juicio, meramente, se procura que la autoridad se ajuste a un procedimiento bajo las mismas armas de defensa que los particulares.

Además, con el ejercicio de ponderar el principio de igualdad sobre los privilegios de la autoridad, no se tiene por objetivo restar peso jurídico al principio de legalidad por sobreponer dicho principio, la legalidad es un pilar fundamental en el análisis de fondo que hace el Tribunal y tiene un valor muy significativo en las consideraciones del magistrado sobre el sentido de la sentencia definitiva.

Durante el juicio de nulidad, las partes deberán contar con los idénticos medios de defensa procesales durante el procedimiento, garantizando así, que ninguna de las partes tendrá mayores armas procesales que la otra hasta la culminación del juicio, por lo que, las partes que integran la *litis*, estarán sujetas bajo las mismas oportunidades procesales que señale la LFPCA.

Derivado del análisis anterior, se puede considerar el principio de igualdad entre las partes como un verdadero derecho fundamental en cualquier procedimiento contencioso, y deberá ser garantizado y promovido por todas las autoridades con fundamento en el artículo 1° de la Constitución incluyendo la materia fiscal y administrativa que son la base del TFJA.

Ya que, si bien es un principio que se halla en el artículo 20, apartado A, fracción V, también se encuentra establecido en el artículo 14 del mismo cuerpo normativo en el párrafo donde se hace referencia a las *formalidades esenciales del procedimiento*, sumado, a que se encuentra examinado por los tratados internacionales de los que México forma parte, de ahí, la importancia de reconocer este principio como un derecho humano en el desarrollo del JCAF.

1.2 Bases fundamentales del contencioso administrativo federal y la jurisdicción administrativa

El *contencioso administrativo federal*, es un tópico con un valor trascendental en la presente investigación, conocer la naturaleza del mismo como un medio de control, asimilar las principales características del mismo, así como saber señalar

el fundamento constitucional y de que se va encargar de regular, asimismo, se analizará, las peculiaridades de la jurisdicción administrativa a efecto de corroborar si existe alguna discrepancia entre ambos tecnicismos.

Cuando hay controversias entre la administración pública federal y los particulares, *la figura jurídica* encargada de conocer de este tipo de asuntos es el *contencioso administrativo federal*, que representa en México, un auténtico *medio de control jurisdiccional*, encargado de resolver los altercados suscitados entre los entes públicos federales y los gobernados.

Por su parte, el contencioso administrativo federal como figura independiente de los intereses del Estado, tiene la capacidad de realizar análisis de legalidad a través de un órgano jurisdiccional con autonomía propia, en este caso en México, se trata de los Tribunales de Justicia Administrativa, encargados de revisar fehacientemente la actuación por parte de administración pública, como un *medio de control* que examina la legalidad de las resoluciones administrativas de las autoridades.²⁵

El contencioso tiene por objetivo, verificar si el procedimiento ejecutado por parte de la autoridad fue con apego a legalidad, es decir, se vigilará si la autoridad se limitó a lo que la ley le permite hacer en el ejercicio de sus funciones, y analizará los escritos y medios de defensa que promovió el particular durante el procedimiento, todas las actuaciones de fondo y forma se encuentran en el expediente administrativo, que es donde obran todas las constancias del proceso hasta antes de recurrir al JCAF.

En el expediente administrativo, se encuentran los *autos* de ¿cómo se desarrolló el procedimiento hasta antes de promover el juicio de nulidad?, y que fuera impugnada la resolución administrativa por parte del gobernado, por lo que, el TFJA tiene la facultad de solicitar el expediente administrativo y revisar las constancias que obran en el expediente, el magistrado del contencioso, debe

²⁵ H. Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, Art. 73, XXIX-H.

estudiar el procedimiento y considerar los medios de defensa, argumentaciones y excepciones que promovieron las partes.

Las autoridades integrantes de la administración pública federal, tienen como parte de sus atribuciones, iniciar procedimientos administrativos y emitir resoluciones administrativas, que pueden llegar a representar un perjuicio en los derechos de los particulares, como puede ser una resolución del Servicio de Administración Tributaria, de la Auditoría Superior de la Federación, en materia de Responsabilidad Patrimonial del Estado o bien cuando se impugnen resoluciones en materia de Coordinación Fiscal entre otras más.

El valor jurídico que tiene el contencioso administrativo federal para los particulares, *es fundamental*, ya que se trata del medio de defensa *primordial* para impugnar resoluciones de la administración pública federal, y busca que el TFJA, realice un ejercicio de supervisión para asegurar que la acción de la autoridad fue con apego en los *principios del debido proceso* y legalidad.

Se debe acentuar, que además de la naturaleza jurídica que tiene por objetivo el contencioso administrativo federal, su fundamento constitucional precisa cuáles son los elementos que componen las *formalidades esenciales del procedimiento reconocidas en el artículo 14 de la CPEUM*, para ello, de acuerdo con Sergio Esquerra dentro del contencioso administrativo federal se encuentran los siguientes elementos:

Dice un antiguo aforismo jurídico: todos tienen derecho a ser oídos y vencidos en juicio. Sin duda buen basamento de la tutela Constitucional al derecho fundamental de seguridad jurídica del debido proceso legal contenido en el segundo párrafo del artículo recién transcrito, que exige que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, integradas de las cuatro etapas subsecuentes; necesarias para garantizar una defensa adecuada:

- 1.- Etapa inicial: arranque del procedimiento. Conlleva la notificación a todas las partes involucradas, el debido emplazamiento o llamamiento a juicio.
- 2.- Etapa postulatoria: donde se alega lo que conforme a derecho e intereses convenga.
- 3.- Etapa probatoria: para ofrecer y desahogar pruebas.
- 4.- Etapa resolutive: implica la emisión de una resolución en el caso sentencia definitiva que dirima las cuestiones debatidas por las partes.²⁶

Indudablemente, los elementos que integran las formalidades esenciales del procedimiento señaladas en el artículo 14 de la constitución, tienen relación con los elementos que señala el autor, así como la relación que existe con la problemática del juicio contencioso administrativo, ya que, si bien se encuentran reconocidos en la Constitución, en la jurisprudencia de la SCJN y la CADH, el TFJA no termina por garantizar fehacientemente procedimientos conforme el principio de igualdad entre las partes y debido proceso, lo que tiene como consecuencia detrimento en los derechos humanos de los contribuyentes.

En ese sentido, la naturaleza jurídica del contencioso administrativo federal es fundamental para limitar los privilegios procesales de la administración pública federal, es el caso de los Tribunales de Justicia Administrativa, dotados de plena autonomía constitucional en su procedimiento como verdaderos *órganos de control*, que van a conocer y resolver a través de una sentencia definitiva la controversia contenciosa entre la autoridad y el particular.

Este punto del contencioso administrativo federal, representa una parte importante en el desarrollo de la presente investigación, porque, es donde se van a tomar las consideraciones más sustanciales de lo que representa el tema del

²⁶ Esquerra, Sergio, *Defensa Fiscal Juicio Contencioso Administrativo Federal Teoría y Práctica*, México, Tirand lo Blanch, 2020, p. 134.

contencioso administrativo federal, como medio de control independiente de la autoridad que dictó la resolución administrativa.

Es técnicamente correcto, que al hablar del JCAF, se va referir a los Tribunales de Justicia Administrativa, en este caso al TFJA, el cual se encuentra sujeto en cuanto al desarrollo del proceso a lo que establece la LFPCA, y poder demostrar *la jerarquía de reconocer el principio de igualdad entre las partes como un derecho humano durante el juicio contencioso.*

El fundamento constitucional del contencioso administrativo federal en México, se encuentra en el artículo 73, fracción XXIX-H de la CPEUM, donde se faculta que los Tribunales de Justicia Administrativa, como los encargados de resolver las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares.

Este tipo de tribunales, se caracterizan por estar dotados de autonomía durante el procedimiento, así como para dictar las sentencias correspondientes a cada caso concreto, por ello, el TFJA se debe considerar como un órgano jurisdiccional especializado en materias donde existe una controversia entre la autoridad federal y los gobernados.

Además, el juicio de nulidad no se refiere a la figura jurídica de un recurso administrativo ante la autoridad que emitió la resolución recurrida, más bien, el contencioso administrativo federal, representa un auténtico juicio autónomo que ayuda a controlar y resolver los pleitos entre la administración pública federal y los contribuyentes.

Ahora bien, el contencioso conocerá de todas aquellas cuestiones donde se encuentre inmersa la administración pública federal, y el órgano jurisdiccional facultado para conocer del juicio, será el TFJA, dicho tribunal, se encuentra sujeto para el desarrollo del procedimiento desde su inicio hasta su terminación a lo que señala la LFPCA.

Por lo tanto, cuando se mencione el contencioso administrativo federal, se hará referencia propiamente, a un juicio independiente y autónomo que va representar

más allá de un recurso administrativo, donde la autoridad puede hacer un ejercicio de revisión y autocorrección, en este caso, se trata de un Tribunal ajeno a la autoridad que emitió la resolución impugnada.

Es importante, hacer la distinción entre un recurso administrativo y el contencioso administrativo federal, “los recursos permiten que la propia administración corrija un error o una injusticia dado que aquella una ocasión para mejorarse, una vez que ha constatado sus propias fallas”.²⁷ Mientras que, el juicio de nulidad, realiza un ejercicio de legalidad del procedimiento a efecto de verificar si realmente se cumplieron con las formalidades esenciales del procedimiento.

Es notorio, que los recursos administrativos no representan ser verdaderos medios de control *autónomos e independientes*, más bien, los recursos son un medio de defensa más al alcance de los particulares antes de promover el JCAF, el efecto que tienen los recursos administrativos, es para, advertir que existe una violación en el procedimiento y que la misma autoridad realice un ejercicio de corrección de su propia actuación, sin necesidad de que lo advierta el TFJA.

Indudablemente, los recursos administrativos, son medios de defensa que tienen los particulares para verificar la legalidad del procedimiento, *pero sin tocar la instancia del contencioso administrativo*, una vez que los particulares agotan los medios de defensa como son los recursos administrativos que señalan la ley, ahora sí, los particulares se encuentran en condición de promover el JCAF, ante un órgano jurisdiccional externo a la autoridad que emitió la resolución administrativa.²⁸

La naturaleza jurídica del contencioso administrativo federal, representa un verdadero *medio de control jurisdiccional independiente que regula las controversias entre la administración pública federal y el particular*, donde las partes tienen intereses opuestos, y lo que se busca a través del TFJA, es un

²⁷ Vázquez Alfaro, José Luis, *El Control de la Administración Pública en México*, México, UNAM, 1996, p.64.

²⁸ H. Cámara de Diputados, Ley Federal de Derechos del Contribuyente, México, Cámara de Diputados, 2005, p. 6, Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

procedimiento dotado de plena autonomía en base a la Constitución, y resolver esta clase de asuntos, con apego a los principios rectores del procedimiento que se encuentran en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México forma parte.

Por lo tanto, el contencioso administrativo federal representa un verdadero medio de control jurisdiccional encargado de resolver los conflictos entre la administración pública y los particulares, al respecto Arturo Iturbe Rivas señala lo siguiente:

Es evidente que el contencioso es un instrumento procesal o, más concretamente, un auténtico proceso, en la medida que entraña un litigio entre la administración pública y los particulares; pero no estamos de acuerdo en llamarlo simplemente recurso, en virtud de que constituye no una instancia más de un procedimiento, sino un juicio autónomo en razón de las relaciones jurídico procesales que se configuran a consecuencia de su interposición, pues en el proceso la autoridad adquiere la calidad de parte demandada.²⁹

Como lo señala el autor, el contencioso administrativo, representa una instancia más antes de tocar las puertas del *juicio de amparo*, lo que se busca en el juicio de nulidad, es que los particulares puedan demostrar ante un órgano jurisdiccional *distinto* a quien emitió la resolución administrativa impugnada, que la actuación de la autoridad no fue con apego a los principios constitucionales como lo son el principio de legalidad, debido proceso e igualdad entre las partes.

Es cierto, que el particular cuando promueve el juicio de nulidad, tiene por finalidad dejar sin efectos la resolución administrativa emitida por parte de la

²⁹ Iturbe Rivas, Arturo, *Elementos de Derecho Procesal Administrativo*, México, Porrúa, 2004, p.58.

autoridad, por ello, es fundamental que, dentro del contencioso administrativo federal, se siga un procedimiento conforme las formalidades esenciales.

En México, el contencioso federal es una figura reconocida constitucionalmente como autónoma como lo señala el autor, y de la propia CPEUM, emana la norma que resulta aplicable para el desarrollo del juicio contencioso federal, en este caso, la LFPCA a través del TFJA.

En la LFPCA, se encuentran establecidas las reglas de operación para el desarrollo del juicio, teniendo por ejemplo, el término para la presentación de la demanda y los requisitos que debe contener la misma, el plazo para presentar la contestación de la misma, el cual, generalmente corresponde a la autoridad, salvo que se trate del juicio de lesividad, establece cómo se van ofrecer las pruebas, en su caso, si se está en el supuesto de presentar ampliación de la demanda, y el término para presentar los alegatos para las partes.

Una vez que termina la etapa expositiva, y no queda pendiente nada por desahogar, el TFJA dictará un auto de cierre de instrucción, para posteriormente el magistrado instructor emita su sentencia definitiva en base a las consideraciones y constancias que integraron el juicio contencioso.

Por ello, todos los elementos que representan medios de defensa o armas procesales para las partes del juicio contencioso, se encuentran establecidas en la LFPCA, dichos elementos ayudan para que se tenga una defensa *digna* durante el procedimiento, por eso, la etapa de *exposición*, es importante para que puedan ser tomados en consideración los argumentos y excepciones que hagan llegar las partes al magistrado del Tribunal.

El magistrado, tiene la obligación conforme el artículo 1° de la CPEUM, de hacer un análisis de fondo del asunto, esto incluye analizar si realmente no hay vulneración de derechos humanos, verificar si el procedimiento fue con apego al debido proceso y si las partes tuvieron a su alcance los medios necesarios para probar su pretensión.

Ahora bien, el juicio de nulidad casi siempre en la configuración de las partes que integran el juicio, serán los particulares cuando impugnan resoluciones de la administración pública federal, con la excepción de que la autoridad sea quien promueva el juicio, siendo así, se estaría en presencia del juicio de lesividad.

Respecto las partes que integran el juicio contencioso administrativo, los autores Jean Claude y Gabriel Ortiz aluden lo siguiente:

El juicio contencioso administrativo implica una relación entre las partes: a) particular y b) administración con un conflicto preexistente que determina su situación jurídica y un juez ante quien se aducen pretensiones de nulidad de un acto administrativo conducentes a que sea declarada, únicamente su ineficiencia o, demás, la existencia, amplitud y contenido de la violación de un derecho subjetivo, lo que implicará, en su caso, restituir al titular en el disfrute de un status jurídico.³⁰

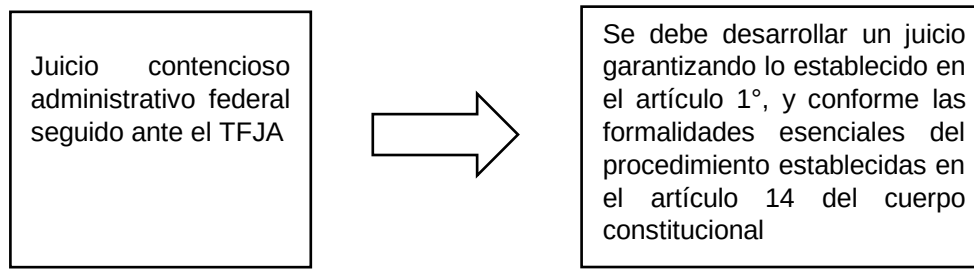
En el caso del JCAF, efectivamente las partes que integran la litis, serán aquellas autoridades integrantes de la administración pública federal, casi por siempre por regla general, el particular será quien presente la demanda de nulidad en contra de la resolución administrativa emitida por la autoridad federal.

El problema que se tiene en la configuración del juicio contencioso, es que los elementos que se ven reflejados como *armas procesales* que están establecidos en la LFPCA, no se terminan por cumplir de manera equitativa entre las partes, ya que deja a los particulares en desventaja procesal y no se termina de hacer por parte del TFJA, un verdadero análisis de fondo ponderando los derechos humanos durante el proceso y examinando los privilegios procesales con los que cuentan las autoridades.

³⁰ Tron, Jean, Ortiz, Gabriel, *La Nulidad de los Actos Administrativos*, México, Porrúa, 2005, p. 349.

En la siguiente figura, se puede advertir la relación que hay entre el contencioso administrativo federal con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la importancia del artículo 1° sobre los derechos humanos y el artículo 14 en cuanto a las formalidades esenciales del procedimiento.

Figura 1. Fundamento constitucional y procedimental del juicio contencioso administrativo federal.



Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 1°, 14 y 73 fracción XXIX-H de la H. Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, pp. 1, 17 y 75.

Ahora bien, una vez que se tramita la demanda en el juicio contencioso federal, el Tribunal deberá hacer, un ejercicio de fondo donde se tendrá que garantizar el cumplimiento al principio de igualdad entre las partes en la configuración del juicio, en el sentido que, se trascienda en el contencioso administrativo, con un enfoque más acoplado a los derechos humanos en el desarrollo del procedimiento.

Garantizar en el juicio de nulidad, el respeto a dicho principio, permitirá que las partes integrantes del juicio contencioso, se encuentren con un proceso conforme los principios rectores del procedimiento que señala la Constitución y los tratados internacionales de los que México forma parte, además, se descartó la idea de que la materia fiscal y administrativa son materias privilegiadas en favor de la administración pública federal.

Asimismo, de acuerdo con el autor Manuel Lucero Espinosa, el contencioso administrativo federal se tiene que reconocer de la siguiente manera:

El contencioso administrativo constituye un medio de control jurisdiccional de los actos de la administración pública puesto que representan una instancia por medio de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses, cuando se ven afectados por actos administrativos ilegales.

El término contencioso en su aspecto general significa contienda, litigio, pugna de intereses. Es el proceso seguido ante un órgano jurisdiccional competente sobre derechos o cosas que se disputan las partes contendientes entre sí. En el ámbito del derecho administrativo se refiere a la jurisdicción especial encargada de resolver los litigios, las controversias, las pugnadas, entabladas entre los particulares y la administración pública.³¹

De lo transcrito en líneas anteriores, son varios los autores que coinciden en que el contencioso administrativo federal representa un *medio de control jurisdiccional entre la administración pública federal y los particulares*, donde ambas partes se deben ajustar a un procedimiento frente a un órgano jurisdiccional independiente de ambos, es decir, Tribunal autónomo que se encuentra facultado para conocer y resolver las controversias entre los entes públicos federales y los gobernados, con fundamento en el artículo 73 fracción, XXIX-H de la CPEUM.

Es importante el artículo 73, fracción XXIX-H, porque es donde se encuentra el fundamento constitucional del TFJA y su independencia para resolver este tipo de procedimientos entre las autoridades federales y los gobernados, por ello,

³¹ Lucero Espinosa, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal*, 9a ed., México, Porrúa, 2006, pp. 20 y 21.

también el valor que tiene que en el juicio contencioso también se pueda recurrir a la interpretación conforme.

El TFJA, es un órgano jurisdiccional *especializado en materia fiscal y administrativa*, que resulta ser un medio de control muy importante para la defensa de los derechos de los contribuyentes frente a las resoluciones emitidas por la administración pública federal.

Como se mencionó en párrafos anteriores, también coinciden los autores en relación con este Tribunal, con aquella facultad para solventar los procedimientos por estar constitucionalmente dotados de autonomía, porque se trata más allá de un recurso administrativo, el contencioso administrativo federal, simboliza en México, es un *verdadero órgano de control jurisdiccional* entre la administración pública federal y los particulares, donde derivado de la reforma de 2011 en materia de derechos humanos, se tendrán que respetar y garantizar *las formalidades esenciales del procedimiento* como son el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso.

En el caso de la presente investigación, tiene por finalidad, que se *garantice a rango de derecho humano el principio de igualdad entre las partes* en la configuración de las partes y durante el desarrollo del JCAF, garantizando así, que sea una sola autoridad la que se apersona en el juicio, y así tener un trato equitativo sobre el gobernado donde ambas partes se van ajustar bajo las mismas reglas procesales y tendrán los mismos medios de defensa a su alcance durante el juicio.

Por lo tanto, por las consideraciones de los autores y el fundamento constitucional de los Tribunales de Justicia Administrativa en México, y sabiendo donde se ubica *el contencioso administrativo federal como un medio de control jurisdiccional completamente autónomo*, donde los particulares y la administración pública federal tienen a su alcance los medios de defensa suficientes, estos tendrán que ser equitativos al momento de convencer al magistrado instructor del TFJA, ya que serán los medios que se tomarán en consideración en la sentencia definitiva.

También, cuando se aluda al contencioso administrativo federal en México, se identificara inmediatamente como un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía para analizar *el fondo* de los casos concretos, así como, para emitir sus sentencias definitivas tal como lo señala la Constitución en el artículo 73, fracción XXIX-H, los TFJA representan en México, verdaderos órganos jurisdiccionales especializados en materia fiscal y administrativa, que se encuentra facultado desde la Constitución para conocer y resolver las controversias de fondo surgidas entre la administración pública federal y los particulares.

Finalmente, los autores también coinciden, en reconocer al contencioso administrativo federal más allá de un recurso administrativo, porque, cuando se hace referencia al contencioso administrativo, se está haciendo mención a un Tribunal con características independientes y que no tiene ninguna relación con la autoridad administrativa que emitió la resolución impugnada.

Se trata, de un juicio con peculiaridades de autonomía procesal, ante el cual se van a ajustar ambas partes a las determinaciones y resoluciones que emita dicho Tribunal, tanto la administración pública federal como los contribuyentes y deberán tomar en consideración las etapas procesales que señala la LFPCA, desde el inicio del juicio hasta el cierre de instrucción correspondiente, para finalmente, estar en condiciones resolver el juicio a través de una sentencia definitiva.

Ahora bien, el término de la *jurisdicción administrativa*, tendrá una *relación* con el tema del contencioso administrativo federal, ya que su finalidad principal es ser un medio de control jurisdiccional del poder público, donde se deberá hacer un análisis de legalidad sobre el procedimiento anterior emitido por parte de las autoridades, es decir, funcionará como un órgano externo de control jurisdiccional, al respecto José Luis Vázquez Alfaro menciona lo siguiente:

Para perfeccionar el funcionamiento de la jurisdicción
administrativa mexicana se deberá fomentar la

creación de tribunales administrativos en aquellos estados en que aún no exista.

En fin, una ampliación del ámbito de competencia del tribunal fiscal de la federación sería deseable a fin que este órgano jurisdiccional pueda controlar todos los actos administrativos de la administración pública federal.³²

La jurisdicción administrativa, es un medio de control del poder público, donde se busca que los actos emitidos por la administración pública federal sean con apego a los principios del Derecho Administrativo, como son los principios de *legalidad y el debido proceso*, es precisamente la jurisdicción administrativa, la figura jurídica encargada de salvaguardar los derechos de los particulares cuando se vean afectados por resoluciones de autoridades fiscales o administrativas.

La rama del Derecho Administrativo en México, se encuentra en constante transformación, debido a la amplitud que representa el controlar los actos de la administración pública, si bien es cierto, como se señaló en el título anterior, el fundamento constitucional del TFJA se encuentra en el artículo 73, fracción XXIX-H, donde tiene por objetivo controlar los actos de la administración pública federal, lo cierto es que, el Derecho Administrativo, es una de las partes del derecho que está creciendo de manera muy significativa, y es fundamental que, todos los procedimientos administrativos sean que apego a los principios de la constitución como es la igualdad entre las partes.

Asimismo, al referirse a la jurisdicción administrativa, se tiene que mencionar propiamente la parte *contenciosa*, que nuevamente se va a referir *al contencioso administrativo federal*, como un medio de control jurisdiccional entre la administración pública federal y los particulares, el autor Manuel Lucero Espinosa alude que:

³² Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, p. 211.

Resulta correcto que a la expresión contencioso administrativo no se antepongan las palabras jurisdicción o proceso, ya que como lo refiere dicho autor, tales expresiones son sinónimos.

Sin embargo , no estamos de acuerdo en que por la situación antes referida sea necesario el cambio de denominación a derecho procesal administrativo, en tanto que contencioso administrativo se refiere a una materia especializada del proceso en general tal como lo son el civil, penal, laboral, etc., y por otro lado, si hablamos de derecho procesal administrativo nos referimos a la ciencia del derecho, que se encarga de estudiar los litigios que se producen entre los particulares y la administración pública.

Por tal motivo, si ambos conceptos se refieren a situaciones distintas, no se explica el cambio de la expresión que nos ocupa, y, por lo tanto, seguiremos usando el término contencioso administrativo.³³

Como lo señala el autor, la jurisdicción administrativa y el término contencioso administrativo, son términos evidentemente equiparables, ya que ambos representan un medio de control entre la autoridad federal y los gobernados, en el presente trabajo de investigación, se considerará a la jurisdicción administrativa, como *el contencioso administrativo* porque resulta más común dentro de la *praxis*, referirnos al contencioso administrativo en aquellos procedimientos seguidos ante el TFJA.

Además, ambos términos resultan aplicables y correctos, pero es mejor tomar el concepto de *contencioso administrativo federal*, el cual representa un medio de

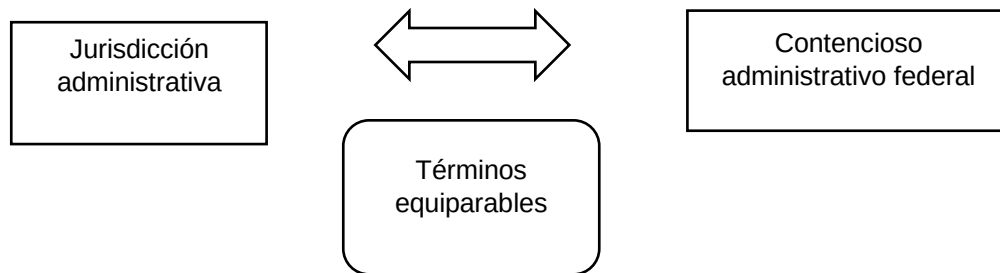
³³ Lucero Espinoza, Manuel, *op. cit.*, pp. 18 y 19.

control jurisdiccional dotado de plena autonomía tal como ya se analizó con fundamento el artículo 73 fracción, XXIX-H, de la CPEUM.

Claro está, que el término jurisdicción y el contencioso administrativo federal significan lo mismo, ya que uno y otro se refieren a aquel medio de control jurisdiccional que limita el poder público a través del TFJA, con el objeto de realizar un ejercicio de fondo sobre la legalidad de la actuación de la autoridad, permitiendo así, que los particulares puedan acceder ante un órgano diferente a aquel que emitió la resolución administrativa.

A través de la siguiente figura, se puede precisar que es técnicamente correcto relacionar el término del contencioso administrativo con la jurisdicción administrativa como un medio de control jurisdiccional.

Figura 2. Relación del término jurisdicción administrativa y contencioso administrativo federal.



Fuente: *Idem*.

1.3 El contencioso administrativo y la igualdad de las partes

Como ya se analizó en tópicos anteriores, el JCAF, es un medio de control jurisdiccional que se encarga de resolver las controversias entre la administración pública federal y los particulares, a través de un órgano jurisdiccional especializado e independiente dotado de autonomía suficiente para emitir sus sentencias definitivas.

El principio de igualdad entre las partes, tiene por finalidad garantizar un trato digno y equitativo durante el desarrollo del juicio contencioso, buscando asegurar que la autoridad se ajuste a un procedimiento donde se encuentre con las

mismas oportunidades procesales de defensa que los particulares, esto para poder garantizar un trato igualitario entre las partes.

Es menester, en la presente investigación, que dentro de la *praxis* cuando se configuran las partes del juicio, la administración pública en ciertos asuntos goza indudablemente de *oportunidades superiores frente a los particulares*, por lo que, tomando en consideración el análisis de la reforma de 2011 en materia de derechos humanos, la interpretación conforme y las nuevas técnicas de interpretación hermenéuticas, de manera conjunta se deberán excluir aquellos privilegios procesales en los procedimientos contenciosos en el que sea parte la administración pública federal, para poder realmente tener condiciones de garantizar el principio de igualdad entre las partes en el juicio de nulidad.

En México, el contencioso administrativo federal, es una figura indispensable en la defensa de los derechos de los contribuyentes, porque, representa un auténtico medio de control de las resoluciones emitidas por parte de las autoridades, con el objetivo de que se sujeten a los principios establecidos en la CPEUM como es la igualdad entre las partes.

Analizar la LFPCA, es un punto muy importante, a efecto de conocer las etapas procesales que se siguen a lo largo del juicio de nulidad y poder identificar los medios de defensa que se encuentran al alcance de las partes durante el desarrollo del mismo.

Durante el procedimiento, la propia ley exige ciertos requisitos que son obligatorios para las partes, como son los diferentes términos que se prevén durante el juicio, las características que deberá llevar la demanda y su contestación, la exposición de los argumentos y fundamentos de derecho que se establezcan en la demanda y su contestación, el ofrecimiento de las pruebas, los supuestos en que se puede presentar ampliación de demanda y finalmente los alegatos que formulen las partes.

Todas las armas procesales señaladas en el párrafo anterior, son los medios de defensa reconocidos en el juicio de nulidad, que deberán ser garantizados de

manera equitativa tanto para la administración pública federal como para los gobernados, de igual manera, se tendrá que garantizar el debido proceso para que las partes tengan a su alcance de manera equitativa los medios de defensa procesales que señala la LFPCA.

Aunado lo anterior, el contencioso administrativo regula aquellos juicios donde es parte la administración pública federal, y la norma jurídica que resulta aplicable en este tipo de procedimientos es la propia LFPCA, por ello, es indispensable asegurar un JCAF, donde se desarrolle en igualdad de condiciones cada una de las etapas procesales que señala la ley, caso contrario, se estaría dejando en desventaja procesal al particular frente la autoridad y se violarían los derechos fundamentales como es la igualdad entre las partes y el debido proceso legal.

La igualdad entre las partes, es un principio que se encuentra establecido ya en la Constitución, es sustancial, que se vaya armonizando conforme la LFPCA, ya que finalmente, el contencioso administrativo tiene su fundamento constitucional a través de los Tribunales de Justicia Administrativa, los cuales son regulados por dicha ley por lo menos en materia federal.

Al mismo tiempo, se debe armonizar el procedimiento conforme los principios que se encuentran establecidos en la Constitución y tratados internacionales en materia de derechos humanos, independientemente, si el principio de igualdad se encuentra positivizado en materia penal, es significativo, que este tipo de principios sean reconocidos y garantizados para tener un trato digno.

Es esencial, garantizar el principio de igualdad entre las partes dentro del JCAF, en relación con los elementos que integran el mismo, desde la tramitación del juicio, el término para presentar la demanda, los requisitos a los que se tienen que sujetar las partes, igualmente, se deberá precisar en el auto admisorio de la demanda finalmente cuales autoridad es parte en el juicio, el ofrecimiento de las pruebas y el término para presentar los alegatos.

Se busca asimilar estas etapas procesales señaladas en la LFPCA, con el principio de igualdad entre las partes, a efecto de que tanto la administración

pública federal como los gobernados, cuenten con las mismas oportunidades de defensa de cada uno de los elementos antes señalados.

Cuando se analizan las partes que integran el juicio contencioso, al respecto el autor Adolfo Treviño Garza menciona lo siguiente:

En esta materia, la parte demandada siempre es la autoridad que haya expedido el acto o la resolución impugnada, lo cual significa que como lo contencioso administrativo es la jurisdicción que se encarga de dirimir las controversias entre los particulares y el poder público, siempre será un órgano del poder público el que resulte como demandado en este tipo de controversias.

Una excepción a esta regla la representa el caso en que las autoridades acuden ante el Tribunal de los Contencioso Administrativo a demandar al particular favorecido con un acto administrativo la nulidad de éste, dada la imposibilidad que tienen las autoridades para revocar sus propias determinaciones, en cuyo caso son estas las que para lograr la nulidad de una resolución se convierten en actoras.³⁴

Tal como lo precisa el autor, casi siempre por regla general quien promueve el juicio contencioso federal son los particulares impugnando una resolución que emitió algún ente público federal, pero puede darse también el caso, que quien promueva el juicio sea la propia autoridad administrativa o fiscal, que como ya se comentó, es lo que se conoce como juicio de lesividad, donde el particular está resultando favorecido del procedimiento, causando con ello un perjuicio a la administración pública, este tipo de juicios no son comunes en la *praxis* del TFJA.

³⁴ Treviño Garza, Adolfo J., *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, 3ª ed., México, Porrúa, 2004, p.160.

Durante el JCAF, las partes que lo integren casi siempre por regla general será *el particular como parte actora del juicio, y la administración pública federal como la autoridad demandada*, los cuales se van ajustar frente un órgano jurisdiccional independiente de ambas partes, tal como lo señala el artículo 73, fracción XXIX-H, de la CPEUM, en este caso, en México será ante el TFJA.

La finalidad de tener un órgano de control externo a quien emitió la resolución administrativa, es para realizar un análisis de fondo y de legalidad de todas las actuaciones que se tuvieron en el expediente, y durante el desarrollo del juicio contencioso federal, se tiene por objetivo terminar por confirmar la resolución impugnada, o bien declarar la nulidad de la resolución administrativa, a través del propio TFJA.

En el caso del TFJA, la norma jurídica que se encarga de regular el juicio contencioso federal, en cuanto a su *procedimiento* es la LFPCA, donde se establecen las etapas procesales a seguir para las partes desde el inicio del proceso hasta la terminación del mismo por medio de una sentencia definitiva.

Intrínsecamente, del desarrollo del JCAF, la autoridad deberá tener a su alcance los mismos medios de defensa que los particulares durante el desarrollo del juicio, con el objetivo de que ambas partes se encuentren en *igualdad procesal*.

Al respecto, el autor José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat, menciona que “las partes tienen derecho a participar en el proceso en condiciones de plena igualdad, por lo que la administración está obligada a despojarse de aquellas prerrogativas o privilegios procesales derivados de su posición institucional que son contrarias al principio de equitatividad del proceso”.³⁵

Como se señaló en títulos anteriores, la administración pública federal cuando son parte del juicio de nulidad goza de *privilegios procesales superiores frente los medios de defensa con los que cuentan los particulares*, y es precisamente en este sentido, que *resulta indispensable elevar a rango de derecho humano el*

³⁵ Bandrés Sánchez-Cruzat, José Manuel, *Los Desafíos de Justicia Contencioso-Administrativa del Siglo XXI*, Valencia, Tirand lo Blanch, 2013, p.104.

principio de igualdad entre las partes para que tanto la autoridad como los particulares se sujetan bajo las mismas condiciones durante el desarrollo del procedimiento contencioso.

Cuando se hace referencia a eliminar ciertos privilegios de la administración pública, no quiere decir ni se tiene por objetivo, menoscabar el derecho a defenderse por parte de la autoridad, simplemente, es que se ajuste durante el juicio conforme los principios reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México forma parte, ponderando siempre los derechos humanos de los gobernados.

La idea de que la administración pública es una parte privilegiada del juicio, *no se trata de una idea subjetiva que se quiera plantear o demostrar en el presente trabajo*, el autor anterior, puntualiza claramente, que las autoridades gozan de ciertos privilegios durante el procedimiento.

Es necesario, empezar a tener una visión más objetiva y clara en el sentido de que los principios como la igualdad entre las partes, ayudan a otorgar un trato digno a las partes en el desarrollo del contencioso, este tipo de prácticas quedarían obsoletas al *eleva a categoría de derecho humanos dentro del JCAF* el principio de igualdad entre las partes.

Encontramos en la *praxis* en México, que la administración pública federal cuenta con privilegios en el desarrollo de los juicios contenciosos, lo que representa una violación al principio de igualdad entre las partes y tenemos el ejemplo claro en la manera en cómo se encuentra redactado el artículo 3° de la LFPCA, donde permite que varias autoridades tengan a su alcance, una doble oportunidad procesal de defensa durante el desarrollo del juicio contencioso, en pocas palabras, que el particular se enfrente a dos autoridades en un mismo juicio.

Hasta este momento, se ha definido que el contencioso administrativo federal, representa un medio de control jurisdiccional dotado de plena autonomía para

emitir sus sentencias, esto con fundamento en la CPEUM, y será el encargado de dirimir los litigios entre la administración pública federal y los particulares.

También, el autor hace referencia a un punto muy importante, porque menciona que cuando la administración pública se apersona como parte de un procedimiento contencioso, va contar con privilegios en el desarrollo del juicio, lo que resulta en una violación al principio de igualdad entre las partes y debido proceso, ya que el particular estará inmerso en un juicio inequitativo donde las autoridades tienen una ventaja procesal sin ninguna razón basada en Derecho.

Cuando no hay un equilibrio procesal en el juicio, y por el contrario los particulares se encuentran en una desventaja procesal inminente, estos no podrán acceder a una adecuada conforme las formalidades esenciales del procedimiento, lo que puede repercutir en una sentencia desfavorable y en una violación de derechos humanos sobre los gobernados.

Resulta significativo el anterior análisis, para comprender la trascendencia de los principios constitucionales en la presente investigación, porque no se busca limitar los medios de defensa a la administración pública federal, lo que debería empezar a trabajar, es en armonizar el principio de igualdad entre las partes conforme los principios reconocidos en la Constitución dentro del JCAF, para que el procedimiento pueda ser garantizado independientemente si es parte la administración pública federal.

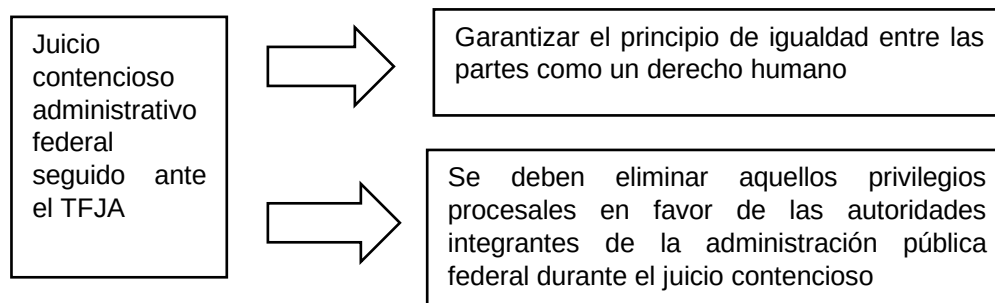
La reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos en México, tiene un valor significativo en lo expuesto hasta este momento, y se deberá recordar que el artículo 1° de la CPEUM, señala que *todas las autoridades se encuentran obligadas a promover y respetar los derechos humanos de los gobernados*, incluido el caso de las materias fiscal y administrativa.

El Estado, a través de sus órganos jurisdiccionales, en este caso, por medio del TFJA, deberá garantizar a los contribuyentes, un procedimiento conforme los derechos humanos, mediante un trato *digno y equitativo para las partes, donde tengan los mismos medios de defensa procesales a su alcance*.

Es indudable, que, a la administración pública federal, le interesa que se confirmen las resoluciones administrativas emitidas por sus autoridades fiscales o administrativas, porque finalmente será un ingreso para la propia administración el poder confirmar su resolución, pero eso no significa, que las autoridades dejen en desventaja procesal a los gobernados durante el JCAF donde la administración pública defiende los intereses del propio estado.

La siguiente figura, tiene por finalidad demostrar la relación del principio de igualdad entre las partes y qué efectos traería consigo garantizar dicho principio durante el JCAF seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Figura 3. Relación del juicio de nulidad con la igualdad entre las partes y la problemática procesal con las autoridades.



Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 1º y 14 y 73 de la H. Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, pp. 1, 17 y 75 e *Ibidem*, p.104.

Se hace énfasis en el valor que tiene el principio de igualdad entre las partes y la relación que tiene este con el contencioso administrativo federal, en el cual la administración pública federal cuenta con privilegios durante el desarrollo del juicio contencioso, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes.

La importancia que tiene reconocer el principio de igualdad como un derecho humano permitiría que en los juicios ante el TFJA donde sea parte la administración pública federal, se garantice el principio de igualdad entre las partes, con el objetivo de que exista un verdadero equilibrio procesal entre la autoridad con los particulares.

El eliminar los privilegios excesivos en favor de la administración pública federal, traerá consigo, garantizar juicios en condiciones de *plena igualdad procesal* donde exista una armonización entre el principio de igualdad entre las partes y el contencioso administrativo federal, así como, con los principios constitucionales y los tratados internacionales de los que México forma parte en materia de derechos humanos.

El actual apartado, representa un *pilar fundamental* para comprender la descripción del problema que se tiene en el JCAF seguido ante el TFJA, teniendo por objetivo, *eleva a categoría de derecho humano el principio de igualdad entre las partes para garantizar un juicio con apego a las formalidades esenciales del procedimiento que señala el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

1.4 El problema de la igualdad en el juicio contencioso administrativo

Durante el presente apartado, se analizará el problema que existe en el JCAF y el ¿por qué? resulta violatorio del principio de igualdad entre las partes por el TFJA.

Como ya se mencionó, la igualdad se va analizar desde un punto evidentemente procesal, desde la integración cuando se configuran las partes del JCAF, hasta que impactos puede tener en el desarrollo del procedimiento y en el sentido de la sentencia definitiva.

La CPEUM, establece la figura de la igualdad, pero en un sentido de que todas las personas somos iguales *ante la ley*, y que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales, pero el enfoque, que se dará al principio de igualdad entre las partes, es desde la composición de las partes del juicio contencioso federal y cómo puede repercutir en el desarrollo del procedimiento.

Como ha quedado expuesto, el contencioso administrativo federal, es un medio de control jurisdiccional que se encargará de conocer y resolver los litigios entre la administración pública federal y los particulares, su fundamento constitucional se encuentra establecido en el artículo 73, fracción XXIX-H, donde se alude, a

que los Tribunales de Justicia Administrativa estarán dotados de plena autonomía para emitir sus sentencias, y serán los encargados de dirimir las controversias entre la administración pública federal y los particulares.

Tal regulación, se deberá ver reflejada en la configuración de las partes al ser un juicio independiente, donde los medios de defensa procesales que se tengan al alcance de las partes, tendrán que ser equitativos entre uno y otro, para garantizar una adecuada defensa de sus derechos, sumado al hecho de que solo deberá apersonarse una única autoridad como parte demandada del juicio.

¿Qué problema se tiene en relación con el principio de igualdad entre las partes en el desarrollo del JCAF, seguido ante el TFJA?

En la materia del contencioso administrativo federal, coexisten ciertos asuntos donde la administración pública federal puede tener oportunidades procesales de defensa superiores al actor, en este caso, al gobernado, cuando se configura está problemática, el demandante puede afrontar hasta a *dos autoridades* o más en un mismo procedimiento, teniendo como consecuencia, que se le permita a la autoridad una *doble oportunidad de contestar la demanda, ofrecer pruebas y presentar alegatos*.

Un ejemplo claro de esta problemática, se encuentra en el artículo 3° de la LFPCA, que marca cuáles serán las partes que pueden integrar la litis del juicio de nulidad, donde por la manera en cómo se encuentra establecido dicho artículo, en ciertas materias o procedimientos, se permite el apersonamiento en el juicio a más de una autoridad como parte demandada.

Es el caso, de aquellos juicios en materia de *autoridades coordinadas*, donde pueden ser parte del juicio tanto la autoridad coordinada de la entidad federativa como el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, lo que tiene como efecto, que el particular se enfrente a *dos autoridades en un mismo procedimiento, violando evidentemente el principio de igualdad entre las partes*.

Respecto los procedimientos en materia de autoridades coordinadas, en el capítulo segundo, se expondrá un apartado exclusivo para ejemplificar a través

de la opinión de varios autores, la violación inequitativa señalada en el párrafo anterior.

Además, esta problemática puede tener consecuencias más severas para la parte actora del juicio, ya que el particular, puede llegar a desafiar hasta a tres autoridades en un mismo procedimiento, por lo que, más allá de cuantas partes integran el juicio, el verdadero problema radica en los medios de defensa procesales que tendrán derecho de hacer valer a lo largo del JCAF.

A manera ilustrativa, el autor Juan Carlos Cassagne, menciona la importancia de la igualdad durante el procedimiento señalando:

Hasta es posible reconocer que el contenido del principio de igualdad se proyecta de modo diferente, ya que si bien el órgano administrativo debe mantener igualdad respecto de pretensores que se atribuyen un derecho idéntico o contrapuesto, no hay, técnicamente, en el procedimiento administrativo, igualdad procesal frente a la parte, a lo que contribuye la configuración de los poderes inquisitivos que se asignan a la administración y la posibilidad de hacer prevalecer la verdad material sobre la formal.³⁶

El autor tiene una visión similar a lo que se está planteando respecto el principio de igualdad, ya que representa un principio que se debe garantizar en el proceso, sin embargo, su reconocimiento, por lo menos en materia fiscal y administrativa quiebra porque no se termina por garantizar un trato equitativo durante el juicio de nulidad.

Resultaría absurdo, cerrarse en la idea que no puede haber igualdad entre las partes por tratarse de un asunto donde es parte administración pública la cual representa los intereses económicos del Estado, sin embargo, eso no justifica tener procedimientos inequitativos entre la autoridad y el gobernado, porque

³⁶ Cassagne, Juan Carlos, *Estudios de Derecho Público*, Argentina, Depalma, 1995, p. 40.

como se mencionó anteriormente, derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, ahora se deben reconocer las normas-principios, la interpretación conforme y los criterios en materia de derechos humanos por los tratados internacionales de los que México forma parte.

En este sentido, el principio de igualdad entre las partes, debe ser respetado y garantizado por las autoridades fiscales y administrativas, incluyéndose en este caso TFJA, el reconocimiento de principios como es la igualdad entre las partes, se le deberá otorgar el valor necesario independientemente si es un asunto en materia fiscal o administrativa.

Como se indicó, el JCAF se encuentra regulado por la LFPCA, por lo que tomando en consideración la necesidad de garantizar la igualdad entre las partes, sólo deberá ser parte del juicio una única autoridad, evitando con ello la *duplicidad* de medios de defensa procesales durante el desarrollo del juicio de nulidad, y así, el TFJA estará en condiciones de ofrecer un trato equitativo entre el demandante y la autoridad demandada.

En este aspecto, la importancia del contencioso administrativo federal, no puede limitarse en tener simplemente un medio control simulado, el objetivo del contencioso administrativo federal, es que se trascienda en este tipo de antinomias apoyándose desde luego en la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos.

Como un primer ejercicio de armonización de la ley federal con los tratados internacionales y los principios constitucionales, se tienen que *derogar* aquellos apartados de la LFPCA, que permiten el apersonamiento de más de una autoridad para brindar mayor certeza y seguridad jurídica durante el juicio de nulidad.

Respecto el principio de igualdad entre las partes reconocido en la CPEUM, los autores Jesús González y José Luis Vásquez han indicado que:

También se ha proclamado como principio procesal el de igualdad de las partes (así, artículo 14, cpa). Con

arreglo al mismo, no debe concederse a una de las partes medios o armas procesales superiores o inferiores, en cuanto a su eficacia a las que a la otra se otorgan. Cualquiera que sea la posición que, en general, se adopte sobre el llamado principio de igualdad de las partes, lo cierto es que dicho principio quiebra aparatosamente en los procesos administrativos o, en general, en los procesos en que es parte la administración pública.

Las leyes reguladoras del proceso administrativo tratan de hacer realidad el principio de igualdad de las partes en el proceso, otorgando igual trato jurídico a la administración pública y a los que con ella litigan.

Pero la realidad es muy distinta. Es un hecho incuestionable que la administración no aparece ante el juez como una parte procesal en régimen de igualdad con el particular que con ella se enfrenta. La administración pública ni ante el juez deja de ser un sujeto privilegiado, que goza de una serie de prerrogativas de hecho, en pugna abierta con la justicia. Se ha llegado a hablar de la institucionalidad inferior del particular frente a la administración.³⁷

Se coincide con la postura del autor, cuando refiere a la administración pública federal como una parte del juicio privilegiada en los procedimientos contenciosos, marcando inclusive, que el principio de igualdad entre las partes *no existe* cuando es parte la administración pública, en el caso de la presente investigación, se tiene que la administración pública federal en ciertos

³⁷ González, Jesús, Vázquez, José, *Derecho Procesal Administrativo Federal*, México, Porrúa, 2007, pp. 82 y 83.

procedimientos es una parte privilegiada en las partes que intervienen en el juicio y en los medios de defensa procesales señalados en la ley aplicable.

Penosamente, el principio de igualdad entre las partes se *quiebra* en materia administrativa cuando es parte la administración pública federal, durante el JCAF seguido ante el TFJA, donde no se termina por ajustar dicho principio conforme lo señalado en la CPEUM.

Es menester, que el TFJA realice un análisis-ejercicio de ponderación, donde tenga mayor valor jurídico el principio de igualdad entre las partes sobre aquellas prácticas que dejan en desventaja a los demandantes durante el juicio contencioso, en ningún momento se está buscando, que a la autoridad fiscal o administrativa, no tengan a su alcance los medios de defensa suficientes para llevar a cabo su defensa, meramente, se trata de tener congruencia entre lo que señala la Constitución mexicana y los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Aunado a lo anterior, el ejercicio hermenéutico de ponderación de principios no se verá reflejado literalmente en la norma jurídica, es decir, no será palpable en la LFPCA porque no estará regulado explícitamente el principio de igualdad entre las partes, este tipo de principios-normas, son constructos que se garantizan conforme a la Constitución y no encontrarán literalmente, tan es así, que la constitución no los señala directamente.

Esto implica hacer un ejercicio de fondo más allá de revisar la legalidad del procedimiento, *que sin duda alguna el principio de legalidad en materia administrativa es un pilar fundamental durante los procedimientos*, pero, para superar el positivismo y la formalidad tradicional, es necesario realizar ejercicios de ponderación con la ayuda de los principios y eliminar aquellos elementos procesales que reflejan un trato inequitativo entre las partes, garantizando así, el principio de igualdad entre las partes a través un equilibrio entre la administración pública federal y los particulares.

Conclusiones capitulares

Hacer alusión al principio de igualdad entre las partes, resulta ser una norma-principio fundamental dentro del JCAF, en el sentido de la manera en cómo se realizará la configuración de las partes que integrarán el juicio de nulidad.

Como se mencionó, coexisten dentro del JCAF, ciertos asuntos donde la administración pública federal, se le permite apersonarse con dos o más autoridades, sin duda alguna, esto representa una violación en las partes que integran el juicio y en los medios de defensa procesales señalados en la LFPCA, por lo que, propiamente el particular se enfrentará a más de una autoridad en un mismo procedimiento.

El problema que trae aparejado consigo el que la autoridad tenga más de una representación en el juicio de nulidad, se verá reflejado durante el desarrollo del procedimiento porque el TFJA al permitir el ejercicio de más de una autoridad, significa, que tendrán doble oportunidad procesal de contestar la demanda, ofrecer pruebas y presentar alegatos.

Por tal motivo, no existe un trato equitativo durante el juicio de nulidad, ya que el particular cuenta con una sola oportunidad de presentar los medios de defensa procesales antes descritos, y si por alguna razón se le vence algún término para ofrecer alguno de ellos se le tendrá por precluido el derecho sobre los mismos.

Como es bien sabido, en el TFJA no se aplica la suplencia de la queja para corregir las deficiencias de las promociones, caso contrario, si alguna autoridad es omisa en contestar la demanda o se le vence un término durante el procedimiento, no tendrá mayor problema porque tendrá el respaldo hasta de otras dos autoridades que pueden subsanar el error en el JCAF.

Por otra parte, el valor jurídico que tienen las normas-principios derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, tiene un peso muy importante en relación con lo establecido en el artículo 1° de la CPEUM y la obligación de las autoridades de promover y respetar los derechos humanos,

sumado a los principios rectores del procedimiento establecido en el 14 en relación con las denominadas formalidades esenciales del procedimiento.

Finalmente, no se está cumpliendo fehacientemente con la naturaleza del contencioso administrativo federal como un medio de control jurisdiccional, el cual, constitucionalmente dota a los Tribunales de Justicia Administrativa de autonomía para dictar sus sentencias y de imparcialidad durante el procedimiento, sin duda alguna, por lo que hace referencia al último elemento, se está violando por disparidad de autoridades que comparecen en el juicio y por la inequidad de medios de defensa entre las partes.

Por lo tanto, es fundamental que, en el juicio de nulidad seguido ante el TFJA, se garantice un procedimiento equilibrado donde las partes que intervienen en el juicio llámese actor o demandado, no deje en desventaja procesal independientemente de que sea parte la administración pública federal.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS TEÓRICOS DEL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO EN MÉXICO Y SU RELACIÓN CON EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SUMARIO: *2.1 El principio de debido proceso. 2.2 El debido proceso y la garantía de audiencia. 2.3 El debido proceso y los derechos humanos. 2.4 El debido proceso y la Corte Interamericana de Derechos Humanos. 2.5 Coordinación fiscal en México.*

El segundo capítulo de la investigación, se enfoca en analizar el principio del *debido proceso* y su relación con el JCAF, se examinarán los criterios doctrinales de diferentes autores en relación a los elementos que constituyen el debido proceso, y cómo pueden trasladarse estos con lo que señala la LFPCA.

Asimismo, se estudiará brevemente la coordinación fiscal en México, señalando sus principales características y la relación que tiene esta materia con el JCAF.

Al final del capítulo, se tendrá una conclusión capitular del principio del debido proceso legal y su relación con la sustanciación del juicio de nulidad regulado por el TFJA y la LFPCA.

2.1 El principio del debido proceso

Derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, se dio un paso trascendental en el reconocimiento de las normas-principio y ayudó con la superación del positivismo tradicional, concediendo una protección más amplia a los gobernados frente los órganos jurisdiccionales del Estado, esta evolución, permitió resolver diversas lagunas en la ley por la aplicación de dichos principios.

No es cuestión menor, señalar que el reconocimiento de los principios no siempre es garantizado por todas las autoridades, incluyendo las fiscales y administrativas, aunque el artículo 1° de la CPEUM obliga literalmente a *todas*

las autoridades a promover y garantizar un trato digno en el desarrollo de los juicios y con apego a los derechos humanos.

“Según Alexy, los conflictos de reglas y las colisiones de principios tienen en común que, la aplicación de las normas en conflicto produce resultados incompatibles”.³⁸Es significativo lo que señala el autor Guastini, porque la realidad es que no existe siempre la *armonización* entre la norma jurídica y los principios que se encuentran en la Constitución, como es precisamente el debido proceso que forma parte del JCAF.

En el caso del principio del debido proceso, este se encuentra establecido en el artículo 14 de la CPEUM, en el apartado de *formalidades esenciales del procedimiento*, además, la SCJN tiene ya definido ¿cómo? se integra el debido proceso en México, dicho análisis se expondrá más adelante en el apartado de criterios jurisprudenciales.

El debido proceso, o también conocido como garantía de audiencia, representa en México, la oportunidad que tienen las partes de defenderse durante un juicio, por lo que, el debido proceso es un elemento necesario que tiene por objetivo aplicar los medios de defensa establecidos en la ley y buscar tener una sentencia favorable, por eso, el valor que tiene este principio en los procedimientos jurisdiccionales es fundamental para tener una defensa realmente efectiva.

De igual manera, es técnicamente correcto admitir este principio como debido proceso o bien como garantía de audiencia, en ambos casos, tiene por finalidad hacer referencia a la *oportunidad procesal* que tienen las partes durante un juicio para que se les *garantice una defensa conforme los elementos que la integran*, lo que significa, la oportunidad legítima que tienen a su alcance las partes para presentar al juzgador sus defensas, excepciones o argumentos en derecho este principio se encuentra presente en cualquier procedimiento incluido el JCAF seguido ante el TFJA.

³⁸ Guastini, Riccardo, *Pensar del Derecho Ensayos de Teoría Jurídica Contemporánea*, Perú, Ara Editores, 2010, p. 85.

La trascendencia que tiene este principio, permite otorgar a las partes certeza y seguridad jurídica, legitimando y garantizando el derecho a una defensa eficaz conforme los elementos que integran las *formalidades esenciales* durante el procedimiento, tal como plantea el autor Juan Carlos Benalcázar Guerrón al señalar que “la seguridad jurídica también implica, en el concreto ámbito procesal, un grado suficiente de certeza sobre el procedimiento que aplicará el juez, lo cual, a la par que garantiza la seguridad jurídica, afianza las garantías del debido proceso”.³⁹

Es menester, que el TFJA promueva y respete el debido proceso para garantizar certeza y seguridad jurídica en los juicios, y así, tener equidad en los medios de defensa que señala la ley, siendo así, se estaría cumpliendo en garantizar una apropiada defensa para las partes, y también, se estará satisfaciendo el principio del debido proceso conforme el artículo 14 de la Constitución en relación con las *formalidades esenciales*.

El fundamento constitucional de la garantía de audiencia en México, mediante el cual se deberán apegar *todas las autoridades incluyendo las fiscales y administrativas*, se encuentra reconocido en el artículo 14 de la CPEUM.

Cuando se refiere a las *formalidades esenciales del procedimiento*, conlleva los elementos que integran una adecuada defensa para que pueda ser realmente eficaz durante el procedimiento, de acuerdo con Arturo Iturbe:

Dichas formalidades o principios rectores, que deben respetarse con independencia de que estén previstos o no en la ley, comprenden, fundamentalmente, el emplazamiento al juicio o procedimiento, la oportunidad para ofrecer y desahogar pruebas y presentar alegatos, así como el dictado de la resolución respectiva.⁴⁰

³⁹ Banalcázar Guerrón, Juan Carlos, *La Ejecución de la Sentencia en el Proceso Contencioso Administrativo*, México, Novum, 2011, p. 56.

⁴⁰ Iturbe Rivas, Arturo, *op. cit.*, p.27.

Es importante lo que menciona el autor, en razón de que el *debido proceso* representa la oportunidad de defensa con la que cuentan las partes para tener a su alcance las armas procesales suficientes durante el desarrollo del procedimiento, como puede ser la oportunidad de desahogar pruebas y presentar alegatos, los cuales serán tomados en cuenta por el juez cuando llegue el momento de dictar la sentencia definitiva.

Con relación, al contencioso administrativo federal, la norma que resulta aplicativa durante el procedimiento es la LFPCA, los elementos del principio del debido proceso están establecidos en los medios procesales que señala la ley, sin embargo, no debe ser necesario que se encuentren literalmente en esta ley, se puede recurrir a la interpretación conforme o bien al criterio que tiene la SJCN en relación con los elementos que lo integran.

Por su parte, el principio del debido proceso, no tendría por qué tener un límite frente los privilegios con que cuenta la autoridad, ya que este principio, representa la oportunidad de tener una defensa eficaz frente la autoridad y debe tener aplicación en todas las materias incluido el JCAF, el cual se encarga de conocer principalmente de materias como la fiscal y administrativa.

Por esta razón, durante el desarrollo del contencioso administrativo federal deberá garantizarse el debido proceso tomando en consideración los medios de defensa procesales que señala la propia LFPCA, ya que es la norma que regula las etapas del juicio de nulidad para tener una defensa integral para las partes, de esta forma, se puede cumplir lo que establece la CPEUM en cuanto a las formalidades esenciales, con el objetivo de regular las armas procesales con que cuentan las partes durante el juicio de nulidad.

El derecho subjetivo como el *principio* del debido proceso, no sólo está establecido en el artículo 14 de la CPEUM y en la doctrina a través de la opinión de diversos autores, también, se encuentra instituido en el artículo 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos DUDH, en los artículos 8 y 25 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos CADH pacto de San

José de Costa Rica, que son tratados internacionales de los que México forma parte y que se encuentran relacionados con el tema.

La importancia que tiene la reforma constitucional de 2011, en el sentido de que ahora no solo se deben limitar los órganos jurisdiccionales a hacer un análisis de la legislación nacional o de la Constitución, ahora, se puede recurrir al análisis de convencionalidad y la jurisprudencia supranacional.

De igual forma, el debido proceso se encuentra indirectamente establecido en las *formalidades esenciales del procedimiento* que se encuentran en el artículo 14 de la CPEUM, donde se regula el derecho de protección en los procedimientos, el cual comprende según el autor, *el emplazamiento, ofrecimiento y desahogo de pruebas y la presentación de alegatos*.

En el caso de la presente investigación, la manera en cómo se está analizando dicho principio, *es durante el desarrollo del JCAF*, donde tendrá que tomar en consideración, lo que establece la LFPCA y analizar qué medios de defensa procesales se encuentran regulados en dicha ley.

Durante el JCAF, se contempla una etapa *expositora*, es la que comprende desde *la presentación de la demanda, el ofrecimiento de las pruebas, la contestación de demanda, la ampliación de la demanda si se encuentra en el supuesto y los alegatos*, todos estos elementos procesales, se encuentran técnicamente presentes antes del *cierre de instrucción*, posteriormente el magistrado del TFJA deberá emitir su sentencia definitiva del juicio.

Es necesario tomar en cuenta el debido proceso, como un principio que deberá ser garantizado durante el JCAF, tomando en consideración, las armas procesales que se encuentran establecidas en la LFPCA para lograr tener una defensa verdaderamente *efectiva y equitativa* entre las partes y que ambas cuenten con certeza y seguridad jurídica durante el juicio.

Asimismo, el principio del debido proceso legal y los elementos que lo integran, en este caso, tienen que ser los medios de defensa procesales que señala la propia ley como son: *demanda y su contestación, el ofrecimiento de las pruebas*

y los alegatos, en relación con el primer elemento, deberá ser el equiparable al emplazamiento, ya que dentro de la *praxis* del JCAF, es más común referirse a términos como *demanda o contestación de demanda en lugar de emplazamiento*.

En este sentido, *el debido proceso tiene cierta relación con el principio de igualdad entre las partes, por lo menos intrínsecamente en el JCAF, ya que ambos principios, tienen por objetivo tener un trato equitativo entre las partes que integran el juicio contencioso*, aunque se trate de un asunto donde sea parte la administración pública federal como parte del juicio.

Finalmente, el debido proceso lo tienen a su alcance las partes que integran el juicio contencioso a efecto de hacer efectivo su derecho de defensa ante los órganos jurisdiccionales, las armas procesales que represente el debido proceso se tendrán que dar en igualdad de circunstancias entre las partes, lo que significa, que las partes del juicio cuenten con equidad en los medios de defensa procesales, para que realmente puedan hacer efectivo su derecho de defensa a través de los elementos del debido proceso, independientemente de que sea parte la administración pública federal.

2.2 El debido proceso y la garantía de audiencia

El debido proceso legal, representa la oportunidad que tienen las partes integrantes del juicio para lograr una defensa eficaz de sus derechos, donde se deberán garantizar, las armas procesales suficientes para convencer al juzgador por los elementos que aporten las partes durante el desarrollo del procedimiento contencioso.

En cuanto al principio del debido proceso o garantía de audiencia, su fundamento constitucional se encuentra establecido en el artículo 14, el valor de estos dos términos son equiparables, ya que ambos, constituyen el medio de defensa al alcance de los gobernados en cualquier juicio, el autor Arturo Iturbe Rivas señala que “la garantía de audiencia o del debido proceso legal, constituye la defensa

primordial con que cuentan los particulares para oponerse a los actos de autoridad que entrañen privación de sus derechos fundamentales”.⁴¹

Como fue señalado, la garantía de audiencia o debido proceso, cuentan con igualdad de características en su composición, así como anteriormente se mencionó la relación técnica que hay entre jurisdicción administrativa y el contencioso administrativo, lo significativo del debido proceso o garantía de audiencia, es que tendrán que ser garantizados por *todas las autoridades* para otorgar certeza y seguridad jurídica a las partes en su defensa en el desarrollo de cualquier procedimiento.

En el caso estrictamente del JCAF, la garantía de audiencia se encuentra establecida en los medios de defensa procesales que se encuentran en la LFPCA, los cuales servirán para convencer al magistrado del Tribunal.

En cuanto la relación del contencioso federal con el debido proceso, se tiene que señalar que, dentro del juicio, concurren ciertos elementos que dentro de la doctrina no se encontrarán dentro de los tres elementos del debido proceso que principalmente señalan los autores, pero, sí constituyen medios de defensa durante el desarrollo del procedimiento, por lo que es *necesario incluir estos elementos como parte del debido proceso dentro del juicio de nulidad*.

Intrínsecamente, en la LFPCA se cuenta con diversos elementos que pueden constituir el debido proceso durante el desarrollo del JCAF como medios de defensa procesales como son:

1. La presentación de la demanda.
2. La contestación de la demanda.
3. El ofrecimiento y desahogo de las pruebas.
4. La ampliación de la demanda. *Si da lugar a hacerlo.*
5. Los alegatos.

⁴¹ *Ibidem*, p. 21.

Cada una de estas etapas procesales del juicio contencioso que se encuentran establecidas en su ley aplicativa, figuran medios de defensa en la substanciación del procedimiento, ya que facilitan exponer *razones y argumentos* que pueden ser tomados en consideración por el magistrado del TFJA.

El término de aplicación de los medios de defensa procesales será antes del auto de *cierre de instrucción*, una vez que son agotadas las etapas del procedimiento contencioso, el magistrado del Tribunal está obligado a *resolver el fondo* del asunto por medio de una sentencia definitiva.

En consecuencia, se tiene que reconocer el valor de cada uno de los elementos procesales que integran el desarrollo del juicio contencioso, porque son las herramientas jurídicas que les permite a las partes tener una apropiada defensa durante el juicio de nulidad y buscar convencer al juez del Tribunal.

No es cuestión menor, marcar que el debido proceso o garantía de audiencia, es un principio que se encuentra establecido en el artículo 14 de la CPEUM y en la jurisprudencia de la SCJN, como aquel derecho que tienen las partes de oponerse de las pretensiones de su contraparte, en este caso, para *defenderse el demandante frente los argumentos de la administración pública federal*.

El JCAF regulado por LFPCA, debe garantizar cada uno de los elementos procesales antes señalados en favor tanto de los particulares como de los entes públicos federales, para poder estar en condiciones de ejercitar de manera cierta el derecho de defensa y oponerse a los argumentos de su contraparte del juicio.

Cabe señalar, que el debido proceso, es una herramienta jurídica que hoy en día está teniendo un valor fundamental en el reconocimiento de violaciones a derechos humanos derivado de la reforma constitucional de 2011, por ello, la trascendencia que puede tener el principio del debido proceso durante el JCAF, siguiendo a Enoc Alejandro García Rivera indica que:

En el caso del Principio de Audiencia, éste establece que todo gobernado debe tener la oportunidad de ser escuchado en el curso de un procedimiento fiscal

administrativo o siendo objeto de un acto fiscal, en cualquier situación a modo que lo involucre, relacione, o afecten en sus derechos, como puede ser la imposición, cobro o determinación de un ingreso fiscal, para que pueda ser escuchado en su defensa, ya sea mediante la presentación de alegatos, argumentos, razones o explicaciones por escrito, a efecto de desvirtuar o modificar el acto o procedimiento administrativo del que es objeto.⁴²

Se deberá considerar el debido proceso como una verdadera *garantía* durante *el procedimiento*, porque es primordial satisfacer los medios de defensa que se encuentran establecidos en la ley, esto traerá consigo, garantizar las armas procesales suficientes para las partes que integran el juicio contencioso.

Por esta razón, es indispensable en esta materia, *eleva a categoría de derecho humano el principio del debido proceso legal con el objetivo de asegurar una adecuada defensa de derechos de los particulares en el JCAF y evitar violaciones de derechos humanos durante el procedimiento.*

Ahora bien, en la *praxis* puede llegar a estar limitado para los particulares los medios de defensa procesales y ampliados para la administración pública federal dentro del juicio contencioso, tal es el caso que, coexisten asuntos donde se observa al demandante tener una *única oportunidad procesal de defensa* durante el desarrollo del juicio, mientras que las autoridades, pueden alcanzar a tener hasta una doble o triple oportunidad de cada uno de los medios antes señalados.

Tomando en consideración, *el principio del debido proceso* como el medio que tienen los gobernados a su alcance para defenderse durante los procedimientos jurisdiccionales incluido el juicio contencioso federal en materia fiscal y administrativa, este debería otorgar mayor certeza y seguridad jurídica en el

⁴² García Rivera, Enoc Alejandro, *El Fortalecimiento de la Potestad Tributaria Municipal a Través del Ejercicio de la Facultad Legislativa*, México, Plaza y Valdes, 2012, pp. 135 y 136.

desarrollo del procedimiento y hacer efectivo una defensa integral con todas las características que señala el debido proceso.

Los elementos de defensa que se encuentran regulados en la ley, ayudan a llevar un juicio con armas procesales suficientes para buscar tener una sentencia favorable, en el caso de juicio de nulidad, el gobernado tiene por objetivo dejar sin efectos la resolución administrativa impugnada, a través de la *nulidad de la resolución impugnada*.

Además, es oportuno mencionar que en el momento que se comete una violación a cualquiera de los elementos que constituyen el debido proceso, se dejaría en estado de *indefensión* a los gobernados porque *no podrán contar con los suficientes medios de defensa procesales para hacer efectivos los argumentos y valoraciones pretendidas*, violando así el principio del debido proceso y los derechos humanos del demandante.

Aunado lo anterior, el contencioso administrativo federal constitucionalmente en México representa un verdadero procedimiento autónomo que va más allá de un recurso administrativo, donde el TFJA analizará la *legalidad del asunto y la resolución del mismo*, a efecto de *verificar* si las actuaciones de la autoridad fueron con apego al principio de legalidad, representa entonces el contencioso administrativo, una segunda instancia y un procedimiento autónomo que se va guiar conforme la LFPCA.

Referirse al contencioso administrativo federal como un juicio independiente, es derivado de lo establecido en la CPEUM y conforme los principios que establece la misma, con el objetivo de garantizar procedimientos contenciosos equitativos en todas y cada una de las etapas procesales señaladas por la ley, el resultado de la armonización entre los principios constitucionales y el juicio de nulidad, traerá consigo, garantizar a los gobernados un trato *digno* en la defensa de sus derechos frente a la administración pública federal.

Por lo tanto, dentro del juicio de nulidad seguido ante el TFJA, regulado por la LFPCA, se tiene que promover como un derecho fundamental el principio del

debido proceso, en el sentido de que tanto la administración pública federal como los gobernados cuenten con las idénticas oportunidades procesales de defensa como son:

1. La presentación de la demanda.
2. La contestación de la demanda.
3. El ofrecimiento y desahogo de las pruebas.
4. La ampliación de la demanda. *Si da lugar a hacerlo.*
5. Los alegatos.

Actualmente en el JCAF en su *praxis*, en ciertos asuntos se encuentran procedimientos donde las autoridades tienen una doble oportunidad procesal de hacer efectivo su derecho de defensa, teniendo como consecuencia, que la autoridad tenga a su alcance mayores oportunidades de contestar la demanda, ofrecer pruebas, duplicidad de alegatos, mientras que el demandante, solo cuenta con una única oportunidad procesal de defensa, lo que se ve reflejado en una violación al debido proceso y propiamente a sus *derechos humanos* de acceso a la justicia.

2.3 El debido proceso y los derechos humanos

El debido proceso y los derechos humanos se encuentran actualmente relacionados de manera directa derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, porque se pasó de una Constitución con tintes más políticos a una naturaleza más jurídica, reconociendo un mayor valor a la norma-principio y dando mayor importancia en los *derechos humanos*, este cambio de paradigma, se encuentran de manera indirecta en la propia constitución en lo que se denomina parte *dogmática*.

Tener una Constitución con características más enfocadas en derecho, permitió dar un pasó en la superación del positivismo tradicional formalista y legalista, ya que ahora, las personas en el desarrollo de los juicios cuentan con una protección más amplia a través de los principios como el debido proceso, la interpretación conforme a la Constitución o bien la aplicación de un tratado internacional con fundamento en el artículo 1° constitucional.

En este sentido, uno de los cambios más radicales es la manera en cómo se encuentra establecido el artículo 1° de la CPEUM, donde además de resguardar el principio pro persona, señala literalmente la obligación de todas las autoridades *incluyendo las fiscales y administrativas, en garantizar un trato digno en el desarrollo de los juicios, respetando y promoviendo en todo momento la protección en sus derechos humanos.*

Asimismo, como consecuencia de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, se reconocieron las *normas-principios* que se encuentran establecidas *indirectamente en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México forma parte*, con el objetivo de *ampliar la protección* de las personas *promoviendo el análisis de la legislación nacional con la supranacional en materia de derechos humanos.*

Respecto el reconocimiento de los principios que guarda la Constitución, el autor José Vizcarra Dávalos precisa que:

(...) la propia constitución, sienta principios procesales a los cuales deben ajustarse las leyes (reglamentarias, estatales y municipales), y que los jueces tienen obligación de respetarlos, aun cuando contraríen o choquen con estos, de lo cual nace la facultad para declarar su inconstitucionalidad. La impugnación oportuna de leyes que se consideran violatorios de garantías, permite llevar el caso, incluso, hasta la corte suprema de justicia de la nación, en su carácter de último intérprete de la constitución.⁴³

Se coincide con el autor cuando señala que la Constitución sienta principios que deben de ser respetados y garantizados por la autoridad, el problema que se tiene en México, es que tanto la materia fiscal como administrativa se encuentra

⁴³ Vizcarra Dávalos, José, *Teoría General del Proceso*, 3ra ed., México, Porrúa, 1999, p 25.

demasiado protegidas por el legislador mexicano otorgando mayores oportunidades a la administración pública.

Comprender el alcance que tiene el debido proceso sobre todo en materia del contencioso administrativo, ya que el juicio de nulidad, es el medio de defensa *primordial al alcance de los particulares para impugnar las resoluciones administrativas emitidas por la administración pública federal*, y el TFJA tiene que hacer un análisis de *fondo y legalidad* a partir de los elementos que ofrezcan las partes que integran el juicio contencioso.

En este caso, los medios de defensa procesales que se establecen en LFPCA tienen que ser garantizados y tener un trato equitativo para ambas partes independientemente si se trata de la administración pública federal.

Resulta lógico, que los juicios tengan que ser en *condiciones de igualdad entre las partes* a la hora de presentar sus medios de defensa, en este caso, el debido proceso legal se refiere a ¿cómo? lleva el TFJA el procedimiento, y deberá garantizar el mismo trato entre las partes donde cuenten con las mismas oportunidades de defensa, probatorias y de presentar sus alegatos.

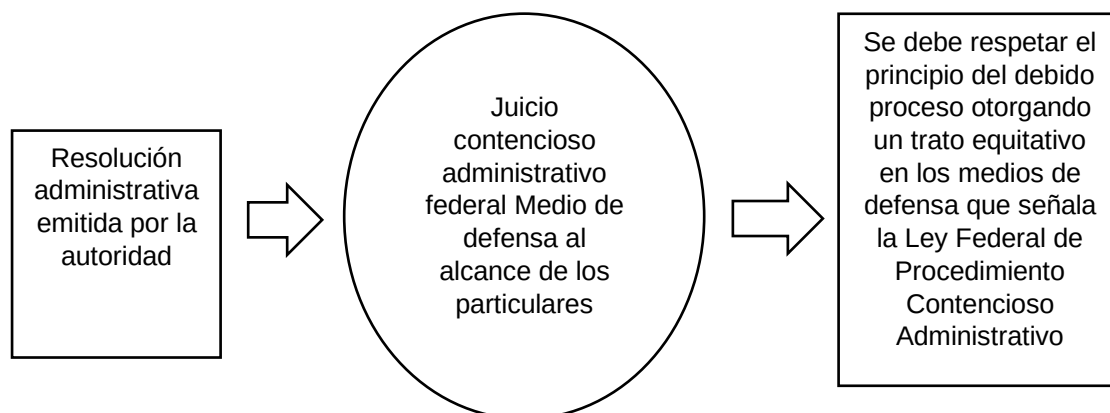
El TFJA, es un órgano especializado en la materia fiscal y administrativa, se tiene que tener en claro la trascendencia que tienen los derechos humanos en materia fiscal y administrativa, y tener una visión más allá de ser *Tribunales de legalidad*, para tener además de órganos de legalidad, *Tribunales de Justicia Administrativa especializados en la protección de derechos humanos y en el reconocimiento de principios que se encuentran en la Constitución como es el debido proceso*.

Se tienen que cuestionar aquellas normas que todavía no se ajustan a la reforma constitucional en materia de derechos humanos, a efecto de que pueda existir una *armonía entre la constitución con las leyes y reglamentos integrantes de nuestro sistema jurídico, con la finalidad de evitar tener procedimientos violatorios de los derechos humanos*.

La encomienda que tienen los Tribunales de Justicia Administrativa para que empiecen aplicar los principios que se encuentran en la Constitución y en los tratados internacionales, es para asegurar una defensa más eficaz para los contribuyentes, porque se tiene la creencia que la materia fiscal por ejemplo no puede declararse como *inconstitucional dado la importancia que tiene la captación de los ingresos para el Estado*, y el legislador mexicano sigue facilitando herramientas superiores a la administración pública federal frente a los particulares.

En la siguiente figura, que puede advertir la importancia del contencioso administrativo federal como el medio de defensa idóneo para impugnar resoluciones administrativas de la autoridad, pero siempre teniendo una perspectiva de reconocer y garantizar los principios como el debido proceso legal.

Figura 4. Juicio contencioso administrativo federal, medio de defensa idóneo para impugnar resoluciones de la administración pública federal.



Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 23 de la H. Cámara de Diputados Ley Federal de Derechos del Contribuyente, *op. cit.*, pp. 6 y 1° de la H. Cámara de Diputados de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, *op. cit.*, p.1.

Cuando se analiza la LFPCA, se advierte que efectivamente se encuentran establecidas las armas procesales con las que cuentan las partes para lograr una adecuada defensa de sus derechos durante el juicio contencioso, el problema que existe en el contencioso federal, es que no se termina por

garantizar el principio de igualdad entre las partes que trae aparejado un trato inequitativo donde resulta violatorio también del debido proceso.

Recordar que el *debido proceso* tiene por finalidad, que las partes cuenten con los medios de defensa procesales necesarios para poder defenderse en el desarrollo de las contiendas jurisdiccionales, pero, se tienen asuntos dentro del juicio de nulidad, donde los procedimientos de ciertas autoridades integrantes de la administración pública federal cuentan con una doble oportunidad procesal menoscabando la defensa de los demandantes.

Es importante, otorgar mayor valor al principio del debido proceso con el objetivo de que este pueda ser garantizado en el desarrollo del procedimiento contencioso, en ese orden de ideas, lo efectivo sería, *eleva a categoría de derecho humano el debido proceso* ante el TFJA y que por regla general se garantice un trato equitativo en los medios de defensa procesales en el desarrollo del JCAF.

De igual forma, el contenido de los tratados internacionales de los que México forma parte como son la CADH, la DUDH y el PIDESC entre otros tratados, donde se reconocen varias garantías y principios como es el *debido proceso* y que pueden ser aplicados por parte de los órganos jurisdiccionales en México como es el TFJA.

La aplicación de uno de los tratados internacionales mencionados, puede ser efectivo por parte del TFJA, la autora Gladys Morales señala que “la convención, además de sus propias disposiciones, confía también y principalmente diría Cancado Trindade la protección de los derechos humanos a las constituciones, leyes, órganos y procedimientos de los estados nacionales que la han firmado y ratificado.”⁴⁴

Esto representa, que las leyes y reglamentos que configuren los procedimientos en los órganos jurisdiccionales, *deben de garantizar la protección a los derechos*

⁴⁴ Morales, Gladys, *Implementación de las Sentencias Interamericanas en México Obstáculos y Desafíos*, México, Novum, 2015, p. 57.

humanos asegurando una adecuada defensa de sus derechos durante el desarrollo del procedimiento, lo que traería consigo garantizar el principio del debido proceso y la armonización del mismo con la legislación supranacional.

Los órganos jurisdiccionales del Estado en México, tiene la posibilidad de aplicar la legislación *nacional y convencional o bien un criterio de jurisprudencia supranacional a efecto de asegurar la protección más amplia a la persona*, garantizando, mayor seguridad y certeza jurídica los gobernados para tener una adecuada defensa con todos los elementos que conlleva el *debido proceso*.

El artículo 1° de la CPEUM, es un pilar fundamental para garantizar un trato *digno* por parte de todas las autoridades, incluyendo aquellos juicios donde sea parte la administración pública federal como es el caso del juicio de nulidad, el autor Andrés Pérez Lozano menciona que:

(...) la redacción del artículo 1° en cita señala que todas las personas gozan de los derechos humanos reconocidos en la CPEUM, y en los tratados internacionales, abarca dos posibilidades: una que se encuentra en la constitución y otra que posiblemente no se encuentre en la misma, pero sí en un tratado internacional, es por ello que se debe hacer el análisis de convencionalidad al que estamos obligados a realizar por la reforma al artículo en cita.

(...)

En términos generales, podemos destacar que el derecho internacional de los derechos humanos y el derecho constitucional, se han encargado de garantizar el debido proceso legal en toda circunstancia y respecto de toda persona, sin excepciones, lo cual implica el aseguramiento y

vigencia efectiva de los principios jurídicos que informar al debido proceso y las garantías.⁴⁵

El objetivo principal es garantizar el debido proceso a través de los principios rectores conforme a la Constitución, o bien la aplicación de un tratado internacional de los que México forma parte, a efecto de asegurar un procedimiento donde se garantice un trato digno a los gobernados en la defensa de sus derechos.

Se deberá asegurar, que se cuente durante el desarrollo del procedimiento con los medios de defensa procesales necesarios y de manera equitativa, en caso de que no se termine por garantizar una defensa efectiva en la legislación nacional, se podrá hacer un *análisis de convencionalidad* a efecto de buscar la norma que le ofrezca mayor protección a las personas en el desarrollo del procedimiento como puede ser un tratado internacional.

Uno de los efectos de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, es que se tienen que terminar por reconocer y garantizar todos los principios rectores que se encuentran en la CPEUM y asegurar su aplicación en los juicios en materia fiscal y administrativa, donde se desarrollen procedimientos verdaderamente *equitativos* entre la administración pública federal y los particulares.

Los elementos mencionados en tópicos anteriores, tienen que tener aplicación dentro del contencioso administrativo federal, en el sentido de que cuando los particulares impugnen resoluciones emitidas por la administración pública, cuenten con una defensa *digna* de sus derechos, garantizando los medios de defensa procesales establecidos en la LFPCA y en los principios que se encuentran establecidos conforme a la Constitución.

⁴⁵ Pérez Lozano, Andrés, *El Control de Convencionalidad en el Sistema Jurídico Mexicano*, México, Novum, 2011, pp. 208 y 218.

De igual forma, se puede recurrir a realizar un análisis de *convencionalidad* a efecto de garantizar la protección más amplia en el desarrollo del procedimiento y asegurar un juicio con apego al principio del debido proceso legal.

En la LFPCA, se encuentran establecidos varios elementos que se les puede otorgar la categoría de medios de defensa procesales durante el desarrollo del juicio de nulidad como son:

1.- La demanda y contestación de demanda: Es precisamente en esta etapa donde las partes van hacer la narración de los hechos al magistrado y también van a exponer sus *agravios* que formulen junto con los *fundamentos de derecho que resultan aplicables en el juicio*, sumado a los *argumentos* que se expongan a efecto de convencer al juzgador y buscar tener sentencia favorable.

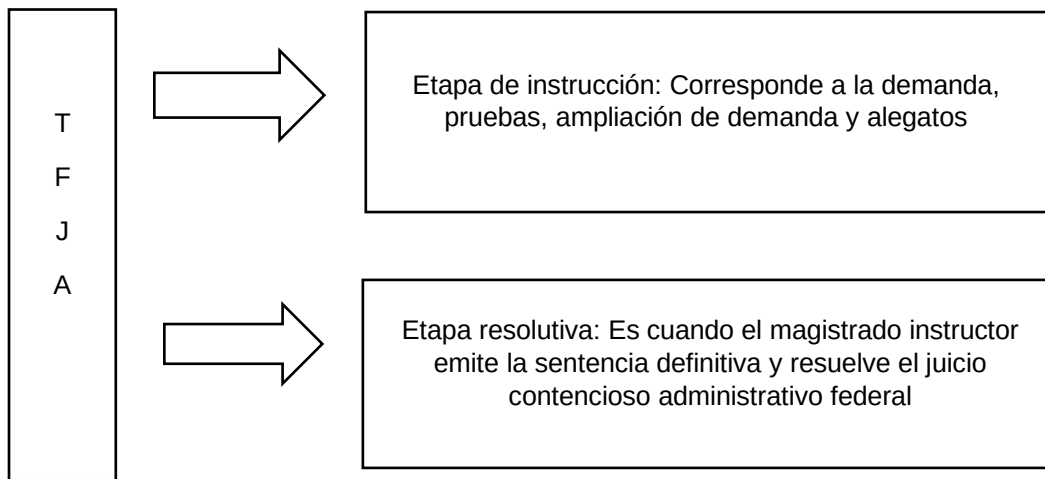
2.- Ofrecimiento de pruebas: Generalmente *se ofrecen las pruebas en la presentación de la demanda y contestación de demanda*, pero también, tratándose de una prueba superveniente se puede hacer llegar al juzgador siempre y cuando se realice antes del cierre de instrucción.

3.- La ampliación de demanda: Se tiene que *cumplir con los supuestos* que señala la propia ley federal de procedimiento contencioso administrativo.

4.- Los alegatos: Son aquellos *argumentos* que se presentan al magistrado, donde exponemos las razones que se tienen en consideración y buscamos aclararle el panorama del ¿por qué? el análisis expuesto en el juicio va permitir tener una sentencia favorable.

A continuación, se puede diferenciar técnicamente cómo se parte el JCAF dividiéndose en dos etapas como se observa en la siguiente figura.

Figura 5. Sustanciación del juicio de nulidad.



Fuente: GARCIA AGUILAR, Nayeli, *Valor Probatorio de los Documentos Digitales Emitidos en el Juicio en Línea*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2013, tomo XXIV pp. 134 y 135, Disponible en: <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/tesisXXIV/pdf/t24.pdf>

El debido proceso dentro del JCAF, deben reconocerse todos los elementos que integran este principio y tendrá que darse en circunstancias de *plena igualdad* entre la administración pública federal y los particulares, para que cuenten con las idénticas oportunidades procesales tanto de la autoridad como del gobernado.

Es menester, reflexionar respecto aquellos procedimientos donde la administración pública federal puede llegar a tener una doble oportunidad procesal de defensa o dejar a salvo una obligación, y se deberán eliminar aquellos privilegios procesales en favor de las autoridades y así garantizar el principio del debido proceso conforme a la CPEUM o bien a través de un tratado internacional en cuanto a este principio.

Según Miguel y Baltazar “para fortalecer los derechos humanos, el tercer párrafo del artículo 1° de la CPEUM establece que todas las autoridades tienen la obligación de promoverlos, respetarlos, protegerlos y garantizarlos. Como se observa, la obligación es generalizada a todas las autoridades, incluso los

particulares, sin excepción alguna.⁴⁶ Resulta, que la manera en cómo se encuentra establecido el artículo 1° de la CPEUM, obliga literalmente a *todas las autoridades* a promover y garantizar un trato digno en el desarrollo de los procedimientos antes los órganos jurisdiccionales, en este caso, garantizar un trato *digno* a los particulares en el desarrollo del JCAF seguido por el TFJA.

Respecto el reconocimiento de ciertos derechos y su relación con los tratados internacionales, la autora Gabriela Ríos señala que:

Podemos establecer que los contribuyentes tienen dos tipos de derechos fundamentales: i) aquellos que por su universalidad y transversalidad es decir, que su contenido y objeto trascienden a todos los ámbitos o materias de la esfera jurídica de los gobernados les pertenecen a todos, sin importar la materia o el ámbito de aplicación, como el derecho a la igualdad, el derecho de petición, la inviolabilidad del domicilio, la protección de datos personales, el derecho de audiencia, la legalidad, la irretroactividad de las leyes, la tutela jurisdiccional, el debido proceso, etcétera, todos ellos reconocidos tanto en nuestra constitución como en los tratados internacionales de los que México forma parte.⁴⁷

En cuanto al principio del debido proceso, este se encuentra reconocido como un *principio conforme la Constitución*, pero durante el juicio de nulidad se debe elevar a *categoría de derecho humano* el debido proceso, para garantizar a los demandantes un trato *digno* en el desarrollo de los juicios contencioso y así lograr una defensa *efectiva* durante el procedimiento.

⁴⁶ López, Miguel, Pahuamba, Baltazar, *Nuevos Paradigmas Constitucionales*, México, Espress, 2014, p. 84.

⁴⁷ Ríos Granados, Gabriela, *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, México, UNAM, 2016, p. 36.

Del análisis anterior, podemos afirmar que existe una *relación entre el debido proceso y los derechos humanos derivado de la reforma constitucional de 2011 donde cambió todo el paradigma en cuanto a los derechos humanos*, además, se tienen posturas similares por parte de varios autores, en el sentido de la obligación de *todas las autoridades* de promover y respetar los derechos humanos, esto cambio, se tendría que ver reflejado en *garantizar un debido proceso legal en cualquier procedimiento incluido el JCAF*.

Se debe reflexionar, en el sentido de valorar al TFJA más allá de un medio de control de legalidad, es también bueno, que este tribunal se *comprometa a analizar cuestiones más de fondo* relacionadas a derechos humanos y empezar a debatir la racionalidad de las normas jurídicas, sobre todo por la transformación que tuvo la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos.

Por lo tanto, el debido proceso es la defensa *primordial* con la que cuentan los gobernados para *oponerse de los actos del poder público*, en este caso, los *elementos procesales* que integran el contencioso administrativo federal a través de la LFPCA, es todo lo que se refiere a *la etapa de sustanciación hasta antes del cierre de instrucción*, donde se tendrá que garantizar un trato digno, independientemente de que sea parte del juicio la administración pública federal.

2.4 El debido proceso y la Corte Interamericana de Derechos Humanos

Es interesante, hacer un análisis del debido proceso y la Corte IDH, ya que los tratados internacionales resultan ser una pieza fundamental en el desarrollo y reconocimientos de los derechos humanos en México, porque a partir de la reforma constitucional de 2011, se tiene una *nueva forma de interpretar* el Derecho en los procedimientos jurisdiccionales, procurando que el procedimiento sea con apego a los derechos humanos a efecto de garantizar un trato digno para las partes que integran la litis del juicio.

El problema es que, en el JCAF, la administración pública federal sigue teniendo privilegios procesales superiores a los medios de defensa procesales que tienen a su alcance los demandantes, produciendo un trato inequitativo durante el desarrollo del juicio entre la autoridad y el gobernado.

El efecto que tiene la reforma en materia de derechos humanos mencionada y sumado a la manera en cómo se encuentra establecido el artículo 1 y 14 de la Constitución, *resulta indispensable, empezar a reconocer el debido proceso como un derecho humano en el desarrollo de los juicios contenciosos administrativos entre la administración pública federal y los particulares para que los contribuyentes puedan acceder a procedimiento armonizado entre la ley aplicativa y los tratados internacionales.*

La Constitución en su artículo 1°, es el punto central en la incorporación, análisis y reconocimiento de los tratados internacionales trasladados a los casos concretos del contencioso administrativo federal, por eso, es de suma importancia la armonización efectiva de los tratados internacionales para ampliar los principios básicos del procedimiento a efecto de salvaguardar los derechos humanos de las personas en esta materia del contencioso.

Por ejemplo, dentro de los tratados internacionales de los que México forma parte se encuentra, la CADH donde tenemos autores como Ariel Alberto Rojas Caballero que señalan el papel que juega el artículo 1° en el reconocimiento de los derechos humanos mencionando:

(...) 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.

Esta disposición es también esencial y establece la nueva manera en que deberá ejercerse el poder público con innovadas prácticas y política en materia de derechos humanos, donde aparecen ahora como el centro del quehacer gubernamental. Debe destacarse

que el mandato de promover, respetar, proteger y garantizar tiene como destinatarias a todas las autoridades en el ámbito de sus competencias. Consecuentemente, no es un deber exclusivo del legislador o del juez constitucional, sino de todos los entes públicos, administrativos, legislativos o judiciales y proviene de una fuerte influencia de los distintos instrumentos internacionales en la materia.⁴⁸

Entonces, es obligación por parte del Estado mexicano a través de las autoridades integrantes de la administración pública federal incluidas las autoridades en materia fiscal y administrativa, el garantizar, promover y respetar los derechos humanos en cualquier procedimiento, aunque sea parte del juicio la administración pública federal.

En cuanto al fundamento del principio del debido proceso, este se encuentra establecido en el artículo 14 de la CPEUM, donde se garantiza que las personas puedan ser oídas y vencidas en un juicio donde se respeten todas las etapas y formalidades esenciales del proceso en el juicio, teniendo como consecuencia, un proceso legal y equitativo entre el particular y la administración pública federal y que se relaciona con los principios de la propia CADH.

Se sostiene en el presente trabajo, que durante *el JCAF resulta violatorio del debido proceso porque las partes no cuentan con equidad de oportunidades procesales de defensa que señala la propia LFPCA a lo largo del desarrollo del juicio contencioso*, lo que se busca para garantizar fehacientemente este principio es, *eleva a categoría de derecho humano el debido proceso para otorgar a los gobernados una garantía efectiva y limitar las armas procesales con las que cuenta las autoridades integrantes de la administración pública federal*.

⁴⁸ Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Los Derechos Humanos en México*, México, Porrúa, 2012, p. 68.

Se debe puntualizar, que el contencioso administrativo federal se trata de un mecanismo evidentemente de control entre la administración pública federal y los particulares, pero no basta con limitar el ejercicio del poder público a través de un TFJA conforme el artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución, se tendrá que asegurar, que el control se lleve también en el desarrollo del juicio contencioso donde se limite también el poder público pero desde el procedimiento, garantizando así, un trato equitativo entre el actor y demandado.

El principio del debido proceso legal en México, se encuentra en la Carta Magna en el artículo 14 en el apartado de las *formalidades esenciales del procedimiento*, y es también conocido técnicamente, como garantía de audiencia, Miguel alude que:

El mismo párrafo segundo del artículo 14 constitucional exige que todo acto privativo sea dictado por tribunales previamente establecidos, en un juicio en el que se observen las formalidades esenciales del procedimiento.

El concepto de “formalidades esenciales del procedimiento” es de carácter complejo e involucra cuestiones muy diversas. Con este vocablo, la constitución hace referencia, en parte, a lo que en otros sistemas jurídicos se denomina el “debido proceso” o también “el debido proceso legal”. La corte interamericana de derechos humanos ha señalado que el debido proceso legal se refiere al:

Conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier situación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea

administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.⁴⁹

Al referir el autor los requisitos de las instancias procesales, toma en consideración aquellos elementos que permiten llevar a cabo una defensa efectiva en el desarrollo de los juicios, por ello, lo que señala la CPEUM y la CADH en cuanto el debido proceso legal, resultan aplicables al contencioso administrativo federal, porque, es indudable que cuando los particulares impugnan resoluciones emitidas por la administración pública federal, en ciertos procedimientos *el desarrollo del juicio se va a seguir con disparidad procesal* porque los particulares no contarán con las idénticas armas procesales que las autoridades.

La finalidad del debido proceso, tendrá que ser precisamente garantizar un procedimiento con apego a los requisitos que señala el 14 de la Constitución, donde ambas partes cuenten con las mismas oportunidades de defensa, resulta lógico considerar, que para garantizar el debido proceso legal en el JCAF seguido ante el TFJA, es necesario controlar desde el desarrollo del procedimiento los privilegios procesales con los que cuenta la administración pública federal.

Ajustar a las autoridades integrantes del juicio de nulidad, a procedimientos equitativos, no significa dejar en estado de indefensión a las autoridades o menoscabar la importancia del principio de legalidad en materia administrativa, se trata de limitar y controlar los medios de defensa *procesales* para asegurar que entre las partes coexista un trato *equitativo* durante el desarrollo del juicio.

La rama del Derecho Administrativo tiene por objetivo estudiar las relaciones entre particulares y administración pública, procurando garantizar un trato digno al gobernado en el desarrollo de los procedimientos contenciosos

⁴⁹ Carbonell, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 2da ed., México, Porrúa, 2006, p. 653.

independientemente de la autoridad que se trate, de acuerdo con Juan Manuel Ortega Maldonado, el debido proceso es entendido como:

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

1. El derecho al debido proceso aplica no sólo a la instancia judicial sino también a los procedimientos administrativos y, en general, a cualquier procedimiento frente a la autoridad.
2. La observancia de la garantía de igualdad durante el proceso judicial implica que el estado debe compensar aquellas situaciones en las que algunas de las partes se encuentran en desventaja, reduciendo

las deficiencias u obstáculos que la parte más débil debe afrontar.⁵⁰

La opinión del autor está relacionada con los elementos que se han estudiado a lo largo de este capítulo, señalando principalmente, que el reconocimiento de los principios tiene que ir más allá de la materia penal, por lo que junto con lo que señala el artículo 1º y 14 de la Constitución y los tratados internacionales, se deben garantizar principalmente dos puntos significativos como es el *debido proceso y la igualdad en el procedimiento*.

Estos dos elementos mencionados, representan la esencia de la problemática que se tiene dentro del JCAF, seguido ante el TFJA, entre la administración pública federal y los gobernados.

Como se analizó en párrafos anteriores, el debido proceso constituye la oportunidad de defenderse en un procedimiento jurisdiccional, de ahí, la importancia de que en el desarrollo del JCAF, se tenga un trato equitativo por parte del Tribunal en relación con los elementos procesales que constituyen el debido proceso en el JCAF como son:

1. La presentación de la demanda.
2. La contestación de la demanda.
3. El ofrecimiento y desahogo de las pruebas.
4. La ampliación de la demanda. *Si da lugar a hacerlo.*
5. Los alegatos.

Por lo tanto, el principio del debido proceso dentro del JCAF, se tiene que *eleva a categoría de derecho humano* a efecto de garantizar una defensa eficaz para las partes a través de un juicio equitativo entre la administración pública federal y los gobernados.

⁵⁰ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Justicia Tributaria y Derechos Humanos*, México, UNAM, 2018, pp. 238 y 239.

2.5 Coordinación fiscal en México

El tema de la coordinación fiscal, es uno de los tópicos que se encarga de estudiar y resolver el TFJA cuando se impugnan resoluciones emitidas por autoridades coordinadas, y se encuentra identificado en los artículos 3°, inciso c) párrafo segundo de la LFPCA, 23 y en los relacionados al desarrollo del procedimiento.

Los procedimientos en materia de coordinación fiscal, son un ejemplo claro, que en la *praxis* del JCAF se permite en un mismo proceso el apersonamiento de hasta tres autoridades frente al gobernado, implicando, que las autoridades tendrán por lo menos una *doble oportunidad procesal de contestar la demanda, ofrecer pruebas y presentar alegatos*.

Es sustancial dejar en claro que el objetivo del presente señalamiento, no es en ninguna manera *atacar el sistema nacional de coordinación fiscal que se tiene en México para la organización de la recaudación en ciertos impuestos*.⁵¹

La manera de operar por parte del Estado en materia de coordinación fiscal, es a través de la participación de la Federación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de las entidades federativas estableciendo convenios de colaboración administrativa en ciertos impuestos, logrando así cumplir de manera más organizada con las metas de recaudación y eliminando la doble o triple tributación.

Respecto la organización entre el gobierno federal con los gobiernos de las entidades federativas, el autor Armando Cruz, marca que “El Convenio de Colaboración Administrativa es el convenio celebrado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y una de las entidades federativas, en virtud del cual la Federación le confiere funciones fiscales de carácter federal a la entidad, a cambio de incentivos económicos.”⁵² La coordinación fiscal en México es una

⁵¹ H. Cámara de Diputados, Ley de Coordinación Fiscal, México, Cámara de Diputados, 1978, p. 2, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Ley_de_Coordinacion_Fiscal.pdf

⁵² Cruz Covarrubias, Armando Enrique, *El Federalismo y la Coordinación Fiscal*, México, Porrúa, 2012, p. 63.

herramienta indispensable por parte del gobierno para cumplir sus objetivos en materia de recaudación, distribuir las participaciones y contribuir con el federalismo a través de la subrogación de ciertos impuestos por parte de los Estados.

Actualmente, en el estado de Michoacán se tiene celebrado un Convenio de Colaboración Administrativa con la Federación a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el propósito de que el estado de Michoacán pueda estar adherido al sistema nacional de coordinación fiscal y tenga acceso a las participaciones del gobierno federal.⁵³

El problema que existe entre las autoridades en materia de coordinación fiscal y el JCAF seguido por el TFJA, es la manera en cómo el artículo 3º, inciso c), párrafo segundo, permite el apersonamiento de hasta tres autoridades durante el juicio, lo que resulta en una violación al principio del debido proceso por la inequidad de oportunidades procesales reguladas por la LFPCA entre la autoridad coordinada, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el contribuyente.

Para dar mayor fuerza al argumento de la integración de las partes en materia de coordinación fiscal, y que resulta violatorio del principio de igualdad entre las partes y el debido proceso, el autor Luis Raúl Díaz González señala:

Respecto del servicio de administración tributaria que independientemente de que sea parte por haber emitido la resolución, algunos de sus órganos también serán parte en el juicio contencioso administrativo en dos casos:

1. Cuando se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en

⁵³ Diario Oficial de la Federación, Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal Celebrado Entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Michoacán de Ocampo, México, DOF, 2015, p.1, Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5401953&fecha=28/07/2015

convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.

2. Cuando se controvierta el interés fiscal de la federación.

Puesto que corresponde al servicio de administración tributaria el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, así como sus accesorios, es indiscutible que cuando se controviertan resoluciones que traten sobre tales ingresos públicos, tendrá interés que se subsista la resolución que se impugna.⁵⁴

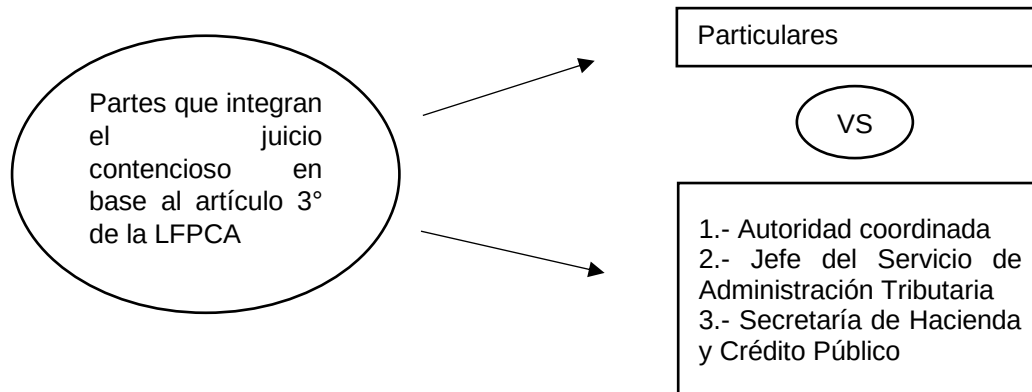
Como se puede advertir, en materia de autoridades coordinadas dentro del JCAF, se va a referir a dos autoridades: a) la autoridad coordinada de la entidad federativa. b) el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, por lo que ambas autoridades serán partes de los juicios contenciosos en materia de coordinación fiscal.

El juicio de nulidad es el medio de defensa más importante al alcance de los particulares, antes de tocar las puertas del amparo, el particular va a impugnar las resoluciones emitidas por la autoridad en materia de coordinación fiscal mediante el JCAF, seguido ante el TFJA, el problema es que se va a enfrentar a dos autoridades en un mismo juicio.

La siguiente figura tiene por objetivo, demostrar la configuración de las partes en materia de autoridades coordinadas dentro del JCAF, donde se puede advertir, la violación directa en los principios de igualdad entre las partes y el debido proceso.

⁵⁴ Díaz González, Luis, *Medios de Defensa Fiscal*, 3ª ed., México, Sicco, 2001, pp. 50 y 51.

Figura 6. Problemática del artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.



Fuente: Elaboración propia con base en el artículo 3 de la H. Cámara de Diputados Ley Federal de Derechos del Contribuyente, *op. cit.*, p. 3.

Para darle mayor fuerza al ejemplo que se está planteando, los autores Dionisio y Christian Kaye mencionan lo sucesivo respecto las autoridades en materia de coordinación fiscal:

Tienen el carácter de demandados las autoridades de la administración pública federal y organismos fiscales autónomos que hubiesen dictado, ordenado la ejecución o ejecutado las resoluciones definitivas que lesionen sus intereses jurídicos, contemplándose en la fracción II del artículo 3º., el que sea demandado el titular o dependencia o entidad de la administración pública que sea parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridad federativas coordinadas, emitidos con base en convenios de coordinación o colaboración administrativa que involucren ingresos federales.⁵⁵

⁵⁵ Kaye, Dionisio, Kaye, Christian, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 2ª ed., México, Themis, 2006, p. 364.

El razonamiento que hace el autor tiene relación con la problemática de la configuración de las partes, porque, precisamente el artículo 3° de la LFPCA señala que la SHCP podrá apersonarse en los juicios donde se encuentre en peligro el interés fiscal de la Federación, pero justamente, está secretaría es quien firma los Convenios de Colaboración Administrativa que permiten al Jefe del Servicio de Administración Tributaria apersonarse en el juicio.

En ese orden de ideas, quien debería comparecer en los juicios contenciosos, tendría que ser la propia SHCP y no el SAT, sin embargo, independientemente de quien comparezca durante el juicio contencioso, este hecho, seguirá representando una violación al principio de igualdad entre las partes y el debido proceso.

Asimismo, respecto la inclusión del SAT en materia de autoridades coordinadas, el autor Manuel Lucero Espinosa tiene una postura similar en lo argumentado en cuanto su apersonamiento frente el TFJA:

La inclusión del jefe del servicio de administración tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado como parte demandada, únicamente lo serán en aquellos juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal.

(...)

Sin embargo, aún consideramos que resulta innecesaria que tales autoridades sean consideradas como parte demandada en los juicios, en virtud de que quien contestaría la demanda, tanto por la autoridad demandada como por el titular respectivo, sería la unidad administrativa que, conforme al reglamento

interior o decreto correspondiente, se encarga de la defensa jurídica, atento a lo establecido por el artículo 5° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

(...)

(...)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, únicamente será parte demandada en aquellos juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

La inclusión de esta Secretaría como parte en el juicio obedece a la importancia que representa para el Estado la obtención de los ingresos que necesita para la consecución de sus actividades, por lo que siendo la Secretaría de Hacienda la Dependencia de la Administración Pública Federal encargada del cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, es indiscutible que cuando se controviertan resoluciones que versen sobre tales conceptos, tendrá interés en que subsista la providencia impugnada.⁵⁶

Podemos advertir que el autor Manuel tiene una postura muy similar a lo que estamos argumentando respecto la no necesidad del apersonamiento del SAT, señalando en términos generales ¿qué partes? integran el JCAF regulado por la LFPCA, pero, haciendo *énfasis en el SAT*, mencionando que *no es necesaria su*

⁵⁶ Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, pp. 106 y 107.

incorporación como parte de los juicios porque quien va dar seguimiento al juicio será la autoridad coordinada.

Existe una razón de ser para la inclusión del SAT, porque lo que se busca, es cuidar el *interés fiscal de la Federación* en este caso, a través de los procedimientos en materia de coordinación fiscal, lo cual no debe representar razón suficiente para que se incorpore al Jefe en mención como parte, porque, como lo señala el autor y como se encuentra establecido en el artículo 3° de la LFPCA, la SHCP podrá ser parte de los juicios donde se encuentre en peligro el interés fiscal de la Federación.

Además, de que es la SHCP la encargada de vigilar y controlar todo lo relacionado al sistema nacional de coordinación fiscal y los Convenios de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal, por lo tanto, el interés fiscal de la Federación no se va encontrar realmente en peligro, porque, la propia Secretaría tendría dos justificaciones para ser parte del juicio: a) La que menciona el propio artículo 3. b) La que se menciona en la Ley de Coordinación Fiscal a través de los Convenios de Colaboración Administrativa.

Respecto los convenios de colaboración administrativa se establece que:

Sobre este punto es menester destacar que cuando en el juicio de nulidad se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, los medios de defensa en contra de dichas resoluciones serán los que prevean las leyes federales, puesto que en términos de lo establecido en el artículo 14 de la ley de coordinación fiscal, las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al sistema nacional de coordinación fiscal y las de sus municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos,

como autoridades fiscales federales, y en contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con ese precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

En el mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la secretaría de hacienda y crédito público podrá apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la federación. En realidad, pocos son los juicios a los que comparece dicha secretaría, no obstante que, en nuestra opinión, en la mayoría de los casos se controvierte el interés fiscal de la federación.⁵⁷

De lo transcrito en líneas, los Convenios de Colaboración Administrativa que regula la Ley de Coordinación Fiscal, son los que fundamentan que las autoridades puedan apersonarse como partes en el JCAF, cabe señalar, que es muy raro cuando la SHCP se apersona como parte en el juicio, porque regularmente nunca se encuentra en peligro el interés fiscal de la federación, por lo que no resulta necesaria la incorporación del SAT como parte del JCAF en materia de autoridades coordinadas.

Finalmente, al resultar violatorio el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso porque durante el desarrollo de las demás etapas del juicio contencioso administrativo tanto la autoridad coordinada como el SAT tendrán una doble oportunidad de contestar la demanda, ofrecer pruebas y presentar alegatos, mientras que el particular solo va contar con una única oportunidad de defenderse, no se está garantizando la protección de los derechos humanos de los contribuyentes durante el juicio de nulidad.

El TFJA, se encarga de conocer principalmente de dos materias, como son la fiscal y administrativa, por eso, es necesario que el legislador revise

⁵⁷ Delgado King, Sandra Verónica, *Derecho Procesal Administrativo (Procedimiento Contencioso Administrativo Federal)*, México, Tirand lo Blanch, 2018, p. 143.

exhaustivamente artículos como el 3° de la LFPCA, en el sentido de, que *sí se protejan los intereses del estado*, pero, también no se deje en desigualdad procesal al gobernado durante el procedimiento contencioso.

Por lo tanto, es fundamental reconocer el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso, como principios básicos en la configuración del JCAF, a efecto de garantizar una adecuada defensa de los derechos de los gobernados, en cuanto que es necesario, que en el TFJA se *eleve a categoría de derecho humano el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso para tener juicios en condiciones de plena igualdad en su configuración y durante el procedimiento*.

Conclusiones capitulares

El principio del debido proceso, es un *pilar fundamental* que permite a los particulares contar con los medios de defensa procesales suficientes frente los órganos jurisdiccionales facultados para resolver las contiendas, en este caso, se va limitar propiamente al TFJA mediante el JCAF regulado por la LFPCA.

En esta ley, es donde se encuentran establecidas las *armas procesales* que pueden tener a su alcance las partes durante el desarrollo del juicio contencioso, el debido proceso, se debe ajustar durante el juicio de nulidad con los elementos que señala la propia ley aplicativa como es: la *contestación de demanda*, *ofrecimiento de pruebas y la presentación de los alegatos*, cada una de estas etapas procesales, tiene que ser garantizada en condiciones de igualdad por parte del TFJA.

El problema que existe en el JCAF, es que en ciertos asuntos la autoridad puede llegar a apersonarse más de una ocasión, resultando, que los particulares se encontrarán en una desventaja procesal sobre la autoridad porque no tendrán la oportunidad equitativa de los medios de defensa procesales antes señalados, y está problemática, puede llegar a *repercutir en la sentencia definitiva* que señale el magistrado del TFJA.

Es preciso, armonizar los principios que se encuentran establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales con el contencioso administrativo federal, a efecto, de que sea un requisito fundamental dentro del JCAF el garantizar el respeto a un debido proceso con juicios en igualdad de circunstancias procesales.

Ajustar a las autoridades a que sea una sola autoridad la que se apersona en el juicio de nulidad, no quiere decir, que no se le brinden los medios de defensa suficientes para que lleve la protección del ente público que está representando en favor del Estado, el objetivo, *es eliminar aquellas prácticas que dejan en desventaja procesal al particular frente la autoridad.*

En este caso, se tomó el ejemplo a través de las autoridades en materia de coordinación fiscal durante el JCAF, porque la manera en cómo se encuentra establecido el artículo 3° de la LFPCA, permite que los particulares se enfrenten hasta a tres autoridades en un mismo procedimiento violando el principio del debido proceso en el contencioso administrativo federal.

Sumado al esfuerzo que se tiene que hacer en el contencioso administrativo federal, a efecto de buscar armonizar el contenido y criterios de los tratados internacionales como los que ha emitido la CADH en principios como el debido proceso, buscando tener mayor certeza y seguridad jurídica para los demandantes, este tipo de principios, se deberán garantizar en la ley aplicativa al contencioso o bien limitar aquellas prácticas disparejas ponderando los principios que se encuentran en la CPEUM como son las *formalidades esenciales del procedimiento.*

Por lo tanto, el principio del debido proceso legal en el JCAF seguido frente el TFJA, se debe *eleva a categoría de derecho humano para evitar la duplicidad de medios de defensa procesales en contra de los contribuyentes*, ajustando con ello a las autoridades y al propio Tribunal, a respetar y promover los derechos humanos de los demandantes con un juicio de nulidad con características de plena igualdad entre la autoridad y el particular.

CAPÍTULO III

BASES LEGALES QUE RESULTAN APLICABLES EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL EN EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO Y LOS PRINCIPIOS RECTORES CONFORME A LA CONSTITUCIÓN Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES

SUMARIO: *3.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 3.2 Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. 3.3 Convención Americana sobre Derechos Humanos. 3.4 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. 3.5 Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.*

El capítulo tercero, tiene por finalidad hacer un análisis de la legislación nacional y convencional que resulta aplicable dentro del JCAF en materia de derechos humanos, para garantizar el reconocimiento de los principios de igualdad entre las partes y el debido proceso por parte del TFJA.

Es trascendental, hacer la relación del contencioso administrativo federal y los principios a partir de la igualdad entre las partes que comparecen en el juicio y de los medios de defensa procesales que señala la propia ley, así como también, examinar el artículo 3° y 23 de la LFPCA y su relación con la violación del principio de igualdad.

Así como examinar los medios de defensa que señala la propia ley, para poder emitir una conclusión tomando en consideración los fundamentos establecidos en la CPEUM, la LFPCA, los tratados internacionales, del porqué resultan violatorios dichos principios en el desarrollo del JCAF seguido ante el TFJA.

3.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Lo que se pretende, es analizar los artículos que tienen un peso específico en el reconocimiento de los principios que se encuentran establecidos en la

Constitución, y destacar el impacto que se tendría el garantizar estos principios durante el desarrollo del JCAF seguido ante el TFJA.

El primer artículo que se analizará es el 1° de la Constitución, a efecto de indicar la importancia que tuvo la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, y como se podría ver reflejado en relación con la problemática del JCAF.

Artículo 1. 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.⁵⁸

⁵⁸ H. Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, artículo 1, p. 1.

El artículo 1° de la CPEUM, es de los artículos que tuvieron un mayor cambio derivado de la reforma constitucional de 10 de junio de 2011 en materia de derechos humanos, porque se estableció que la Constitución y los tratados internacionales se encuentran en el mismo rango de importancia jurídica, es decir, puede un órgano jurisdiccional aplicar en un juicio lo que establece la Constitución o bien aplicar lo que señalen los tratados internacionales de los que México forma parte.

El cambio de *paradigma* que sufrió el sistema jurídico mexicano, fue muy significativo, ya que nuestro sistema se encontraba con una esencia demasiado formalista sumado al positivismo tradicional en el que se encontraban los Tribunales y los órganos de la administración pública.

Con la reforma de derechos humanos, se garantizará una mayor protección a las personas en la defensa de sus derechos, impactando principalmente en mayor certeza y seguridad jurídica durante el desarrollo de los procedimientos contenciosos seguidos en los Tribunales que se encuentran establecidos en México, incluido el TFJA.

Un punto muy sustancial que se señala en el artículo 1° de la CPEUM, es la *obligación que tienen todas las autoridades de promover y garantizar los derechos humanos*, cuando se refiere a todas las autoridades se tiene que tomar en un sentido *literal* donde las autoridades integrantes de la administración pública incluyendo en este sentido el TFJA, tienen la obligación de garantizar un trato digno en la defensa de los derechos de los contribuyentes.

Este apartado es muy importante en el desarrollo de la presente investigación, porque al mencionar la obligación de todas las autoridades de garantizar un trato digno, se tiene que aplicar de igual manera en materia fiscal y administrativa, en este caso, en el JCAF regulado por la LFPCA.

Se tendrá que tener la capacidad que, en el juicio de nulidad, se garantice a los particulares un trato digno en el desarrollo del juicio, en este caso, evidentemente *se aplicaría en el desarrollo del procedimiento, buscando garantizar un trato*

digno, igualitario y equitativo entre la administración pública federal y los particulares, donde se establezcan las mismas oportunidades procesales de defensa en el desarrollo del JCAF.

Otro apartado relevante del artículo 1°, es la apertura que se tiene con los tratados internacionales, donde es posible que se puede aplicar la norma que le brinde *mayor protección a las personas*, ya sea la propia Constitución o bien aplicar una norma supranacional, es decir, un tratado internacional a efecto de *valorar un trato con apego a los derechos humanos de las personas donde se respeten los principios rectores del procedimiento como es el debido proceso.*

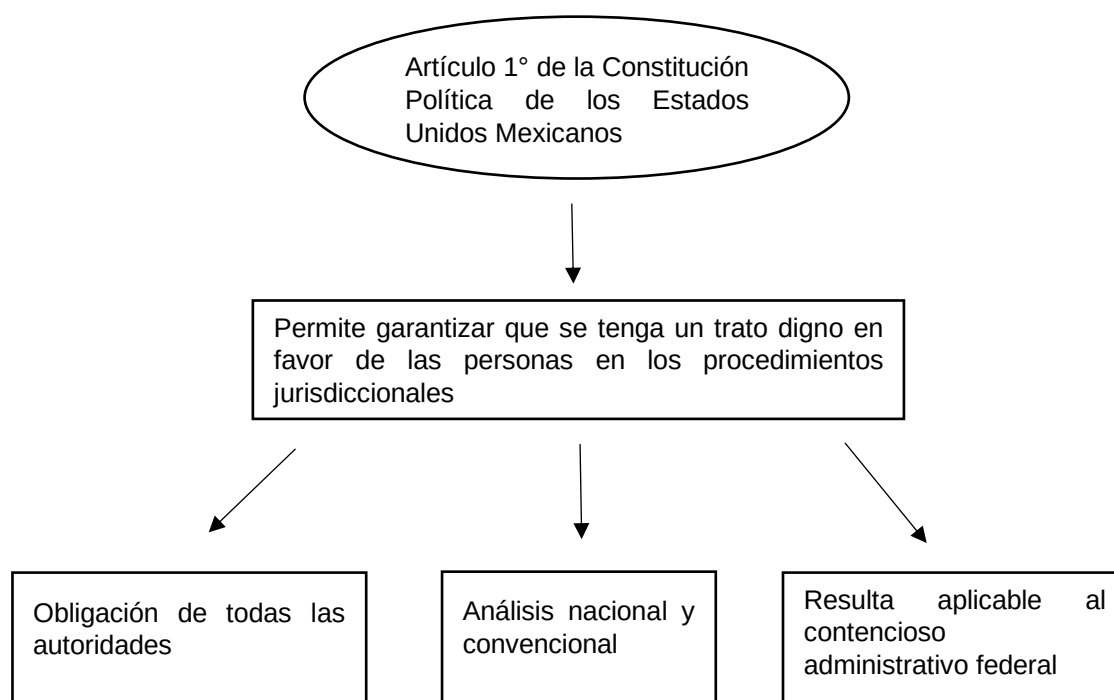
Para tener un trato digno en este caso, no se tendría que ir más allá de la legislación nacional, porque dentro de la CPEUM se encuentran establecidos principios rectores del procedimiento y dentro de la LFPCA se encuentran las suficientes armas procesales para garantizar una defensa digna en el desarrollo del JCAF, sin embargo, todavía falta armonizar el reconocimiento de estos principios y ponderar las *formalidades esenciales del procedimiento en favor de los actores del juicio contencioso.*

El objetivo, es que en el desarrollo del JCAF, se garantice lo que establece el artículo 1° de la Constitución en el sentido de reconocer *un trato digno* con apego a los derechos humanos, promoviéndolos y respetándose, por lo que, en el contencioso administrativo federal, se tiene que ver desde un punto de *vista procesal* a efecto de asegurar el valor jurídico que tienen entre la administración pública federal y los particulares.

Se debe reconocer, el alcance que tiene la reforma constitucional de 2011 y la jerarquía que tiene el artículo 1° de la Constitución, para superar la idea de que los Tribunales de Justicia Administrativa operan exclusivamente sobre la legalidad de los procedimientos administrativos y convertirlos, verdaderamente en *órganos independientes de la administración pública federal ponderando la protección de los derechos humanos de los contribuyentes en el desarrollo del JCAF, seguido ante el TFJA.*

En la siguiente figura, se podrá identificar el impacto que tiene el artículo 1° de la Constitución, para romper el paradigma del límite que tienen los derechos humanos a efecto de que puedan ser garantizados por todas las autoridades integrantes de la administración pública federal.

Figura 7. Alcance del artículo 1° de la Constitución.



Fuente: Elaboración propia *Ibidem*, p.1.

También, es oportuno hacer el análisis del artículo 14 de la CPEUM, ya que este artículo representa la columna fundamental para la defensa de los gobernados, ya que se reconocen ciertos principios dentro del apartado denominado *formalidades esenciales del procedimiento*, donde se tiene por ejemplo el principio del debido proceso y la igualdad entre las partes.

A este artículo se le tiene que dar un sentido conforme la Constitución, buscando proteger los derechos de los contribuyentes de la manera más eficaz, independientemente de que sea parte del juicio la administración pública federal.

Artículo 14. (...)

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

(...)⁵⁹

El artículo 14 de la CPEUM, es un apartado muy importante porque es el punto de partida en la defensa de los derechos de las personas en cualquier procedimiento jurisdiccional, ya que especifica, que los procedimientos se tienen que seguir respetando las *formalidades esenciales del procedimiento* como lo es *el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso*.

Asimismo, derivado de la reforma constitucional de 2011 sobre derechos humanos, se reconocieron en la Constitución principios que pueden ser aplicados en el desarrollo de los juicios, a efecto de garantizar que los procedimientos se realicen con apego a los derechos humanos y los principios rectores del procedimiento, concediendo mayor certeza y seguridad jurídica y garantizando también un trato digno en el desarrollo del juicio.

El artículo 14 de la Constitución sin lugar a dudas es aplicable en el desarrollo del JCAF, seguido ante el TFJA, que se encuentra regulado por la LFPCA, porque justamente, es donde se encuentra *constituido el principio del debido proceso*, que como ya se señaló en el capítulo anterior, representa la oportunidad que tienen las partes para defenderse en un procedimiento en este caso, en el juicio de nulidad.

Los principios que establece el artículo 14 de la CPEUM, se tienen que garantizar en la LFPCA a través del TFJA, estableciendo juicios contenciosos en igualdad

⁵⁹ *Ibidem*, p.17.

entre las partes y equidad de armas procesales durante el desarrollo del procedimiento.

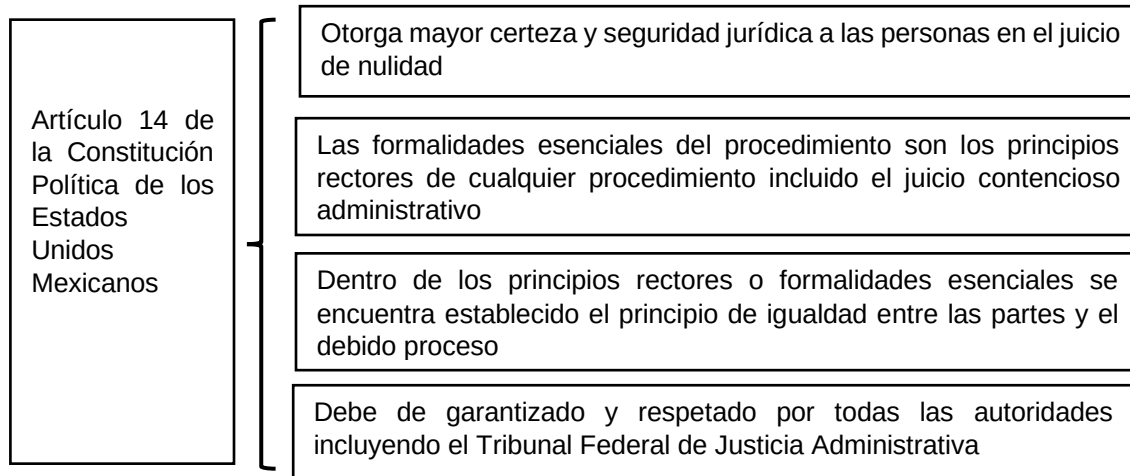
El sentido que se le deberá dar al artículo 14 constitucional, es armonizarlo dentro del JCAF para garantizar un procedimiento equitativo entre la administración pública federal y los particulares, porque en ciertos asuntos donde es parte la administración pública y la manera en cómo se encuentra establecido el artículo 3° de la LFPCA, puede representar una violación al principio de igualdad entre las partes y una violación en los medios de defensa procesales durante el procedimiento.

Es sustancial, limitar las armas procesales con que cuenta la administración pública federal a efecto de que se elimine la duplicidad de oportunidades de defensa durante el desarrollo del juicio contencioso administrativo, evitando así, *el trato desigual en la oportunidad de contestar la demanda, ofrecer pruebas, ampliar la demanda o presentar alegatos, el tener más controlado el procedimiento en este sentido, se tendrá por garantizado el derecho humano a un debido proceso.*

Por lo tanto, en el JCAF cuando se impugnen resoluciones emitidas por la administración pública federal, se tiene que garantizar el artículo 14 de la CPEUM, en el sentido de que *el trato sea digno entre la autoridad y los particulares gestionando los mismos medios de defensa procesales que señala la propia LFPCA.*

En la siguiente figura, se puede tomar en consideración el valor jurídico que representa el artículo 14 de la Constitución dentro del JCAF, y la relación que guarda con los principios que se deberán satisfacer durante el juicio de nulidad.

Figura 8. Garantías del artículo 14 de la Constitución.



Fuente: Elaboración propia *Idem*.

Ahora bien, en el artículo 73, fracción XXVIII se encuentra fundamentada la coordinación fiscal en México, en el capítulo segundo se indicó el ejemplo de autoridades coordinadas dentro del JCAF donde la administración pública federal puede llegar a tener oportunidades procesales superiores al particular, como lo establece el artículo 3, fracción II, inciso c), párrafo primero y segundo de la LFPCA, que permite que los particulares se enfrenten en un mismo juicio a la autoridad coordinada y al SAT, y en caso de que se encuentre en peligro el interés fiscal de la federación, también se apersonará la SHCP en el juicio contencioso federal.

El fundamento de la coordinación fiscal proviene desde la propia CPEUM, y más allá de representar un problema, el *sistema nacional de coordinación fiscal es una herramienta eficiente que ayuda en la recaudación y repartición de ciertos impuestos*, estableciendo las fórmulas matemáticas para el cálculo de las participaciones y estableciendo los diferentes tipos de ramos federales que son

de gran importancia para los presupuestos de las entidades federativas y municipios.

Oscar Sánchez Belmont señala que “este sistema permite fijar el porcentaje de participación que les corresponde a cada estado por los ingresos federales; además, fija las bases para su distribución hacia los estados miembro, fijando reglas de coordinación de forma administrativa entre las diversas autoridades fiscalizadoras”⁶⁰. Se tiene que tener en claro, que el sistema nacional de coordinación fiscal es una *herramienta* que beneficia respecto el tema de las participaciones y repartición de los ingresos federales señalando:

73, fracción XXVIII. Para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional.⁶¹

En el artículo 73, fracción XXVIII, se encuentra el fundamento constitucional de la *Ley de Coordinación Fiscal*, este cuerpo normativo es el encargado de regular los *Convenios de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal celebrados entre la SHCP y el gobierno de la entidad federativa con el objetivo de coordinarse en materia de impuestos federales*.

Es menester puntualizar, que, en este artículo constitucional, es donde se gestiona buscar armonizar las haciendas de las entidades federativas y municipios con la Federación, dicha coordinación, es uno de los objetivos del sistema nacional de coordinación fiscal, establecer la distribución de

⁶⁰ Sánchez Belmont, Oscar, *Pensamiento Estratégico en el Litigio Fiscal*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, p. 52.

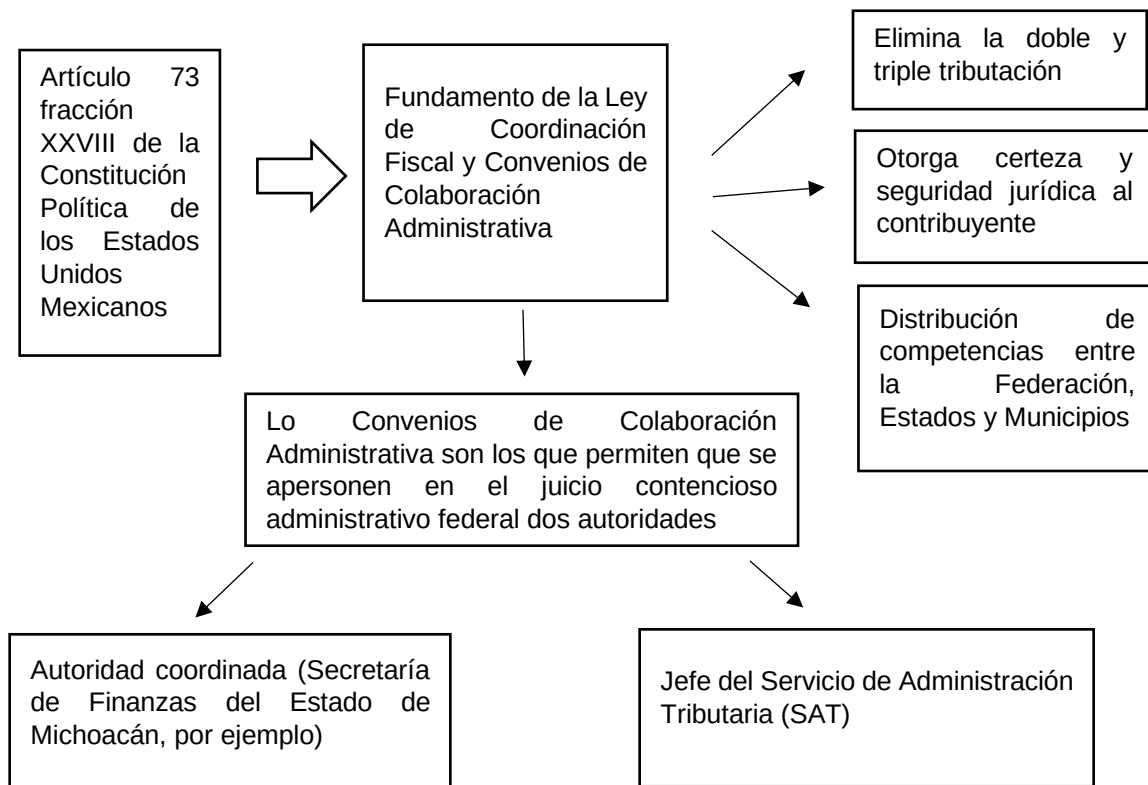
⁶¹ *Ibidem*, p. 73.

competencias entre la federación, estados y municipios y evitar la doble o hasta triple tributación.

Así como se coordina la Federación con las Entidades Federativas, se debería *buscar una coordinación en la defensa de los juicios contenciosos administrativos ante el TFJA a efecto de que comparezca en el juicio de nulidad una sola autoridad*, por ello, el gobierno del Estado en conjunto con la Federación, deben señalar la autoridad responsable del seguimiento de los juicios de nulidad, pero dicha organización deberá coordinarse internamente *entre autoridades, sin quebrantar el debido proceso y la igualdad entre las partes en el JCAF*.

A través de la siguiente figura en forma de mapa conceptual, se toma en consideración como punto de partida el fundamento constitucional del sistema nacional de coordinación fiscal, y su relación con la problemática del JCAF.

Figura 9. Fundamento constitucional de la coordinación fiscal y su impacto en el juicio contencioso administrativo federal.



Fuente: Elaboración propia *Idem*.

El asunto no es prescindir de la coordinación fiscal, simplemente, se tienen que buscar mecanismos internos de *control entre las autoridades gobierno del estado y SAT*, a efecto de que comparezca una sola autoridad, en el caso del contencioso *el ente público que más le convenga al estado* y sea el encargado de la tramitación, seguimiento y resolución de los juicios contenciosos ante el TFJA.

La naturaleza jurídica del contencioso administrativo federal como un órgano de control, es fundamental la esencia constitucional de los Tribunales de Justicia Administrativa en México, porque, *representan ser órganos especializados en controversias entre la administración pública y los particulares, son Tribunales independientes en su procedimiento y al momento de emitir sus sentencias definitivas.*

Además, el contencioso administrativo federal permite tener al alcance de los particulares, un medio de defensa legal independiente de la autoridad que emitió la resolución impugnada, a través del juicio de nulidad y se encuentran establecidos el siguiente artículo del texto constitucional:

XXIX-H.- “Para expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para impugnar sus resoluciones. El Tribunal tendrá a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares.

(...)”⁶²

El contenido del artículo 73 fracción XXIX-H, es donde se encuentra el fundamento constitucional del TFJA el cual goza de plena autonomía e

⁶² *Ibidem*, p.75.

imparcialidad durante el procedimiento contencioso para resolver las controversias planteadas a través de una sentencia definitiva.

De igual manera, al ser el fundamento constitucional de los Tribunales de Justicia Administrativa, también, representa ser la base de la naturaleza jurídica del contencioso administrativo federal, como un órgano de control jurisdiccional entre la administración pública federal y los particulares.

Concebir los TFJA como órganos independientes, significa, que el juicio de nulidad se desarrollará como un juicio *externo* a la autoridad responsable que emitió la resolución impugnada, el cual cuenta, con todos los elementos de ser un procedimiento *autónomo* a través de un Tribunal que tiene la capacidad de analizar aquellos procedimientos que *no se ajusten al principio de igualdad entre las partes y el debido proceso*.

En materia administrativa, el principio de legalidad se encuentra como fundamento principal de las actuaciones de los entes públicos al momento de iniciar un procedimiento administrativo a los gobernados, y el TFJA además de observar la legalidad de las resoluciones administrativas de la autoridad, derivado de la reforma constitucional sobre derechos humanos, el contencioso se tiene que transformar en Tribunales defensores de los derechos humanos.

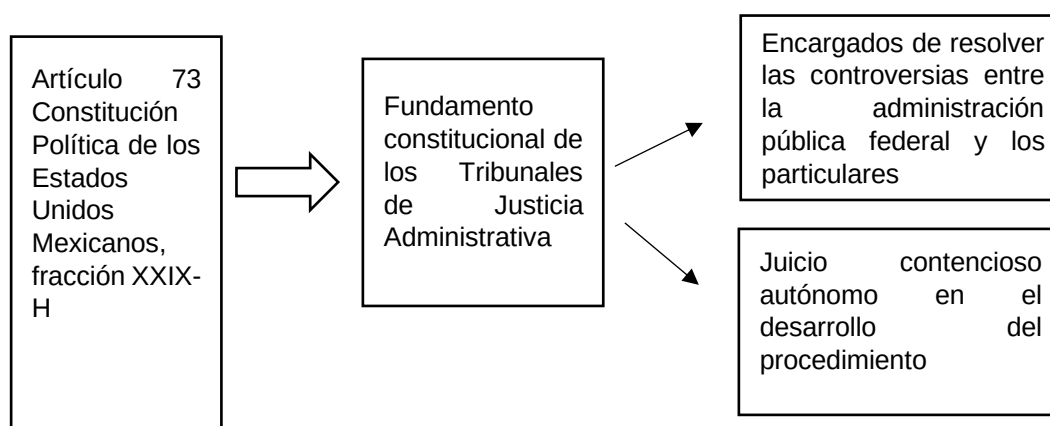
Contar con un TFJA que promueve y pondera los derechos humanos de los contribuyentes, es fundamental en una materia donde la administración pública federal cuenta con herramientas muy importantes para llevar a cabo el desarrollo de los procedimientos, instrumentos como el buzón tributario, permite que los asuntos en materia fiscal no se anulen por una cuestión de legalidad en una notificación, por lo que las contiendas jurisdiccionales se tienen que resolver por cuestiones más de fondo que de forma.

Así como se crean estos mecanismos que permiten fundamentar mejor las actuaciones de la autoridad, también se debe procurar garantizar la protección de la igualdad entre las partes y el contenido del debido proceso legal durante el desarrollo del JCAF en favor de los contribuyentes, evitando así las prácticas

desleales y salvaguardando los derechos humanos de los gobernados durante el juicio.

A continuación, en la siguiente figura se demuestra que los Tribunales de Justicia Administrativa, son órganos independientes de la división de poderes en México, por lo que su ejercicio no depende de ningún otro poder y su fundamento constitucional se limita a resolver las controversias entre la administración pública federal y los gobernados.

Figura 10. Fundamento constitucional de los Tribunales de Justicia Administrativa.



Fuente: Elaboración propia *Idem*.

3.2 Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Asimismo, es sustancial también analizar el contenido de la LFPCA, la cual resulta aplicable en cuanto los requisitos de fondo y forma durante el desarrollo del JCAF seguido ante el TFJA.

Los elementos que señale la ley aplicable al contencioso y que puedan ser tomados en cuenta como medios de defensa procesales, tienen que ser garantizados en igualdad de circunstancias entre la administración pública federal y los particulares.

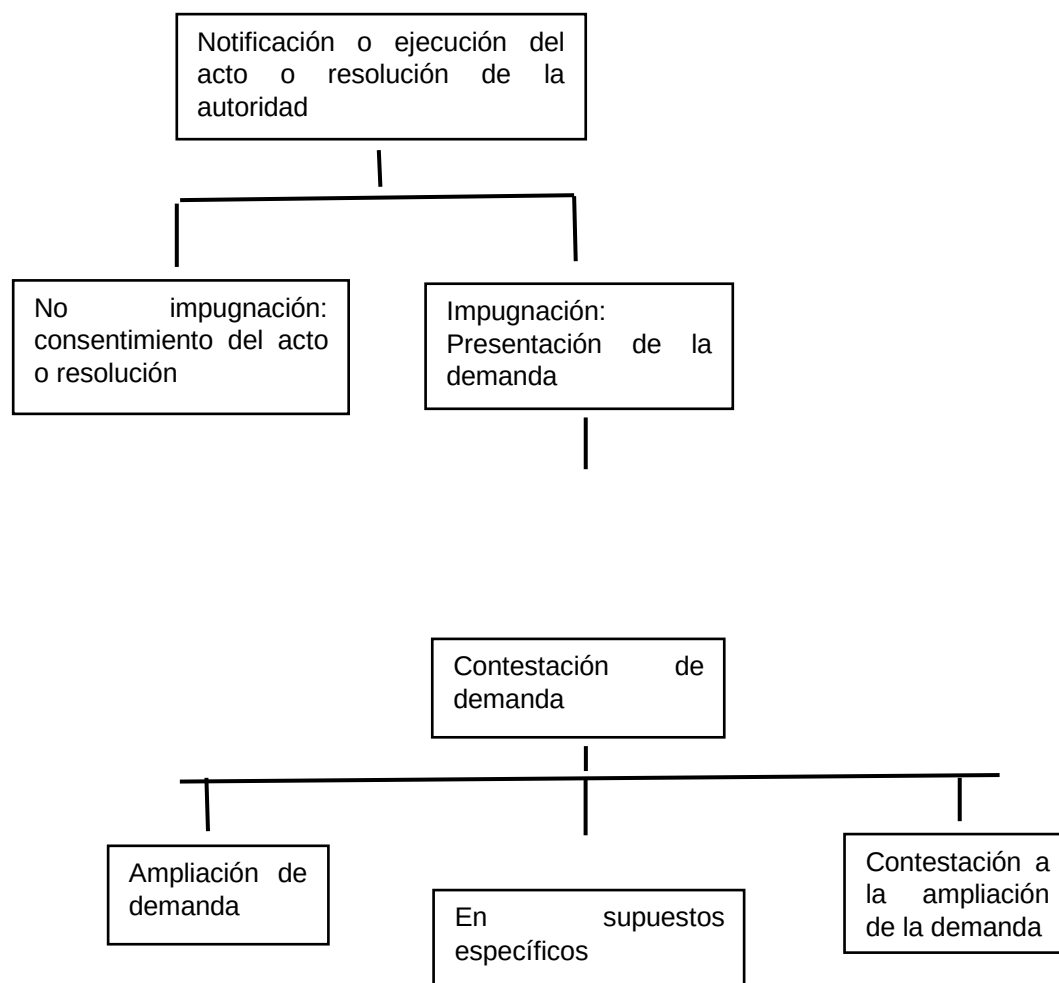
Durante el desarrollo del JCAF, se puede identificar dos etapas; a) La etapa de sustanciación del procedimiento, que comprende desde el inicio del procedimiento hasta antes del cierre de instrucción. b) La etapa resolutive una

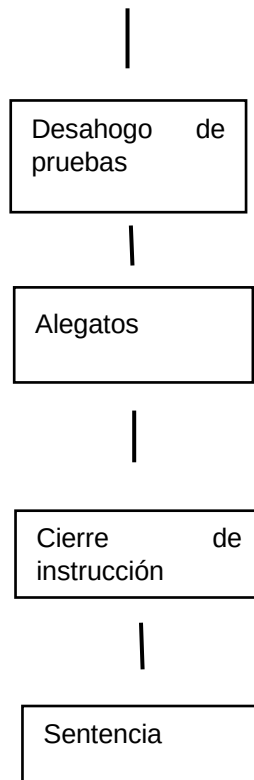
vez que no se tiene ninguna cuestión procesal pendiente y se tiene por cerrada la instrucción, el magistrado del TFJA deberá emitir la sentencia definitiva que ponga fin a la controversia entre la autoridad y el particular.

Identificar la estructura mediante la cual se desarrollan las diferentes etapas procesales del JCAF, es conveniente para tomar en consideración los elementos más importantes del juicio de nulidad, para ello, se tomará en consideración el mapa conceptual del autor la estructura general que guarda el JCAF Sergio Esquerra:

Por medio de la siguiente figura, se puede identificar la estructura general del Juicio Contencioso Administrativo por medio de las siguientes etapas procesales, desenvolviéndose como sigue.

Figura 11. Etapas procesales del juicio contencioso administrativo federal.





Fuente: Esquerria, Sergio, *op. cit.*, p.135.

Aunado lo anterior, es indispensable *identificar* aquellos artículos que ya se mencionaron en tópicos anteriores, que representan una violación al principio de igualdad entre las partes y que han quedado rezagados, respecto los principios que se encuentran en la constitución y el cambio de paradigma derivado de la reforma de 2011 en materia de derechos humanos.

Artículo 3.- Son partes en el juicio contencioso administrativo:

- I. El demandante.
- II. Los demandados. Tendrán ese carácter:
 - a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

- b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.
- c) El jefe del servicio de administración tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal.

Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

III. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.⁶³

El artículo 3° de la LFPCA, representa ser unos de los artículos que facilitan a la autoridad en que cuente con una *doble oportunidad procesal, e incluso, que puedan llegar a apersonarse en el juicio hasta tres autoridades cuando se encuentre en peligro el interés fiscal de la Federación.*

Conjuntamente, de este artículo se desprende la problemática del artículo 23 de la misma ley, al darle *preferencia a una de las autoridades* en el seguimiento del juicio de nulidad, por ello, se debe analizar cuáles son las partes que integran el JCAF seguido ante el TFJA.

La manera en cómo se encuentra establecido el artículo 3° de la LFPCA, aprueba que sean partes del juicio en materia de autoridades coordinadas y cuando se encuentre en peligro el interés fiscal de la federación las siguientes autoridades:

⁶³ H. Cámara de Diputados, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, *op. cit.*, artículo 3, p. 3.

1. Autoridad coordinada: *Secretaría de Finanzas del gobierno del estado de Michoacán de Ocampo.*
2. El Jefe del Servicio de Administración Tributaria: SAT.
3. *En caso de que se encuentre en peligro el interés fiscal de la Federación,* la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ser parte del JCAF.

Cuando los particulares impugnan resoluciones de la administración pública federal, el medio de defensa que tienen a su alcance, es el JCAF seguido ante el TFJA, esto conforme a lo establecido en el artículo 73 fracción XXXVIII de la Constitución, porque estos Tribunales son los encargados de resolver las controversias entre la administración pública federal y los particulares.

La problemática que se presenta dentro del JCAF, es que en materia de coordinación fiscal o cuando se encuentra en peligro el interés fiscal de la Federación, pueden intervenir más de una autoridad en el juicio, transgrediendo con ello el principio de igualdad entre las partes en cuanto a la configuración de las partes, y violando también, el debido proceso porque las autoridades tendrán mayores oportunidades de defensa durante el juicio.

La redacción del artículo 3° de la LFPCA, permite que los particulares se enfrenten a dos o más autoridades durante el juicio de nulidad, quebrantando por completo, el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso, ya que desde la contestación de demanda las autoridades contarán con el doble o hasta triple oportunidad de contestar la demanda, ofrecer pruebas y presentar alegatos, mientras que el particular cuenta con una única ocasión de cada uno de estos elementos que forman parte de las *formalidades esenciales del procedimiento*.

Naturalmente, los derechos humanos de los actores se ven superados por las herramientas procesales superiores en favor de las autoridades, lo que se busca, es que cuando los particulares impugnen resoluciones de la administración pública federal como es el caso en materia de coordinación fiscal, pero a través de un juicio *verdaderamente equitativo entre la administración pública federal y*

los particulares, garantizando así, mayor certeza y seguridad jurídica a los gobernados a través de un trato digno con apego a los derechos humanos.

Ahora bien, es imperativo que *el legislador identifique* este tipo de normas donde la administración pública federal puede llegar apersonarse con más de una autoridad, ya que dicha problemática, podría prevenirse teniendo coordinación entre las autoridades a cargo de la defensa de ciertos juicios en materias específicas, como es el caso de la coordinación fiscal en el JCAF.

Indubitablemente, dentro de la administración pública federal es permitido que exista la coordinación entre las autoridades, por ejemplo, en materia de coordinación fiscal, se tiene que saber ¿cuál? autoridad le va dar seguimiento al juicio contencioso y dentro de esa organización, se tendrán que levantar las actas o minutas correspondientes donde se señale ¿qué? autoridad será quien se encargue de los juicios de materia de coordinación fiscal.

Sumado al artículo 3º, el artículo 14 de la LFPCA establece ¿qué elementos se deben indicar en la presentación de la demanda? para poder dar trámite e iniciar el JCAF.

Todos los requisitos que señale esta ley, tienen que ser debidamente cumplidos a efecto de tramitar el juicio contencioso, en su caso, se tendría que prevenir a las partes para subsanar las deficiencias detectadas o desechar la demanda, lo que tendría consigo un perjuicio para el particular porque se confirma resolución impugnada.

Artículo 14. La demanda deberá indicar:

I. El nombre del demandante, domicilio fiscal, así como domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, y su dirección de correo electrónico.

Cuando se presente alguno de los supuestos a que se refiere el Capítulo XI, del Título II, de esta Ley, el juicio

será tramitado por el Magistrado Instructor en la vía sumaria.

II. La resolución que se impugna. En el caso de que se controvierta un decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general, precisará la fecha de su publicación.

III. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

IV. Los hechos que den motivo a la demanda.

V. Las pruebas que ofrezca.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

En caso de que ofrezca pruebas documentales, podrá ofrecer también el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada. Se entiende por expediente administrativo el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada. La remisión del expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidas. El expediente administrativo será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cual estará en la Sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.

VI. Los conceptos de impugnación.

VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

(...)⁶⁴

El propósito de señalar qué requisitos se deben adjuntar en la presentación de la demanda, es para poder demostrar con cuántos elementos cuentan los particulares para defenderse a lo largo del procedimiento, destacando en el artículo 14 de la LFPCA, además de los datos de identificación del juicio, concurren tres elementos de suma importancia:

1. *La resolución que se impugna.*
2. *Las pruebas.*
3. *Los conceptos de impugnación.*

La resolución impugnada: En este caso los gobernados impugnarán resoluciones emitidas por la autoridad dependiente de la administración pública federal, la cual representa la oportunidad de tramitar el juicio por que es el particular quien promueve el JCAF, casi siempre por regla general.

Las pruebas: Se tienen que señalar en la presentación de la demanda, donde es *muy importante anexar la resolución impugnada y su constancia de notificación para poder tramitar el JCAF*, por lo que el particular cuenta con una única ocasión para ofrecer pruebas a menos que se trate de una prueba superveniente.

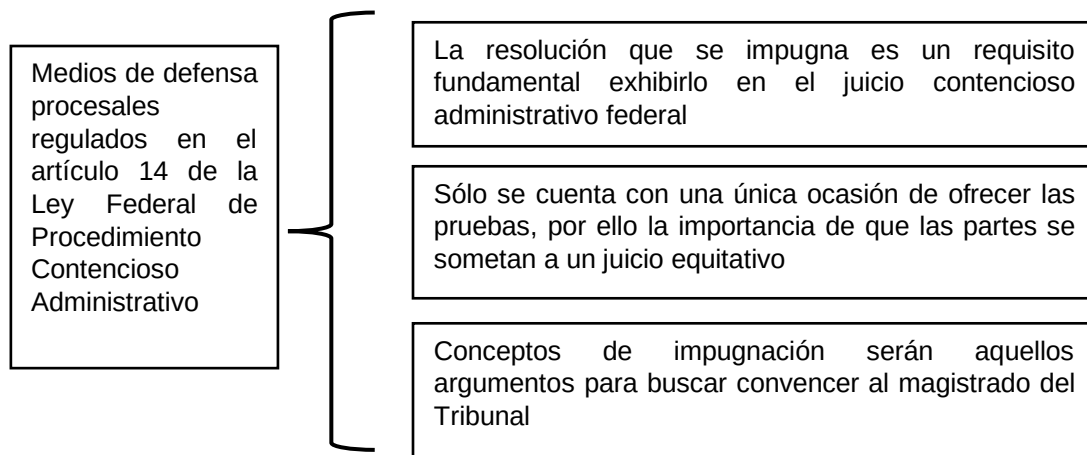
Los conceptos de impugnación: Son los argumentos y fundamentos de derecho que señala el particular al magistrado del porque se le está violentando en sus derechos, el *particular cuenta con una única oportunidad de señalar conceptos de impugnación* salvo que se trate de la ampliación de demanda, pero esta figura no se da en todos los casos, lo que significa, que puede que solo cuente el particular con una sola oportunidad de señalar *conceptos de impugnación*.

⁶⁴ *Ibidem*, pp. 14 y 15.

Por lo tanto, principalmente los tres elementos anteriores representan las armas procesales para lograr una defensa efectiva en el desarrollo del JCAF, seguido ante el TFJA, de ahí la importancia de que sean recíprocos los elementos que integran el juicio contencioso.

A través de la siguiente figura, se pueden identificar las armas procesales establecidas en la presentación de la demanda, con fundamento en lo regulado por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Figura 12. Medios de defensa reconocidos por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.



Fuente: Elaboración propia con base *Idem*.

Además de los elementos anteriores, se debe tomar en consideración para la tramitación del JCAF adjuntar los medios necesarios para tener acreditados elementos como la personalidad, *constancia de notificación* y *la resolución impugnada*, los cuales representan un punto fundamental al iniciar el juicio de nulidad.

Artículo 15. El demandante deberá adjuntar a su demanda:

- I. Una copia de la misma y de los documentos anexos para cada una de las partes.

- II. El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con la que esté acreditada ante el Tribunal, cuando no gestione en nombre propio.
- III. El documento en que conste la resolución impugnada.
- IV. En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta, deberá acompañar una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.
- V. La constancia de la notificación de la resolución impugnada.
- VI. Cuando no se haya recibido constancia de notificación o la misma hubiere sido practicada por correo, así se hará constar en el escrito de demanda, señalando la fecha en que dicha notificación se practicó. Si la autoridad demandada al contestar la demanda hace valer su extemporaneidad, anexando las constancias de notificación en que la apoya, el Magistrado Instructor procederá conforme a lo previsto en el artículo 17, fracción V, de esta Ley. Si durante el plazo previsto en el artículo 17 citado no se controvierte la legalidad de la notificación de la resolución impugnada, se presumirá legal la diligencia de notificación de la referida resolución.
- VII. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.
- VIII. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante

en el caso señalado en el último párrafo del artículo 44 de esta Ley.

IX. Las pruebas documentales que ofrezca.”⁶⁵

El artículo 15 de la LFPCA se refiere a los requisitos que se deben adjuntar por parte del actor en la demanda para poder tramitar el JCAF, es decir, el demandante tiene que tener la capacidad de acreditar todo lo que señala en su demanda como es:

- a) Acreditar su personalidad en el juicio contencioso.
- b) *La resolución que está impugnando.*
- c) *Constancia de notificación de la resolución que impugna.*
- d) *Las pruebas que ofrezca, así como su desahogo.*

Es necesario completar los requisitos que señala la ley, pero también, es significativo que la administración pública federal se ajuste a que solo podrá intervenir una sola autoridad, caso contrario, el particular solo cuenta con una sola oportunidad como lo señala el artículo 14 y 15 de la LFPCA.

Como en cualquier procedimiento, una vez que se presenta la demanda, en este caso a través de un particular impugnando una resolución administrativa de una autoridad de la administración pública, *el TFJA tiene la obligación de emplazar a la autoridad que funge como parte demandada.*

Artículo 19.- Admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento. El plazo para contestar la ampliación de la demanda será de diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación. Si no se produce la contestación en tiempo y forma, o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como

⁶⁵ *Ibidem*, p. 10 y 11.

ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

(...)⁶⁶

Recordar la postura de los autores en relación con las formalidades esenciales del procedimiento, que manejaban el emplazamiento como parte de lo que constituye el *debido proceso*, en el caso del JCAF, casi siempre por regla general a quien se va a emplazar será a la autoridad que emitió la resolución impugnada, por ello, *es fundamental el reconocer el apartado de la presentación de la demanda como parte del debido proceso en el JCAF.*

Intrínsecamente del juicio de nulidad, en la *praxis* es muy raro encontrarse con el juicio de lesividad, en ese caso, a quien se va a emplazar sería al particular, pero en la práctica común dentro del Tribunal, *se le tiene que dar un peso muy importante a la presentación de la demanda, porque es donde se establecen los conceptos de impugnación que señala el particular y es la única ocasión donde se pueden hacer llegar al magistrado, salvo que se esté en el supuesto de presentar ampliación de demanda.*

Los conceptos de impugnación en este juicio, *juegan un papel fundamental*, ya que puede ser la única forma de expresarle al magistrado instructor todas las defensas, excepciones, argumentaciones y fundamentos en derecho, salvo que, se pueda ampliar la demanda, pero, solo se podrá en los casos específicos que señala la propia LFPCA.

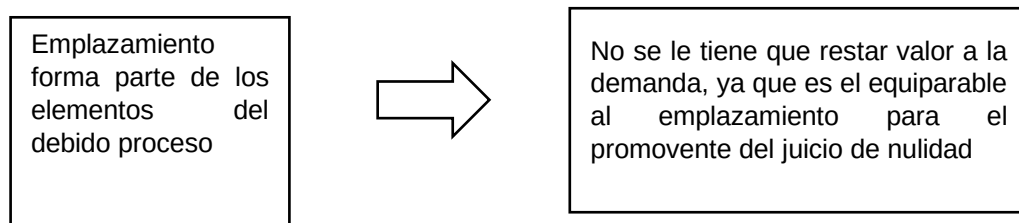
Cuando se tocaba el tema del debido proceso, se mencionaba el término del emplazamiento, en este juicio, casi siempre será hacia la autoridad por ser la parte demandada, por eso, *se le tiene que dar el peso suficiente a la demanda y contestación de la misma y tenerla en la categoría como si se tratara de un emplazamiento* equiparable en otras materias, no se tendría que dejar fuera o

⁶⁶ *Ibidem*, p. 13.

restarle valor a la demanda por no ser formalmente o *conforme la letra de la ley* un emplazamiento.

Como se puede notar en la siguiente figura, el emplazamiento es uno de los elementos que permite informar a la autoridad que tiene un juicio reclamando una resolución administrativa emitida por ellos mismos, dando a conocer que se está tramitando un juicio contencioso en el TFJA.

Figura 13. El Emplazamiento es equiparable a la contestación de demanda en el juicio de nulidad.



Fuente: Elaboración propia con base en *Idem*.

Infaliblemente, la autoridad también tiene que cumplir con ciertos requisitos al momento de dar contestación a la demanda como son:

Artículo 20.- El demandado en su contestación y en la contestación de la ampliación de la demanda, expresará:

- I. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.
- II. Las consideraciones que, a su juicio, impidan se emita decisión en cuanto al fondo o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
- III. Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que

los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.

IV. Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación.

V. Los argumentos por medio de los cuales desvirtúe el derecho a indemnización que solicite la actora.

VI. Las pruebas que ofrezca.

VII. En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se precisarán los hechos sobre los que deban versar y se señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.⁶⁷

Dentro de la contestación de demanda, de igual manera se encuentran algunos elementos sustanciales donde las autoridades integrantes de la administración pública federal pueden tener una doble oportunidad procesal de presentarlo en el JCAF:

1. *Los hechos.*
2. *Los argumentos.*
3. *Las pruebas.*

Es ineludible *armonizar el artículo 3° de la LFPCA con la reforma constitucional de 2011 de derechos humanos*, a efecto de garantizar que se respete el debido proceso y que las partes cuenten con los medios necesarios para desarrollar el procedimiento conforme las formalidades esenciales del procedimiento, pero, evidentemente se debe observar que ninguna de las partes cuente con armas procesales superiores.

⁶⁷ *Ibidem*, pp. 13 y 14.

La administración pública federal cuando es emplazada por más de una autoridad, puede tener una doble oportunidad procesal de refutar los hechos que argumente el particular en su demanda, tendrá también, *una duplicidad de oportunidades de rebatir los conceptos de impugnación del particular, buscando dejar sin efectos sus pretensiones y tener una sentencia favorable que confirme la resolución emitida por la propia autoridad.*

Son fundamentales durante el juicio de nulidad los medios de defensa que señala el artículo 20 de la LFPCA, porque de igual manera, establece la oportunidad que tienen los demandados de presentar *ampliación de demanda*, así como todos los elementos que *ayuden en su defensa o a desvirtuar* ciertas observaciones que señalará su contraparte del juicio.

La finalidad de limitar los medios de defensa de la administración pública federal, no va encaminado en el sentido de que no pueda tener una apropiada defensa o que no tenga los elementos suficientes para poder llevarla a cabo, simplemente, se trata de que el TFJA garantice dentro del JCAF, que tanto la administración pública federal como los particulares se sometan bajo las mismas reglas procesales que señala la LFPCA, conforme los principios sobre el debido proceso y ponderando los derechos humanos de los gobernados.

Ahora bien, el demandado que casi siempre, por regla general es la autoridad que emitió la resolución impugnada, debe satisfacer los requisitos que señala el artículo 21 de la LFPCA:

Artículo 21.- El demandado deberá adjuntar a su contestación:

- I. Copias de la misma y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero señalado en la demanda.
- II. El documento en que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.

III. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandado.

IV. En su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el demandante.

V. Las pruebas documentales que ofrezca.

Tratándose de la contestación a la ampliación de la demanda, se deberán adjuntar también los documentos previstos en este artículo, excepto aquéllos que ya se hubieran acompañado al escrito de contestación de la demanda.

(...)⁶⁸

Como se puede notar, la demanda y contestación de demanda, representa ser la base de las partes tomando en consideración los elementos que integran los principios rectores del procedimiento durante el JCAF, buscando convencer al magistrado instructor del Tribunal, ya que es la etapa del juicio donde van a ofrecer: *los conceptos de impugnación, fundamentos de derecho, argumentos, razones y excepciones e intentarán desestimar las pretensiones de su contraparte, sumado al análisis de legalidad que se realice respecto la resolución impugnada.*

De igual forma, durante esta etapa se van a señalar casi siempre la mayoría de las pruebas que ofrezcan, los medios probatorios representan un aporte muy trascendental para el magistrado, ya que es donde se apoyará para tomar las consideraciones de su sentencia, sumado a los conceptos de impugnación que señalaron en la demanda y su contestación.

En este sentido, Gustavo Esquivel señala que la prueba en el JCAF es “la actividad procesal que realizan las partes para producir alguna influencia en el criterio o decisión de quien va a resolver el juicio, produciendo claridad acerca de los hechos sujetos a discusión”.⁶⁹

⁶⁸ *Ibidem*, p. 14.

⁶⁹ Esquivel Vázquez, Gustavo, *La Prueba en el Juicio Fiscal Federal*, México, Porrúa, 1998, p. 5.

Por lo tanto, las pruebas que se señalen en la demanda o en la contestación de la demanda, son los medios de *convicción con los que cuenta el magistrado del Tribunal para poder emitir su sentencia definitiva*, sin embargo, es indiscutible que la oportunidad de ofrecer pruebas tiene que ser en igualdad entre las partes, donde ambas cuentan con la misma oportunidad de hacerlo, el mismo término y sobre todo que sea una *sola autoridad quien las ofrezca*, caso contrario, no se estaría cumpliendo con el debido proceso por *no tener un trato equitativo* entre la autoridad y los particulares.

Asimismo, el artículo 40 de la LFPCA, marca cuáles pruebas son admisibles dentro del juicio contencioso y cuáles pruebas no pueden ser ofrecidas en el juicio:

Artículo 40.- En los juicios que se tramiten ante este Tribunal, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado de sus excepciones.

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, se ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.⁷⁰

⁷⁰ *Ibidem*, pp. 21 y 22.

El artículo 40 de la LFPCA, contempla los medios probatorios que son admitidos durante el juicio contencioso, todas las pruebas son admisibles salvo la prueba confesional por parte de la autoridad, ya que, si se desahogara este tipo de pruebas sobre la autoridad, la realidad es que el juicio ya no tendría ninguna razón de ser, ya que el juicio se quedaría sin materia y se tendría que sobreseer.

Igualmente, se contempla la oportunidad de aportar pruebas más allá de la demanda o su contestación, siempre y cuando se trate de la ampliación de demanda o de una prueba superveniente, siempre y cuando aún no se haya dictado sentencia definitiva.

En relación con la problemática de duplicidad de medios de defensa procesales, la autoridad deberá tomar en consideración el ente público encargado del juicio contencioso a efecto de que pueda estar en condiciones de tener los elementos suficientes para desarrollar el juicio, por su parte, el TFJA tendrá que garantizar un trato equitativo en los medios probatorios de las partes, donde la autoridad y el particular cuenten con las mismas oportunidades procesales probatorias.

La etapa probatoria durante el juicio contencioso, no es cuestión menor, los elementos más importantes que se van ofrecer al magistrado se encuentran en la demanda y contestación de demanda y en las pruebas que se ofrezcan, ya que, en el JCAF, se pueden presentar hasta antes del *cierre de instrucción*, una vez que se emite dicho acuerdo, se tiene que turnar el expediente al magistrado a efecto de que resuelva el fondo del asunto.

Por lo tanto, siempre que no se determine mediante un acuerdo tener por cerrada la instrucción, todas las pruebas supervenientes pueden ser admitidas durante JCAF, sumado a que solo tendrá que ser una única autoridad la encargada de ofrecer las pruebas, con el objetivo de evitar la doble o hasta triple ofrecimiento de pruebas.

Aunado lo anterior, el artículo 47 de la LFPCA, precisa lo que corresponde hacer por parte del Tribunal una vez que son agotadas las etapas del procedimiento y no queda ninguna cuestión pendiente por hacer o desahogar en el juicio:

Artículo 47. El Magistrado Instructor, cinco días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y/o no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos de lo bien probado por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia; dichos alegatos no pueden ampliar la litis fijada en los acuerdos de admisión a la demanda o de admisión a la ampliación a la demanda, en su caso.

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción del juicio, sin necesidad de una declaratoria expresa, y a partir del día siguiente empezarán a computarse los plazos previstos en el artículo 49 de esta Ley.⁷¹

El artículo 47 de la LFPCA, contempla la etapa del JCAF correspondiente al cierre de instrucción, el cual corresponde una vez que no se tiene nada pendiente por ofrecer o desahogar en la sustanciación del juicio, el magistrado del TFJA está en condiciones de emitir una sentencia definitiva.

Quiere decir entonces, que se pueden presentar al magistrado las consideraciones que estimen necesarias las partes buscando convencer en base a los argumentos que se señalen en *los alegatos*, el ¿por qué? tienen la razón en base a derecho en el juicio y en qué sentido tendría que ser la sentencia definitiva que se dicte.

Es menester, tener cuidado con el tema de los alegatos, porque como lo señala la jurisprudencia de la SCJN y como ya se analizó en la postura de diversos

⁷¹ *Ibidem*, p. 24.

autores, los alegatos forman parte de los elementos que conforman el principio del debido proceso e indudablemente es aplicable al juicio contencioso.

Por su parte, el TFJA tiene que limitar a la administración pública federal a que solo pueda emitir los alegatos aquella autoridad que se está haciendo responsable del juicio contencioso, es decir, se tiene que verificar que solo una autoridad pueda tener la defensa de la administración pública para *garantizar el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso*.

3.3 Convención Americana Sobre Derechos Humanos

La Convención Americana tiene un papel fundamental en el reconocimiento de derechos humanos y México no ha sido la excepción, teniendo como antecedente el caso Radilla Pacheco vs Estados Unidos Mexicanos en la sentencia de 23 de noviembre de 2009.

Dentro de los artículos que componen la CADH se analizarán únicamente el 8 y 25 de la misma, el primero señala lo siguiente:

Artículo 8.- Garantías judiciales: 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

(...)⁷²

En el artículo 8 de la CADH, se encuentran reconocidas garantías en materia de derechos humanos, asimismo, se establecen principios como lo son la igualdad

⁷² Organización de los Estados Americanos (OEA), Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José Costa Rica, OEA, 1969, p.5, Disponible en: https://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/Programas/TrataPersonas/MarcoNormativoTrata/InsInternacionales/Regionales/Convencion_ADH.pdf

entre las partes y el debido proceso legal, señalando, *literalmente que en materia fiscal se tiene que garantizar un trato digno y con apego a los derechos humanos en este caso de los contribuyentes.*

En este caso, centralmente en el JCAF, se tienen que asegurar procedimientos con apego a los principios que señala la CPEUM y en su caso, lo que señale la CASDH, *con el objetivo de asegurar una protección efectiva en el desarrollo de los juicios garantizando seguridad y certeza jurídica a los particulares.*

Durante el JCAF, se tiene que asegurar un trato equitativo entre la administración pública federal y los particulares donde ambos cuenten con las mismas oportunidades procesales de defensa, para poder hablar verdaderamente de imparcialidad en el juicio contencioso administrativo, donde las parte se ajusten bajo las mismas condiciones que señale la LFPCA.

Al referirse este último artículo a *las debidas garantías*, es donde se encuentra establecido *el principio del debido proceso*, que como ya lo definió, la propia CADH ha señalado que este principio se compone por:

“Es el derecho que tiene toda persona para ejercer su defensa y ser oída, con las debidas oportunidades y dentro de un plazo razonable, por la autoridad competente previo al reconocimiento o restricciones de sus derechos y obligaciones

- a) Aviso de inicio del procedimiento.
- b) La oportunidad de ofrecer pruebas y alegar.
- c) Una resolución que resuelva las cuestiones debatidas.
- d) La posibilidad de reclamar la resolución mediante un recurso eficaz.”⁷³

⁷³ Comisión Nacional de Derechos Humanos, Derecho de Audiencia y Debido Proceso Legal, Disponible en: <https://www.cndh.org.mx/derechos-humanos/derecho-de-audiencia-y-debido-proceso-legal>

Al término de las *debidas oportunidades*, se tiene que comparar con las *formalidades esenciales del procedimiento* que señala el artículo 14 constitucional, en el sentido de que las partes que integran el juicio contencioso, tienen que tener a su alcance los elementos o medios de defensa suficientes para llevar a cabo una defensa realmente eficaz.

En cuanto a los elementos antes señalados equiparables al debido proceso, se puede notar una semejanza en los términos que señala, el aviso de procedimiento puede trasladarse al emplazamiento, sumado a la oportunidad de ofrecer pruebas, alegatos y la sentencia de fondo.

Es menester, en relación con tener acceso a un recurso eficaz, *trasladado en este sentido al juicio de nulidad como aquel medio de defensa procesal primordial al alcance de los particulares y que tiene un peso jurídico muy significativo y que no forma parte de los recursos administrativos.*

El TFJA, su naturaleza constitucional lo faculta para desarrollar procedimientos de manera autónoma e imparcial, así como con independencia para emitir sus sentencias definitivas, sin embargo, tomando en consideración las problemáticas señaladas en los capítulos anteriores y sumado a los comentarios de diversos autores, es claro, que dentro del juicio de nulidad se ven quebrantados los principios y se ven vulnerados los derechos humanos de los gobernados por no tener un trato equitativo entre la autoridad y el particular.

La naturaleza del contencioso administrativo federal, *además de analizar la legalidad de la resolución emitida por la autoridad correspondiente*, tiene que tener un valor jurídico conforme la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, para realmente estar en condiciones, de *contemplar la LFPCA como un instrumento armonizado con los principios constitucionales y los tratados internacionales en materia de derechos humanos.*

Artículo 25. Protección judicial: 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales

competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.⁷⁴

En el artículo 25 de la CADH, se garantiza el tener un medio de defensa que verdaderamente brinde protección de los derechos de las personas, cuya finalidad, es *garantizar los derechos humanos*, es decir, establecer un trato *digno* por parte de las autoridades *a los derechos de las personas en el desarrollo de procedimientos*. Este punto es fundamental, porque demuestra que intrínsecamente en el JCAF, se tiene que analizar desde una perspectiva de igualdad en el procedimiento y *garantizar un trato digno entre la autoridad y los particulares*.

3.4 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

Asimismo, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos recoge el concepto de igualdad, pero también establece que las personas tienen derecho a que se les administre justicia ante un Tribunal *independiente e imparcial*, naturaleza que se encuentra relacionada con el fundamento constitucional del TFJA, el artículo 14 del ICCPR señala:

Artículo 14.- 1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada

⁷⁴ Organización de los Estados Americanos (OEA), Convención Americana sobre Derechos Humanos, *op. cit.*, p. 12.

contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. (...) ⁷⁵

El artículo 14 del ICCPR, establece la *igualdad ante la ley*, este tratado internacional no termina por especificar si es aplicable en materia fiscal como si lo señala la CADH, pero derivado de la reforma constitucional de 2011, se puede hacer un análisis de que tan viable es la aplicación de este tratado en el JCAF.

Tiene elementos que puede ser rescatados y aplicados al JCAF como son:

1.- *Tener garantías ante los tribunales.*

2.- *Cuando se refiere a la imparcialidad que deberá tener el tribunal.*

Finalmente, la esencia de este artículo es proteger y garantizar los derechos humanos de las personas, y se pueden encontrar algunas similitudes con la CADH porque ambos van enfocados en *garantizar protección y un trato digno en los órganos jurisdiccionales*, pero se realizará un ejercicio de ¿cuál? tratado debería de tener más peso, se tendría que dar preferencia a la convención americana, porque literalmente señala que en materia fiscal, también *resulta necesario garantizar un trato digno respetando principios como la igualdad entre las partes y el debido proceso en el desarrollo del JCAF.*

3.5 Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre

También, la DADDH recoge el concepto de la igualdad de las personas ante la ley, sin embargo, el sentido que se dará al concepto de igualdad dentro del JCAF es desde el procedimiento regulado por la LFPCA.

“Artículo II.- Todas las personas son iguales ante la ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna”. ⁷⁶

⁷⁵ Naciones Unidas, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Naciones Unidas, 1976, pp. 5 y 6, Disponible en: https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/ProfessionalInterest/ccpr_SP.pdf

⁷⁶ Novena Conferencia Internacional Americana, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Colombia, Novena Conferencia Internacional Americana, 1948, p. 2, Disponible en:

El artículo II de la DADDH, se enfoca en que todas las personas son iguales cuando se aplica una ley, sí se reconoce y garantiza la igualdad, pero desde un sentido formal, se debería establecer también la igualdad desde un sentido del procedimiento para garantizar un trato equitativo en cualquier contienda jurisdiccional, así se *otorgaría mayor certeza y seguridad jurídica en las personas*.

“Artículo XVIII.- Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo, debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”.⁷⁷

Los tribunales se encuentran establecidos como órganos jurisdiccionales encargados de resolver aquellos asuntos que son de su competencia, la idea del artículo dieciocho romano, es que esencialmente la finalidad de los tribunales es proteger a las personas contra aquellos actos que puedan violentar sus derechos humanos, en este caso, se trata de garantizar un trato digno donde las partes se encuentre en igualdad de circunstancias en el desarrollo del procedimiento y se garanticen las mismas oportunidades procesales entre las partes.

El problema es que la manera en cómo se encuentra establecido el artículo 3° de la LFPCA permite que se violen las garantías que se encuentran establecidas en los tratados internacionales ya señalados y en la CPEUM, así como la mala *praxis* en la resolución de conflictos entre principios, derechos humanos y privilegios procesales de la administración pública durante el JCAF.

Conclusiones capitulares

Los constructos que se tienen para proteger a las personas dentro del Derecho Internacional, tienen que ser aplicados en el JCAF y terminar de superar el

https://www.oas.org/dil/esp/declaraci%C3%B3n_americana_de_los_derechos_y_deberes_del_hombre_1948.pdf

⁷⁷ *Ibidem*, p. 4.

paradigma del positivismo y formalismo excesivo que se tiene en la materia fiscal y administrativa.

El TFJA tiene que empezar a ser un tribunal defensor de los contribuyentes donde se *garantice la protección en los derechos humanos*, ¿cómo se puede aplicar en el JCAF? No permitiendo que las autoridades integrantes de la administración pública federal se apersonen en más de una ocasión y garantizando que los medios de defensa procesales, que coinciden en gran parte con los que establece México y los tratados internacionales, no sean vulnerados durante el juicio y que realmente las partes puedan tener acceso a un juicio conforme el principio del *debido proceso*.

Igualmente, es significativo que el legislador mexicano empiece hacer una depuración de aquellas normas que no promueven los derechos humanos y que dejan en estado de indefensión a los particulares, por ello, *el artículo 3° de la LFPCA tiene que ser modificado en el sentido de que solo se permite a una sola autoridad comparecer en el JCAF*.

Es fundamental que los Tribunales en México, y el TFJA, tome en consideración la reforma de 2011 sobre derechos humanos, y se promueva un cambio de paradigma en cuanto a la protección de derechos humanos como es el debido proceso, que se quite la mala práctica de judicializar todo y esperar a que el juez de amparo señale que realmente hubo en exceso en el procedimiento, esa mala práctica que tenemos en nuestro sistema jurídico, evitará que los Tribunales se encuentren saturados y que los juicios en materia fiscal y administrativa se resuelvan a través de una análisis de fondo y no de forma.

Definitivamente, las herramientas ya las tiene el TFJA a su alcance, simplemente se trata de superar el paradigma exegético y ponderar más los derechos humanos, es sustancial mencionar, *que no todo se tiene que aterrizar en violaciones de derechos humanos y que no se trata de una aberración sin sentido*, simplemente, tiene que existir *una razonabilidad suficiente dentro de las normas jurídicas que regulan los procedimientos*, es decir, ¿realmente el

desarrollo del juicio de nulidad a través de la LFPCA garantiza el debido proceso y el acceso a la justicia de los contribuyentes?. La respuesta es no.

Resulta complejo el fenómeno, porque se le siguen otorgando mayores elementos a las autoridades para que puedan confirmar las resoluciones, mientras que los particulares, sólo cuentan con los recursos administrativos, el juicio de nulidad y el amparo, y el problema es que todo se está judicializando, entonces realmente de qué sirve tener herramientas como la interpretación conforme, el principio pro persona, los tratados internacionales, antecedentes de asuntos ya resueltos, *si finalmente no se quiere dar el paso por la superación del formalismo que tiene el sistema.*

El TFJA, tiene que empezar *armonizar los criterios que tiene la SCJN, CADH y otros tratados internacionales, para garantizar juicios de nulidad con apego al principio de igualdad entre las partes y debido proceso*, y no esperar a que el juez de amparo le señale el abuso que cometió durante el procedimiento contencioso.

CAPÍTULO IV

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES, EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO

SUMARIO: *4.1 Criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. 4.2 Análisis de exposición de motivos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. 4.3 Derecho comparado. El caso de España y Argentina. 4.4 Derecho humano a la igualdad entre las partes y el debido proceso en el juicio contencioso administrativo federal.*

Durante el desarrollo del capítulo IV, se analiza la jerarquía que tienen los criterios jurisprudenciales que ha emitido la SCJN en relación con la interpretación del artículo 14, definiendo claramente las denominadas *formalidades esenciales del procedimiento* y qué características guarda en relación con el debido proceso, así como, el pronunciamiento que se tiene en relación al principio de igualdad entre las partes, donde se precisara la diferencia entre igualdad en la ley e igualdad ante la ley ya que son dos conceptos que conllevan un contexto completamente diferente.

Igualmente, se examinarán los criterios más sobresalientes en relación con el debido proceso, la igualdad entre las partes, la obligatoriedad del Estado mexicano de acatar la jurisprudencia emitida por la CSDH, y se expondrán, además, los motivos que permiten la aplicación de las jurisprudencias supranacionales derivado del pronunciamiento de la propia SCJN.

Asimismo, es necesario hacer un análisis detallado de los cambios que ha tenido la LFPCA derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, partiendo primeramente desde la promulgación de dicha ley para verificar las reformas más sobresalientes que ha tenido, revisar las transformación del artículo 3° de dicha ley, así como, revisar si realmente la LFPCA ha tenido algún cambio en relación con el fondo del procedimiento para garantizar un correcto ejercicio de los derechos humanos de los gobernados.

Posteriormente, se analizará algunos elementos de derecho comparado entre Argentina y España, buscando establecer criterios en común, o bien, señalar las diferencias más significativas en relación al *contencioso administrativo*, que como ya se analizó en el capítulo I, en México representa ser un juicio completamente autónomo encargado de dirimir las controversias entre la administración pública federal y los particulares.

Finalmente, se expondrá la propuesta que se tiene en relación con el análisis del JCAF, tomando en consideración las transgresiones al principio del debido proceso e igualdad entre las partes, para poder justificar la importancia de reconocer estos principios como un derecho humano durante el desarrollo del juicio de nulidad seguido ante el TFJA.

4.1 Criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos

Es trascendental para demostrar la hipótesis de la presente investigación, exponer los criterios que ha emitido la SCJN respecto el principio de igualdad entre las partes, así como los elementos que integran el debido proceso, para poder compararlo con el estudio doctrinal realizado en el capítulo I y II, sumado al análisis de la legislación nacional e internacional aplicable al JCAF, conforme el estudio del capítulo III, y verificar, si realmente el TFJA está garantizando procedimientos conforme a las *formalidades esenciales del procedimiento*.

Como primer ejercicio, se van exponer los criterios más relevantes emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

El primer principio que se estudiará, es el derecho al debido proceso y su contenido.

El debido proceso dentro del JCAF, representa los medios de defensa que tienen a su alcance las partes durante el desarrollo del procedimiento, lo cual les permite acceder a una defensa efectiva de sus derechos, oponerse a las pretensiones de las partes y tener los elementos suficientes para convencer al magistrado a través de los argumentos, conceptos de impugnación, pruebas, defensa y excepciones.

(...) FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO., sostuvo que las formalidades esenciales del procedimiento son: (i) la notificación del inicio del procedimiento; (ii) la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; (iii) la oportunidad de alegar; y, (iv) una resolución que dirima las cuestiones debatidas y cuya impugnación ha sido considerada por esta Primera Sala como parte de esta formalidad. Ahora bien, el otro núcleo es identificado comúnmente con el elenco de garantías mínimo que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la actividad punitiva del Estado, como ocurre, por ejemplo, con el derecho penal, migratorio, fiscal o administrativo, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto. Por tanto, dentro de esta categoría de garantías del debido proceso, se identifican dos especies: la primera, que corresponde a todas las personas independientemente de su condición, nacionalidad, género, edad, etcétera, dentro de las que están, por ejemplo, el derecho a contar con un abogado, a no declarar contra sí mismo o a conocer la causa del procedimiento sancionatorio; y la segunda, que es la combinación del elenco mínimo de garantías con el derecho de igualdad ante la ley, y que protege a aquellas personas que pueden encontrarse en una situación de desventaja frente al ordenamiento jurídico, por pertenecer a algún grupo vulnerable, por

ejemplo, el derecho a la notificación y asistencia consular, el derecho a contar con un traductor o intérprete, el derecho de las niñas y los niños a que su detención sea notificada a quienes ejerzan su patria potestad y tutela, entre otras de igual naturaleza.⁷⁸

Es claro el pronunciamiento que tiene la corte en relación con el artículo 14 de la CPEUM y las formalidades esenciales del procedimiento, donde literalmente señala, que se encuentran constituidas por 4 elementos: *Notificación de inicio del procedimiento, la oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas, oportunidad de alegar y una resolución que dirima las cuestiones debatidas.*

El primer elemento se puede trasladar al JCAF en relación con la contestación de demanda, porque quien casi siempre por regla general salvo el juicio de lesividad, es el particular quien va promover el juicio de nulidad impugnando una resolución emitida por una autoridad de la administración pública federal, la notificación del inicio del procedimiento, se puede observar en la contestación de demanda, pero dicha contestación en cuanto al fondo del asunto tendría que hacerlo una sola y única autoridad.

El segundo elemento tiene que ver con el ofrecimiento y desahogo de las pruebas, como ya se mencionó, las partes que integran el juicio deberán tener igualdad de oportunidades de defensa de manera equitativa para que el juicio se desarrolle con apego a las *formalidades esenciales del procedimiento como lo señala la anterior jurisprudencia*, el problema radica cuando se hace la configuración de las partes del juicio, por ejemplo, si se está debatiendo un asunto en materia de autoridades coordinadas, la autoridad tendría una doble oportunidad de ofrecer conceptos de impugnación y pruebas.

El inconveniente, es la disparidad de armas procesales que se puede llegar a tener dentro del JCAF, y que lo permite el propio artículo 3° de la LFPCA, teniendo como consecuencia que se transgrede en todos los elementos que

⁷⁸ Tesis 1ª./J.11/2014 (10ª), Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, marzo de 2014.

conforman las *formalidades esenciales del procedimiento*, el *debido proceso*, transgrede los derechos humanos del actor.

Los medios de defensa procesales que señala la LFPCA como son: *la contestación de demanda, las pruebas, alegatos, ampliación de demanda y cualquier prueba superveniente hasta antes del cierre de instrucción*, tienen que desahogarse de manera equitativa e imparcial para las partes, caso contrario, se vulneraría el *debido proceso* y el particular puede verse en una desventaja procesal durante el desarrollo del juicio de nulidad.

Aunado lo anterior, las pruebas tratándose del juicio contencioso administrativo, resultan ser un apartado fundamental para la correcta defensa de los particulares, porque es donde advierten al magistrado del tribunal, que la resolución que se está impugnando así como la constancia de notificación de la misma no fue conforme al principio de legalidad, en cuanto al el expediente administrativo, este corre a cargo de la autoridad demandada, pero los otros dos elementos *que son la resolución impugnada y la constancia de notificación es de vital importancia señalarlos desde la presentación de la demanda*.

El tercer elemento, hace referencia a los alegatos, los cuales según Baltazar son el “Argumento, discurso, etc. A favor o en contra de alguien o algo. Der. Escrito en el cual expone el abogado las razones que sirven de fundamento al derecho de su cliente e impugna las de su adversario.”⁷⁹

Los alegatos serán aquellos argumentos, fundamentados en derecho y principios que se presentan en el juicio, los alegatos también, se encuentran presentes en el contencioso administrativo federal y están regulados por la LFPCA, donde se señala un término para promoverlos y siempre será antes del acuerdo de cierre de instrucción.

Es menester, reconocer el valor de los alegatos en el juicio, porque pueden ayudar a guiar al magistrado a esclarecer una laguna de ley y terminar por apoyarse en ellos para emitir su sentencia definitiva, además, la jurisprudencia

⁷⁹ Feregrino Paredes, Baltazar, *Diccionario de Términos Fiscales*, México, ISEF, 2015, p. 32.

los sitúa dentro de las *formalidades esenciales del procedimiento*, pero los alegatos, tendrán que ser de manera equitativa donde las partes cuenten con las mismas oportunidades de alegar de manera imparcial.

El cuarto y último elemento que señala la jurisprudencia se refiere a la resolución, en este caso, el magistrado se encuentra obligado a emitir una sentencia definitiva que resuelva el fondo del asunto, en el juicio de nulidad, será después de que se tenga por cerrada la instrucción de la etapa expositiva.

Sin lugar a dudas, *la violación a alguno de los elementos que integran las formalidades esenciales del procedimiento, puede verse reflejado en una sentencia desfavorable para el particular derivado de un juicio disparejo y con inequidad de armas procesales durante el procedimiento.*

El segundo principio que se estudiará, es el principio de igualdad entre las partes y su contenido.

El principio de igualdad entre las partes desde una perspectiva evidentemente procesal, representa que las partes que integran el juicio contencioso, cuenten con los equivalentes medios de defensa durante el desarrollo del procedimiento, y buscar a partir de una *defensa equitativa que todos los integrantes del juicio se encuentren bajo las mismas oportunidades procesales.*

Incluso la propia CPEUM en su artículo 20, inciso A, fracción V, establece que las partes deben tener *igualdad procesal*, es transcendental, precisar que el anterior artículo, se refiere a los principios generales del proceso penal, pero también, el principio de igualdad entre partes o bien igualdad procesal, se puede aplicar en otras materias como es el *contencioso administrativo federal*, ya que *el principio ya se encuentra plenamente reconocido en la naturaleza del contencioso administrativo federal y por los tratados internacionales en materia de derechos humanos.*

La SCJN emitió la siguiente *jurisprudencia* en relación a la igualdad procesal como un principio en materia electoral:

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN ELECTORALES. LOS ARTÍCULOS 12 Y 73 DE LA LEY RELATIVA DE TAMAULIPAS, QUE PREVEN LOS PLAZOS PARA SU INTERPOSICIÓN, VIOLAN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL DE LAS PARTES.

En términos del artículo 116, fracción IV, inciso m), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las leyes electorales estatales deben fijar los plazos convenientes para el desahogo de todas las instancias impugnativas, tomando en cuenta el principio de definitividad de las etapas de los procesos electorales; plazos que han sido interpretados por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como aquellos que sean adecuados para garantizar una impartición de justicia pronta. Al respecto, la libertad de configuración legislativa otorgada a las legislaturas estatales para establecer los plazos para la promoción de los medios de defensa electoral no puede desconocer los principios esenciales del procedimiento, como el de igualdad de las partes en el proceso. En este sentido, el artículo 12 de la Ley de Medios de Impugnación Electorales de Tamaulipas establece un plazo de 2 días para la interposición de los recursos de apelación y de defensa de derechos político electorales del ciudadano, en tanto que el diverso 73 de la propia ley prescribe uno de 3 días para la interposición de recurso de inconformidad. Sin embargo, el artículo 32 del mismo ordenamiento otorga a los terceros interesados un plazo de 72 horas para presentar los escritos en que aduzcan lo que a su interés convenga,

y el diverso 34 concede a la autoridad electoral u órgano partidista responsable, para la rendición de su informe y la remisión del expediente correspondiente, 48 horas adicionales al vencimiento del plazo al que se refiere el artículo 31 de la ley citada. Lo anterior pone de manifiesto que los artículos 12 y 73 indicados, que prevén los plazos para la interposición de los medios de defensa electorales locales, violan el principio de igualdad procesal, pues dichos plazos son menores, según corresponde, a los otorgados a las demás partes en el proceso, es decir, no existe congruencia en el diseño legislativo entre los plazos otorgados a los promoventes de los recursos correspondientes y los concedidos a los terceros interesados y a la autoridad electoral u órgano partidista responsable.⁸⁰

El sentido de la presente investigación, no tiene por objetivo dejar un precedente en materia electoral sobre el principio de igualdad, simplemente es importante mencionar que el principio de igualdad además de estar presente en el artículo 14 y 20 de la constitución, también la SJCN lo reconoce a través de una *jurisprudencia*, ya que no es lo mismo tener igualdad en la ley que igualdad ante la ley, son dos conceptos completamente diferentes.

El principio de igualdad entre las partes al trasladarlo durante el desarrollo del JCAF, permitirá el desarrollo de un juicio equitativo a través de *igualdad en los medios de defensa procesales al alcance de los particulares, sumado a que ayudará a eliminar aquellos privilegios o violaciones en la configuración de las partes del juicio por parte de la administración pública federal, y así garantizar, el principio del debido proceso a través de una defensa apegada a los principios que señala la propia constitución.*

⁸⁰ Tesis P./J. 19/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, febrero de 2010, p. 2323.

El limitar que las autoridades integrantes de la administración pública federal se ajusten a que una sola autoridad sea parte del juicio, no quiere decir que tenga menores probabilidades de una correcta defensa o que se le resten medios procesales, meramente, la autoridad se tiene que atender una equidad en los medios de defensa procesales durante el juicio, donde las partes podrán hacer uso de aquellas defensas que crean conveniente y les ayuden a convencer de mejor manera al magistrado del tribunal.

No es cuestión menor, señalar que los tribunales en México y más tratándose de los Tribunales de Justicia Administrativa, se han enfocado meramente en cuestiones de legalidad y se apegan mucho a cuestiones de forma y no de fondo, la propia constitución obliga a todas la autoridades a promover y garantizar los derechos humanos, por ello, la transformación en el paradigma de legalidad tendrá que ir más allá de la misma para enfocarse en cuestiones más de fondo, ponderación, principios e interpretación.

Por lo tanto, el garantizar el principio de igualdad entre las partes durante el desarrollo del JCAF, ayudará con la encomienda que tienen las autoridades de promover los derechos humanos, en este caso, en un sentido evidentemente procesal, donde las autoridades federales se ajusten a que solo podrá intervenir una sola autoridad durante el juicio de nulidad, y así eliminar el doble a hasta triple apersonamiento como *parte* de un mismo juicio.

Ahora bien, hasta este punto se ha buscado demostrar la importancia que merece la igualdad desde un sentido meramente procesal, pero es oportuno señalar que la propia SCJN, ya tiene un pronunciamiento para diferenciar lo que se entiende por igualdad en la ley e igualdad ante la ley, señalando lo siguiente:

IGUALDAD ANTE LA LEY Y NO DISCRIMINACIÓN.
SU CONNOTACIÓN JURÍDICA NACIONAL E
INTERNACIONAL. – Si bien es cierto que estos
conceptos están estrechamente vinculados, también
lo es que no son idénticos, aunque sí
complementarios. La idea de que la ley no debe

establecer ni permitir distinciones entre derechos de las personas con base en su nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social es consecuencia de que todas las personas son iguales; es decir, la noción de igualdad deriva directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad de la persona (...)⁸¹

La CPEUM establece que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales, por ningún rasgo físico, sexo o condición física se podrá hacer discriminación alguna contra una persona, si bien, es necesario que se encuentre dentro del derecho positivo la garantía de no discriminar, de igual forma, es imprescindible dejar claro que el principio de igualdad desde un *enfoque procesal* o bien cuando la ley te deja en estado de desigualdad al gobernado, pero en el caso del contencioso, por la naturaleza de la propia ley, se deja por un lado su armonización con los derechos humanos y el desarrollo del procedimiento.

El artículo 7 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, establece que” Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación”.⁸²

Infaliblemente, cuando se refiere a la igualdad *ante la ley*, se refiere a una *cuestión de no discriminación*, sin embargo, se debe aterrizar dicho principio más allá de una cuestión de discriminación, el autor Alfredo Marín agrega otro elemento señalando que “la igualdad ante la ley es un principio que garantiza que

⁸¹ Tesis 1a.CXLV/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, agosto de 2012, p. 1020.

⁸² Asamblea General de las Naciones Unidas, La Declaración Universal de Derechos Humanos, París, Asamblea General de las Naciones Unidas, 1948, p. 3, Disponible en: https://www.ohchr.org/sites/default/files/UDHR/Documents/UDHR_Translations/spn.pdf

todas las personas son tratadas de la misma forma por la ley. No solo las leyes son iguales para todos, sino que también lo es todo el proceso jurídico”.⁸³

De lo anterior, es significativo señalar el elemento *proceso jurídico*, que se tendría que trasladar al desarrollo de un litigio frente un órgano jurisdiccional, y tendría que tenerse mayor cuidado, cuando se refiere a un procedimiento *contencioso* como es el caso de la naturaleza del juicio de nulidad.

Sumado a lo anterior, la real academia española permite disipar cualquier duda respecto la igualdad como un principio y como parte fundamental en el desarrollo de un juicio, estableciendo que es un “principio procesal que implica que todos los litigantes tengan las mismas oportunidades de actuación dentro del proceso, sin que ningún se encuentre en posición de inferioridad respecto de los demás”.⁸⁴

La anterior definición, es la que se encuentra más *acorde* en relación con la hipótesis planteada en el desarrollo del JCAF, porque el objetivo de hacer la distinción entre la igualdad positiva y la subjetiva, es porque la *igualdad desde un enfoque procesal, deberá llevar consigo ciertos elementos que pueden encontrarse en la hermenéutica jurídica a través de la aplicación de los principios que establece la propia CPEUM*.

Es oportuno señalar que también existen criterios por parte de la CADH, en relación con el debido proceso y la obligación del estado mexicano de promover y respetar los derechos humanos durante los juicios, pero antes, se debe advertir que la propia jurisprudencia de la SCJN, establece la *obligación de respetar y aplicar los criterios que emita la Corte Interamericana de derechos humanos*.

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE
INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES
VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS
SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA

⁸³ Marín García, Alfredo, “Igualdad Ante la Ley”, Economipedia.com, diciembre 2021, s.p., Disponible en: <https://economipedia.com/definiciones/igualdad-ante-la-ley.html>

⁸⁴ Real Academia Española, España, Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, Real Academia, España, Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/principio-de-igualdad-de-partes#:~:text=Proc.,inferioridad%20respecto%20de%20los%20dem%C3%A1s>.

PERSONA. – Los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte del litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1° constitucional, pues el principio pro persona obliga a los jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona. En cumplimiento de este mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: I) Cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; II) En todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y III) De ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos.⁸⁵

La jurisprudencia antes señalada, representa un criterio trascendental en la defensa de los derechos humanos de los particulares durante el desarrollo del JCAF.

⁸⁵ Tesis P/J. 21/2014, Seminario Judicial de la Federación, Décima Época, abril de 2014.

Se debe considerar, que, al existir una vinculación directa de la Corte Interamericana con las autoridades del estado mexicano, se debe tomar como punto de partida, a efecto de armonizar la LFPCA con los criterios sobre derechos humanos y con los principios de la CPEUM, siempre considerando la naturaleza de imparcialidad del contencioso, el principio de legalidad como base del derecho administrativo y la ponderación de los derechos humanos de los contribuyentes.

El principio pro persona tiene por finalidad, *garantizar la protección que más le favorezca a la persona durante el desarrollo de un procedimiento*, con ello, se debe procurar siempre seguir un procedimiento con apego a los derechos humanos respetando las garantías del debido proceso para poder tener una defensa eficaz durante el juicio.

La autora Ximena realiza un reconocimiento bastante significativo en relación al principio pro persona señalando lo siguiente:

El principio pro persona es un concepto complejo, mucho más amplio que la ponderación, que no se circunscribe al tema de las restricciones a los derechos humanos. Este principio tiene un impacto directo en la forma en que debe construirse el contenido y alcance tanto de los derechos humanos como de las obligaciones estatales. Para tales fines, el principio pro persona opera en la constitución del parámetro de control de actos de aplicación y normas secundarias, así como en el proceso de identificación de la interpretación más favorable de estas últimas. Asimismo, como ya se ha discutido, en algunos contextos el principio pro persona ha sido considerado como un criterio de solución de antinomias, incluso cuando éstas se presentan entre normas

constitucionales e internacionales de derechos humanos.⁸⁶

De lo transcrito en líneas anteriores, se desprende que el principio pro persona ayuda a proteger de manera efectiva a las personas, buscando siempre garantizar los derechos humanos de las misma conforme al artículo 1° y 14 de la CPEUM y 8 y 25 de la CADH, ya que finalmente, lo que se valora es garantizar un juicio donde las partes cuenten con los medios de defensa suficientes para poder llevar a cabo una defensa con los elementos del debido proceso ya señalados.

Recordar que en el JCAF cuando es parte del juicio la administración pública federal, puede llegar a darse el supuesto, de que la autoridad pueda comparecer más de una vez en el juicio y pueda existir duplicidad o hasta triples medios de defensa al alcance de las autoridades durante el desarrollo del juicio.

Es esencial que, una vez que el particular tramite el juicio de nulidad ante el TFJA, se garantice una protección *conforme los principios que se establecen en la CPEUM y en la CADH*, a efecto de estar en condiciones de llevar a cabo un juicio equitativo entre las partes, así como, tener un equilibrio en los medios de defensa procesales que establece la propia LFPCA.

El camino que se tiene que seguir derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, es promover y garantizar los derechos humanos independientemente si se trata del JCAF, donde la administración pública federal siempre tendrá el interés de confirmar su resolución, no se trata, simplemente de limitar los medios de defensa de las autoridades, el TFJA deberá garantizar que tanto la autoridad como el particular, cuenten con las semejantes oportunidades procesales de defensa conforme el principio del debido proceso e igualdad entre las partes.

⁸⁶ Medellín Urquiaga, Ximena, *Principio pro persona*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013, p. 80.

Asimismo, tanto los criterios del TFJA y la LFPCA tienen que comenzar a tener un sentido más favorable a la protección de los derechos humanos independientemente de que la otra parte sea la autoridad, es decir, se tiene que valorar *el alcance que tiene el artículo primero de la constitución*, que busca *armonizar los procedimientos conforme los derechos humanos*, y cuando exista una violación evidente como es el caso del juicio de nulidad y la LFPCA, se tiene que recurrir a la aplicación de un tratado internacional como podría ser el caso del artículo 8 primer párrafo de la CADH que señala:

Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones del orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter.⁸⁷

Por lo tanto, el TFJA está obligado a desarrollar un juicio *ecuánime*, donde las partes que integren el juicio, deberá que garantizarse *primero equidad entre las personas que comparecen en el juicio* entre autoridades integrantes de la administración pública federal y particulares, *segundo imparcialidad en los medios de defensa procesales que señala la LFPCA* conforme al artículo 1° de la constitución, el 8 de la convención y conforme la interpretación que ha hecho la SCJN en relación al principio pro persona.

Para darle mayor contundencia a lo señalado por la convención, es sustancial señalar el concepto de *imparcial*, el cual tiene hasta tres excepciones según la Real Academia Española: “1. Que juzga o procede con imparcialidad, 2. Que

⁸⁷ Organización de los Estados Americanos, *op. cit.*, p. 10.

incluye o denota imparcialidad, 3. Que no se adhiere a ningún partido o no entra en ninguna parcialidad.”⁸⁸

Es cierto que la relación entre el término imparcial con los *principios de igualdad entre las partes y el debido proceso*, actualmente en el desarrollo del JCAF no están siendo garantizados conforme los derechos humanos de los particulares, teniendo como consecuencia juicios inequitativos o con herramientas jurídicas superiores en favor de la autoridad, como es el caso de las autoridades coordinadas.

Ahora bien, también es de suma trascendencia en la presente investigación, señalar cuales son los criterios que tiene la CADH en relación con la obligatoriedad del estado mexicano de promover los derechos humanos, el debido proceso y la igualdad entre las partes.

Como segundo ejercicio, se analizarán los criterios más sobresalientes formulados por la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Caso Velásquez Rodríguez vs Honduras.

166. La segunda obligación de los Estados Partes es la de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos reconocidos en la Convención a toda persona sujeta de su jurisdicción. Esta obligación implica el deber de los Estados Partes de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifieste el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos. Como consecuencia de esta obligación los Estados deben prevenir, investigar y sancionar toda violación de los

⁸⁸ Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 23. ed., España, Disponible en: <https://dle.rae.es/imparcial>

derechos reconocidos por la Convención y procurar, además, el restablecimiento, si es posible, del derecho conculcado y, en su caso, la reparación de los daños producidos por la violación de los derechos humanos.

167. La obligación de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos no se agota con la existencia de un orden normativo dirigido a hacer posible el cumplimiento de esta obligación, sino que comparte la necesidad de una conducta gubernamental que asegure la existencia, en la realidad, de una eficaz garantía del libre y pleno ejercicio de los derechos humanos.⁸⁹

La naturaleza jurídica del JCAF, es resolver las controversias entre la administración pública federal y los particulares, pero además de configurarse como una relación contenciosa administrativa, también se trata de una relación de *derecho*.

Una relación de derecho, tiene como consecuencia que *las partes* tengan garantizadas las herramientas legales suficientes para poder llevar una defensa eficaz durante el desarrollo del juicio, sin importar que sea parte del procedimiento contencioso la administración pública federal.

Tienen un valor muy significativo los criterios que ha emitido la CADH, porque derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, *la jurisprudencia supranacional de la convención tiene que ser obligatoria en el sistema jurídico mexicano incluyendo el JCAF seguido ante el TFJA*.

Se debe reflexionar sobre la armonización de los criterios en materia de derechos humanos y su aplicación en el juicio contencioso, ya que como se ha analizado en diversos apartados de la presente investigación, a través de la opinión de

⁸⁹ Velásquez Rodríguez vs. Honduras. Fondo. Sentencia del 29 de julio de 1988. Serie C, num., 4 párrafos 166 y 167.

diversos autores o la propia legislación, el particular en la mayoría de las ocasiones se puede encontrar en una evidente desventaja procesal en el desarrollo del juicio de nulidad.

Cuando los particulares tienen un trato inequitativo en la configuración de las partes, y en los medios de defensa procesales que tienen a su alcance durante el juicio, *se tendrá que ver reflejado en una violación de derechos humanos y se deberá señalar que por lo menos en el JCAF regulado por la LFPCA, no se están cumpliendo las condiciones más favorables para garantizar los derechos humanos de los contribuyentes.*

Por ello, la trascendencia de *armonizar la LFPCA* estableciendo principios que permitan garantizar procedimientos más equitativos, donde se vean favorecidas *las formalidades esenciales del procedimiento a través de los principios que reconoce la propia constitución*, independientemente si se trata de una *relación jurídica contenciosa entre la administración pública federal y los particulares*, *se tiene que dar mayor certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes a través de los criterios que ha emitido la propia CADH.*

Casos comerciantes vs Colombia.

28. De acuerdo con el contexto de aplicación de la Convención y el objeto y fin de la misma, las normas relativas al procedimiento se deben aplicar con base en un criterio de razonabilidad, pues de lo contrario se ocasionaría un desequilibrio entre las partes y se comprometería la realización de la justicia. Tal como lo indica la corte, en la jurisdicción internacional lo esencial es que se preserven las condiciones necesarias para que los derechos procesales de las partes no sean disminuidos o desequilibrados y para

que se alcancen los fines para los cuales han sido diseñados los distintos procedimientos.⁹⁰

La CADH, tiene un punto bastante relacionado con la argumentación del principio de igualdad entre las partes, refiriendo que la finalidad es que las partes cuenten con los medios procesales con condiciones de plena *igualdad*, el criterio de igualdad, tiene que tener un alcance más allá de un requisito formal durante los procedimientos, por lo menos en el contencioso administrativo federal.

Garantizar condiciones de igualdad tanto en los medios de defensa procesales como en la configuración de las partes, ayuda a regular que no exista una doble o hasta triple contestación de demanda, por ejemplo, se verá reflejado en tribunales realmente comprometidos con *ponderar los derechos humanos de los contribuyentes, independientemente de que sea parte del juicio varias autoridades de la administración pública federal.*

El restringir medios de defensa al alcance de las autoridades que pueden intervenir en el juicio, que no tendría que comparecer más de una, *no se tendría como resultado, menoscabar, dañar o estropear la defensa de aquellos asuntos seguidos ante el TFJA, ya que no se está limitando el derecho de defensa en el juicio, simplemente se trata de restringir que existan prácticas violatorias de derechos humanos de los contribuyentes.*

Casos Radilla Pacheco vs Estados Unidos Mexicanos.

339. En relación con las prácticas judiciales, este Tribunal ha establecido en su jurisprudencia que es consciente de que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención

⁹⁰ 19 comerciantes vs. Colombia. Excepción preliminar. Sentencia de 12 de junio de 2002. Serie C, num., 93, párrafo 28.

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 mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto fin, que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, 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. 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, interprete última de la Convención Americana ⁹¹

El caso Radilla Pacheco, tiene un gran peso como uno de los antecedentes más importantes vertidos entre el Estado mexicano y la convención, es uno de los casos más importantes que tuvieron impacto en la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos y la relación con el mandato que tiene la anterior jurisprudencia de obligatoriedad.

México al encontrarse ligado a la CADH, se ve *obligado a promover y garantizar los derechos humanos en todo el sistema jurídico mexicano, sin distinción de órganos jurisdiccionales, ya que como lo establece la propia constitución, es una obligación de todas las autoridades promover, respetar y garantizar los derechos humanos, incluidas las materias fiscal y administrativa.*

El problema que se tiene en el JCAF, es que no se termina por relacionar y garantizar que TFJA cumpla con los criterios de la propia CADH, ya que todavía

⁹¹ Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009. Serie C, núm., 209, párrafo 339.

se pueden identificar ciertas prácticas y procedimientos donde la administración pública tiene mayores ventajas/privilegios durante la sustanciación del juicio.

La ruta que se tiene que seguir sobre el contencioso administrativo federal en México, es *armonizar el procedimiento con los criterios de la propia convención*, procurando siempre, garantizar procedimientos donde no se vulneren los derechos humanos de los contribuyentes independientemente si es parte la administración pública federal.

Aunado lo anterior, la propia Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sí contempla literalmente ciertos elementos propios sobre la naturaleza del contencioso, como es la importancia de un tribunal autónomo para emitir sus fallos fundamentado desde la propia constitución, además establece ciertos criterios a los que se deberá apegar el TFJA como son:

“Las resoluciones que emita el Tribunal deberán apegarse a los principios de legalidad, máxima publicidad, respeto a los derechos humanos, verdad material, razonabilidad, proporcionalidad, presunción de inocencia, tipicidad y debido proceso”⁹²

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ayuda a identificar la naturaleza que tiene el propio tribunal y el contencioso administrativo federal, pero también, es un apoyo para precisar la competencia del tribunal, sumado a la integración del Tribunal desde una perspectiva jerárquica donde se especifica la organización de las salas regionales y sala superior, así como, identificar las atribuciones de cada una.

Es menester, el reconocimiento en la Ley Orgánica de *principios, derechos humanos y debido proceso*, evidentemente se refiere a que el TFJA se encuentra obligado a garantizarles y promoverlos cada uno de estos elementos, sin embargo, cuando se hace referencia a la LFPCA no se encuentran establecidos explícitamente el reconocimiento a dichos principios, si bien es cierto, la Ley

⁹² H. Cámara de Diputados, Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, Cámara de Diputados, 2016, p.1, Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOTFJA.pdf>

Orgánica si los menciona, la realidad es que en la praxis del TFJA, la sustanciación del procedimiento se sujeta a lo que establece la LFPCA donde no se encuentra una armonización con los principios señalados en la propia ley.

En ese orden de ideas, se tiene por consecuencia que independientemente del reconocimiento de la Ley Orgánica, en la LFPCA existen ciertos elementos y artículos, que en la manera en cómo se encuentran redactados permiten una violación tanto al principio de igualdad entre las partes como al debido proceso legal.

Sí bien es cierto, el criterio de la CADH hacer referencia al poder judicial, esto no quiere decir que el *TFJA* no esté obligado a promover los derechos humanos ya que la esencia del *TFJA* no forma parte del poder judicial, los Tribunales de Justicia Administrativa en México están dotados de plena autonomía, así que, la *autonomía del tribunal*, es una parte fundamental para resolver las controversias entre el poder público y los particulares, caso contrario el estado a través de estos tribunales sería juez y parte en la solución de controversias entre autoridad y particular.

Independientemente de la autonomía de los Tribunales de Justicia Administrativa en México y su exclusión del poder judicial, no tiene razón alguna para no valorar por la protección de los derechos humanos de los contribuyentes y por no aplicar los criterios de la CADH, de ahí el valor jurídico que tiene el artículo 1º de la CPEUM, ya que permite obligar también a los Tribunales de Justicia Administrativa en este caso, a través del juicio de nulidad, a promover y garantizar los derechos humanos de los particulares durante el desarrollo del procedimiento.

Los autores Alfonso Nava Negrete y coordinadores, tienen una postura similar en relación al poder judicial y el hoy llamado *TFJA*, diciendo “sería un grave error que provocaría un severo retroceso, bajo la apariencia de modernidad y pureza del principio de la división de poderes, la desaparición del Tribunal Fiscal de la Federación para ser asumida su competencia por el poder judicial de la

federación”.⁹³ Lo que hoy en día se vería reflejado en una violación evidente a los derechos humanos, porque la naturaleza del contencioso administrativo federal, *es verificar a través de un órgano jurisdiccional autónomo e independiente si realmente la autoridad no está cometiendo un exceso sobre los contribuyentes.*

Ahora bien, el tema de armonizar la legislación nacional con los criterios de la CADH, y que pueda reflejarse en procedimientos más apegado a los principios de la propia constitución no es algo nuevo, son varios los autores que coinciden en el tema de limitar los privilegios de la administración pública federal en los procedimientos contenciosos.

Sumado a que la reforma de 2011 en materia de derechos humanos, *es verdaderamente notorio que no ha tenido el suficiente impacto por lo menos en el juicio de nulidad ante el TFJA*, donde en varios procedimientos los contribuyentes se pueden ver vulnerados en los medios de defensa procesales o bien, en ciertos procedimientos donde la autoridad puede subsanar las omisiones de la resolución que emitió como es el caso de la *nulidad para efectos.*

Es el caso donde la expositora y ex secretaria de acuerdos del TFJA, de la Sala Regional Pacífico Centro, Ma Constanca Carmona Calderón, durante el V congreso internacional de derecho fiscal, *señala la problemática del contencioso administrativo federal en relación con los derechos humanos* señalando lo siguiente.

El artículo 2 de la CASH obliga a que nuestro país modifique o desarrolle todos los derechos que están previstos en los tratados internacionales para que pueda existir concordancia entre la normativa nacional con la supranacional.

Problemas dentro de la justicia administrativa que es violatorio de derechos humanos son: sentencias de

⁹³ Nava Negrete, Alfonso, *et al.*, *Justicia Administrativa en México y en Iberoamérica*, México, Fundap, 2001, p. 5.

nulidad para efectos que es cuando una resolución impugnada carece de fundamentación y motivación la nulidad que declara el tribunal es nulidad para efectos para reponer el procedimiento o la autoridad emitida una nueva resolución.

Otro problema en el ámbito administrativo es el recurso de queja que pretende que sea idóneo para que se cumplan las determinaciones del tribunal ya que no establece sanciones a los funcionarios que incumplen con las sentencias del tribunal más que sanciones multa y dar vista al órgano interno de control.⁹⁴

El tema del contencioso administrativo federal al amparo de verificar si realmente se están garantizando los derechos humanos de los contribuyentes, es un tema fundamental para eliminar aquellos privilegios procesales que tiene la administración pública, y lograr un equilibrio *de derecho* entre las autoridades y los particulares.

La legislación nacional que en este caso es aplicable al contencioso, es la LFPA, en la cual se contemplan los términos y requisitos de fondo y forma del juicio contencioso, *se tendrá que armonizar dicha ley con lo establecido en los tratados internacionales y promover los derechos humanos conforme el artículo 1° de la constitución*, así como, garantizar la aplicación de principios para que los contribuyentes cuenten con una mejor defensa.

Es importante, que el legislador mexicano comprenda que se le están otorgando a las autoridades demasiadas herramientas que pueden verse reflejadas en una violación grave de derechos humanos, donde los contribuyentes, no pueden tener a su alcance ningún medio de defensa al momento que se aplica una

⁹⁴ V Congreso Internacional de Derecho Fiscal [archivo de video] You Tube. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=YaRc7PnfP3U>

sanción como pudiera ser el congelamiento de cuentas bancarias que vemos en la *praxis* del juicio de nulidad.

No se está cumpliendo con la naturaleza propia del contencioso administrativo, porque no debería de ser hasta el amparo para que el TFJA realice un ajuste a las medidas dictadas o bien a la violación de derechos durante el procedimiento, el propio TFJA, tiene que empezar a enfocarse más en el impacto que tienen estas violaciones procesales sobre el contribuyente y aplicar los tratados internacionales, el principio pro persona, los principios de la constitución, la jurisprudencia nacional y supranacional, *pero en favor de garantizar los derechos humanos durante el JCAF*.

4.2 Análisis de exposición de motivos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Cada una de las normas tiene su propio objetivo sobre el tema el cual se está regulando, para los efectos de la presente investigación, se debe conocer la naturaleza jurídica y analizar la exposición de motivos de la LFPCA

Además, es imprescindible examinar las reformas que ha tenido la LFPCA desde su entrada en vigor, haciendo principal énfasis, en la transformación o ajuste que debió tener derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos en relación con el JCAF.

La exposición de motivos, son las consideraciones que se tuvieron a bien para expedir una la LFPCA, en este caso, una ley que regulará el desarrollo del procedimiento contencioso administrativo seguido ante el TFJA, señalando, desde la competencia del Tribunal, hasta los requisitos de fondo y forma que deben seguirse durante el juicio contencioso federal.⁹⁵

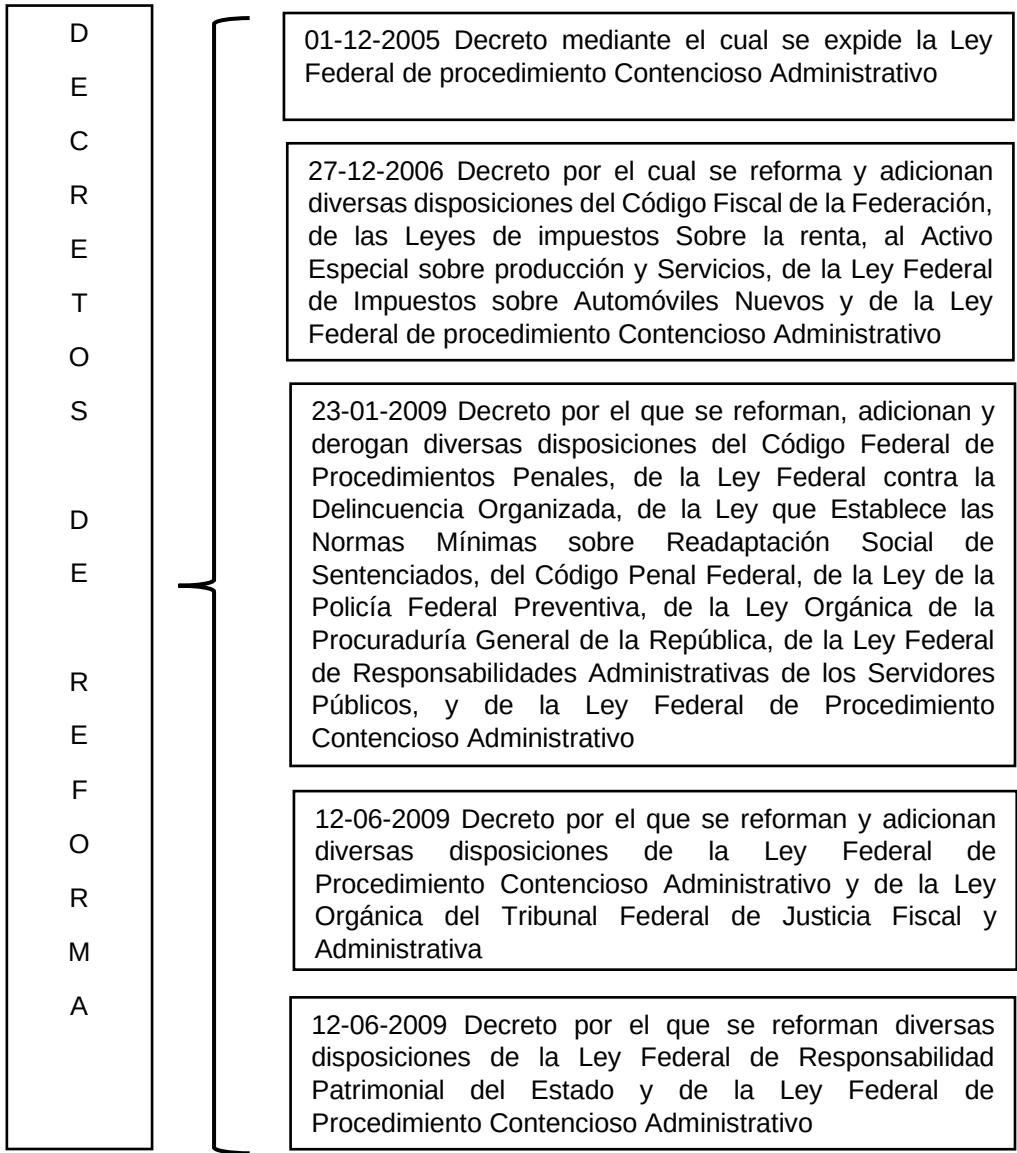
Hasta la fecha, la LFPCA sigue siendo el cuerpo normativo principal donde se apoya el desarrollo del juicio contencioso, por lo que, tomando en consideración

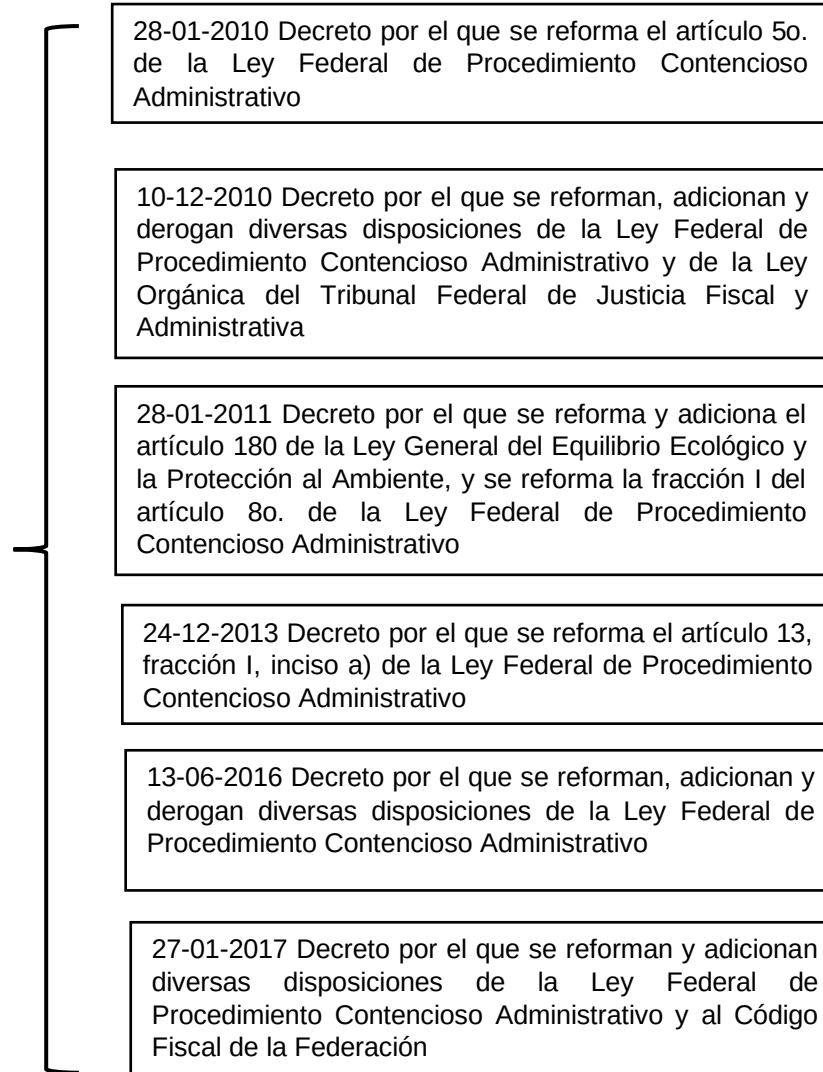
⁹⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Minuta de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, SCJN, 2005, Disponible en: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=HpCAHI9wwarDa35+atpIYZACCBsRtzrF+JJHPzoo4RKKA/Ik4OeukOLcjAYzwsV6+YIpDK/J3fDmrfMUWFPg==>

los diez decretos de reforma que ha tenido hasta la fecha, se procederá a realizar un análisis de la transformación principalmente en tres temas: El artículo 3 que establece las partes del juicio, los medios de defensa procesales y la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos.

Por medio de la siguiente figura, se puede observar los diferentes decretos que se han emitido sobre reformas a la Ley federal de procedimiento Contencioso Administrativo hasta el día de hoy.

Figura 14. Recopilación de reformas de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.





Fuente: H. Cámara de diputados, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, H. Cámara de Diputados, 2005 – 2017, Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca.htm>

Derivado del análisis de los decretos de reforma que ha tenido la LFPCA, se pueden resaltar que, a partir de la reforma de 2010, durante el juicio contencioso administrativo federal, empezaron haber cambios en la manera de desahogar ciertas actuaciones, por ejemplo, mediante el decreto de 10 de diciembre de 2010, se implementó el boletín electrónico, esto para ir haciendo uso de las Tics y que ahora el medio de comunicación oficial sea a través de dicho boletín.

El uso de boletín electrónico, así como del correo para recibir notificaciones, son requisitos de forma, obligatorios hoy en día para tramitar el juicio contencioso administrativo federal, sin embargo, en dicha reforma no hubo un cambio sustancial en el artículo 3, en los medios de defensa procesales y mucho menos en la reforma de 2011 por no ser acorde a tiempos que la anterior reforma.⁹⁶

Durante el año de la reforma de 2011 en materia de derechos humanos, tampoco tuvo un cambio en relación a los tres elementos que tienen relación con la problemática del presente trabajo, el único cambio que se dio durante el año de la reforma fue la reforma sobre el artículo 8° en relación con la improcedencia del juicio de nulidad.⁹⁷

En cuanto al decreto de 24 de diciembre de 2013, si tiene relación indirecta con los medios de defensa procesales, ya que se reformó el artículo 13, fracción I, inciso a) de la LFPCA, en relación con cuándo surte efectos la resolución impugnada, lo que se determinará conforme a la ley aplicable.

El cambio que tiene el artículo 13, si representa un cambio porque se verá reflejado en el cómputo para la presentación de la demanda, es decir, el término puede variar dependiendo de la ley que dio origen al procedimiento, más que ser una reforma en relación con derechos humanos o con el artículo 3, sí ayuda a eliminar laguna de ley en relación con el término para la interposición de la demanda, lo que conlleva en otorgar mayor certeza y seguridad jurídica a la parte actora principalmente quien es donde va recaer el cambio de dicho artículo.⁹⁸

⁹⁶ Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, DOF, 2010, pp. 1-10, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref06_10dic10.pdf

⁹⁷ Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforma y adiciona el artículo 180 de la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, y se reforma la fracción I del artículo 8 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, DOF, 2011, p. 1, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref07_28ene11.pdf

⁹⁸ Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforma el artículo 13, fracción I, inciso a) de la Ley Federal de procedimiento Contencioso Administrativo, México, DOF, 2013, p. 1, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref08_24dic13.pdf

En el decreto de 13 de junio de 2016 tampoco se dio un cambio en relación con la reforma de 2011 sobre derechos humanos o con el artículo 3 de la ley, aun así, sí se dieron bastantes cambios en relación con algunos requisitos de fondo y forma del JCAF.

Dentro de los cambios importantes, tiene que ver el aviso electrónico antes del boletín jurisdiccional, donde las partes una vez que son notificados vía aviso electrónico, ya saben que la notificación de la contestación de demanda, o algún acuerdo del tribunal se realizará por medio de boletín jurisdiccional, sin duda alguna, el uso de la tecnología ayuda a ser más eficaces los tiempos y disminuir el margen de ilegalidad por una notificación personal mal realizada.

De igual manera, se redujo el plazo para la presentación de la demanda, donde anteriormente eran 45 días hábiles de plazo para la presentación de la misma, por lo que ahora, el término será de 30 días siguientes en el que surta efectos la notificación de la resolución impugnada, de ahí la trascendencia que tiene en el juicio contencioso, la demanda y contestación de la misma, es importante señalar que, el acotamiento del término se dio tanto para la parte actora como para la demandada.

De igual forma, se realizó la distinción en base al salario mínimo, sobre la tramitación del juicio contencioso por la vía tradicional o bien por vía sumaria, donde la diferencia además de la cuantía, son los términos para el desarrollo del mismo, donde la vía sumaria se trata de un juicio más corto.

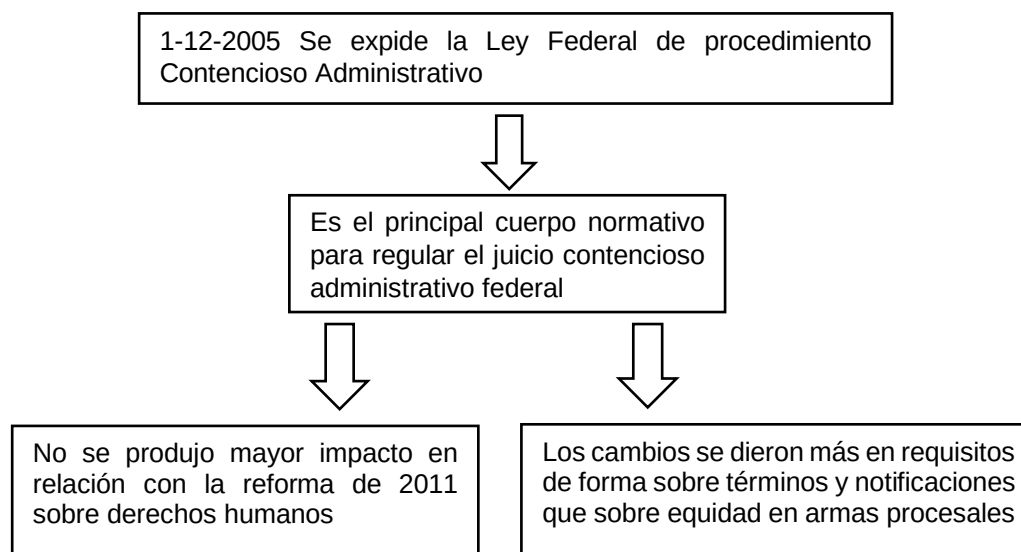
Finalmente, el término que tiene el magistrado del Tribunal para emitir su sentencia definitiva, la cual no rebasa los 10 días hábiles una vez que se tenga por cerrada la instrucción del juicio, salvo que se haya ejercido la facultad de atracción en casos especiales de competencia de la Sala Superior.⁹⁹

⁹⁹ Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforman, adiciona y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de procedimiento Contencioso Administrativo, México, DOF, 2016, p. 1-8, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref09_13jun16.pdf

Por último, el decreto de 27 de enero de 2017, es la última reforma realizada a la LFPCA, en este último decreto, el principal cambio que se dio, fue en relación con el juicio de resolución exclusivo de fondo, el cual se regirá conforme el juicio contencioso administrativo federal, pero siempre tomando en consideración los principios de oralidad celeridad, se limita únicamente a resoluciones definitivas que deriven de ejercicios de facultades de comprobación del artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación.¹⁰⁰

Como se puede observar en la siguiente figura, desde la promulgación de la LFPCA en el año 2005 y una vez analizadas las reformas de la misma ley, es evidente que el artículo 3 no ha tenido ninguna transformación, lo cual tiene como consecuencia que se siga tolerando la doble o hasta triple comparecencia de autoridades en contra de un particular.

Figura 15. Nula transformación del artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.



Fuente: Elaboración propia con H. Cámara de diputados, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, *op. cit.*, 2005-2017.

¹⁰⁰ Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, México, DOF, 2017, p. 1-5, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref10_27ene17.pdf

Por lo tanto, el impacto que debió tener la reforma de 2011 en la LFPCA realmente no tuvo mayor trascendencia en representar un trato equitativo sobre los contribuyentes, los principios que se encuentran en la constitución como la igualdad entre las partes y el debido proceso, no han tenido el suficiente peso para lograr juicios más enfocados en los derechos humanos.

Considerar que hay una armonización de la LFPCA con la Constitución o la CADH todavía se ve lejos en el juicio contencioso, si bien, el artículo 1° de la carta magna establece la obligación de promover y garantizar los derechos humanos por parte de todas las autoridades, la realidad es que dicho principio quiebra dentro del JCAF.

4.3. Derecho comparado. El caso de España y Argentina

Durante el desarrollo de la presente investigación, *el contencioso administrativo*, ha tenido una gran relevancia partiendo desde su fundamento constitucional en México, hasta la problemática que se tiene en relación a la *praxis* durante el juicio de nulidad frente al TFJA.

Como parte del análisis de derecho comparado, se tiene que estudiar ¿Cómo se encuentra *el contencioso administrativo* y la relación *contenciosa* entre la administración pública y los particulares? Se analizarán diversos criterios de diferentes autores, específicamente de países como España y Argentina, a efecto de comparar, si la naturaleza del contencioso administrativo varía o simplemente existen ciertas similitudes en la forma de resolver las controversias entre el *Estado y los gobernados*.

Derecho comparado en España

Como un primer acercamiento a la materia contenciosa administrativa, el autor Eduardo García, describe cómo ha sido el cambio de paradigma, en el sentido de dejar de ser un recurso objetivo para tutelar ahora un verdadero derecho subjetivo, logrando así un cambio sustancial.

El recurso contencioso-administrativo ha dejado de concebirse como un instrumento en defensa de la legalidad benévolamente confiada a los ciudadanos y que concluía con el supuesto más favorable, con un pronunciamiento abstracto de nulidad, del cual el recurrente no podía extraer un verdadero derecho a obtener directamente un beneficio propio, ni tampoco un ulterior auxilio judicial para llegar a conseguirlo en el terreno de los hechos. Este instrumento procesal ha pasado a ser ahora, por de pronto, un verdadero derecho subjetivo y fundamental, nada menos, en cuanto a garantizando en un tratado internacional de garantías, el pedir justicia al juez para la protección de un derecho material concreto.¹⁰¹

Si bien en capítulos anteriores ya se señaló la diferencia que existe entre un recurso administrativo y el contencioso administrativo federal en México, es significativo, establecer el alcance que pueden tener los medios de defensa y sus elementos en otros países, ya que ambos tienen por objetivo proteger los intereses de los particulares y no dejar en estado de indefensión a los gobernados frente al poder público.

Asimismo, la Real Academia Española describe algunos elementos importantes que van acompañados en la demanda dentro de la relación contenciosa señalando como es “es el escrito de la parte actora, que debe presentar en un plazo determinado normalmente veinte días tras serle entregado el expediente administrativo, exponiendo separadamente los hechos, los fundamentos jurídicos

¹⁰¹ García de Enterría, Eduardo, *Las Transformaciones de la Justicia Administrativa: de Excepción Singular a la Plenitud Jurisdiccional. ¿Un Cambio de Paradigma?*, Pamplona, Thomson Reuters, 2007, pp. 131 y 132.

y las pretensiones, proponiendo prueba si lo considera necesario y acompañando los documentos que considere pertinentes.”¹⁰²

En el sistema jurídico español, para asimilar la relación de derecho entre *autoridad y particular*, existe también, la figura del *contencioso administrativo*, la cual se encarga de regular las controversias entre la autoridad que es el *Estado mismo* y los particulares.

De las características principales que se observan en este tipo de procedimientos, es que cuando se promueve la demanda ante el órgano jurisdiccional competente el peso que tiene *la demanda* es de suma importancia durante el desarrollo del procedimiento, porque permite fundamentar y argumentar la violación de derechos que se tiene, en relación con el acto que emitió la autoridad.

Respecto el valor jurídico que tiene la demanda en el procedimiento, el autor Ricardo de Vicente Domingo menciona:

La demanda constituye un sistema bien trabado de relaciones entre sus distintos elementos inspirados por ese propósito fundamental de obtener una sentencia favorable, para lo que se requiere que cada uno de ellos colabore a la consecución de este fin: unos hechos bien organizados y acreditados que muestren que ese acaecimiento o acaecimientos de la vida real sustentan la causa de pedir de la demanda; unos fundamentos jurídicos que reflejen adecuadamente la causa jurídica que justifica las pretensiones: los motivos de impugnación que desarrollan y justifican las infracciones al ordenamiento jurídicos de la actividad impugnada; y unas pretensiones que sean como la

¹⁰² Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, España, Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/demanda-en-el-procedimiento-contencioso-administrativo>

conclusión de las premisas anteriores: la invalidez del acto y en su caso el reconocimiento de situación jurídica individualizada.¹⁰³

La presentación de la demanda en relación con el contencioso administrativo en México, tiene un valor bastante significativo, ya que es donde se establecen los argumentos y fundamentos de derecho, o también llamados *conceptos de impugnación*, donde se señalarán, los principios que han sido transgredidos y cuál de los derechos fundamentales no ha sido garantizado por la autoridad.

La demanda en el juicio de nulidad ante el TFJA, es la única oportunidad que tienen las partes para presentar pruebas, salvo que se trate de una prueba superveniente, la importancia de darle un peso verdaderamente significativo a la demanda, representa un punto de partida para poder llevar a cabo una adecuada defensa en el contencioso administrativo.

También, el autor Javier García hace mención al trámite de audiencia durante el procedimiento administrativo sancionador, que tiene una relación de fondo directa con el contencioso administrativo señalando que:

En los procedimientos sancionadores evidentemente el trámite de audiencia que se ha de materializar en diversos momentos del procedimiento es expresión del derecho fundamental a la defensa y adquiere una dimensión superior, de forma que el tratamiento de su omisión no corresponde a la regla general prevista en el artículo 48.2 de la propia ley 35/2015 sino que debe ser abordada primariamente como la lesión de un derecho fundamental y desde la perspectiva de la indefensión producida. Ello no significa, sin embargo, que siempre vaya tener un valor invalidante dado que la indefensión producida no siempre será real o

¹⁰³ De Vicente Domingo, Ricardo, *La Demanda en el Proceso Contencioso Administrativo*, España, Thomson Reuters, 2016, pp. 20 y 21.

material, pero cuando lo tenga traerá como consecuencia no la mera invalidez sino la nulidad de pleno derecho.¹⁰⁴

La garantía de audiencia que hace referencia el autor, es equiparable con el debido proceso en México, en el sentido de que las partes que integran el procedimiento contencioso o *procedimiento administrativo sancionador*, deben contar con los suficientes medios de defensa procesales a su alcance para no dejar en estado de indefensión a las partes.

Aunado lo anterior, existe una relación con lo que menciona el autor, al referirse al derecho de audiencia como un *derecho fundamental*, tomando en consideración lo que representa el debido proceso en México, tiene que tener un peso equiparable al concepto de derechos humanos reconocido por los principios de la constitución y por los tratados internacionales de los que México forma parte.

La ambigüedad que se tiene en el contencioso administrativo, es que no existe un equilibrio entre la administración pública federal y los particulares durante la configuración de las partes que integran el juicio y el desarrollo de las etapas procesales del procedimiento, lo que resulta pernicioso en los derechos humanos de los contribuyentes, el autor Manuel Carrasco, alude respecto el reconocimiento de la igualdad en el proceso lo siguiente:

El propio tribunal constitucional afirma que el derecho a un proceso con todas las garantías del artículo 24.2 de la Constitución apunta preferentemente a las llamadas garantías procesales, mientras que el derecho a la tutela judicial establece una garantía previa al proceso.

¹⁰⁴ García Luengo, Javier, *Las Infracciones Formales como Causa de Invalidez del Acto Administrativo un Estudio Sobre el Artículo 48.2 de la Ley 39/2015*, España, Iustel, 2016, p. 148.

Sin embargo, el criterio anterior quiebra en el momento en que se repara en que el art. 24.1 CE incluye también, dentro del derecho a la tutela judicial efectiva, la prohibición de sufrir indefensión. Por una parte, resulta difícil escindir garantías tales como el derecho a la defensa, a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulado y a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, reconocidas expresamente dentro del art. 24.2 CE, de la garantía frente a la indefensión que recoge el art. 24.1 CE. Por otra parte, si la esencial de la garantía frente a la indefensión es la de asegurar la igualdad de armas en el proceso, parece claro que el respeto de los derechos citados constituye una condición imprescindible para evitar la generación de situaciones de indefensión en el proceso.¹⁰⁵

La propia Constitución Española justifica el concepto de *igualdad de armas en el proceso*, con el objetivo de que las partes se encuentren en un equilibrio de medios de defensa procesales y así asegurar una defensa íntegra durante el procedimiento.

Cuando no se garantiza un equilibrio en los medios de defensa, el resultado que trae aparejado, es dejar en estado de *indefensión a las personas*, en el caso del JCAF, se tendrá que garantizar una *igualdad* en las partes que van a comparecer durante el juicio y en los medios de defensa procesales durante su sustanciación.

Aunado lo anterior, el autor Prudencio Moreno, se refiere al tribunal de lo contencioso, como un *medio de control* para que pueda existir un equilibrio en las sanciones que este emita, marcando lo siguiente:

¹⁰⁵ Carrasco Durán, Manuel, *El Derecho a la Tutela Judicial Efectiva sin Indefensión*, Pamplona, Thomson Reuters, 2018, pp. 60 y 61.

La exigencia de un recurso de plena jurisdicción implique que, cuando ante Administración no se cumplan las garantías del proceso equitativo, el Tribunal contencioso deberá ser competente para examinar la debida adecuación entre la infracción y la sanción. Desde la sentencia *Le Compte*, sabemos que la existencia de un recurso ante un Tribunal presupone la competencia de éste para examinar una cuestión típicamente discrecional como la de determinar si existe proporcionalidad entre la falta y la sanción.¹⁰⁶

La finalidad de los tribunales de lo contencioso es buscar un equilibrio jurídico entre la administración pública y los particulares, estableciendo un *control* sobre el poder público a efecto de que no exista una *sanción desproporcionada* para los ciudadanos.

Al referirse al término *contencioso*, consecuentemente se refiere a la controversia que existe entre el Estado y los particulares derivado de una relación de derecho, ahora bien, la finalidad de una figura como el *contencioso administrativo*, es ajustar a las partes ante un tribunal *imparcial* donde cuenten con los medios de defensa suficientes para desarrollar su defensa.

En relación con el contencioso administrativo en México, este se limita a los Tribunales de Justicia Administrativa, los cuales *constitucionalmente se encuentran facultados de plena autonomía durante el procedimiento y al momento de emitir la sentencia definitiva*, se trata entonces, de un tribunal *imparcial*, accedidos para resolver las controversias entre la administración pública federal y los contribuyentes.

Derecho comparado en Argentina

¹⁰⁶ Moreno Trapiella, Prudencio C., *Convenio Europeo de Derechos Humanos y Contencioso-Administrativo Español*, Madrid, Marcial Pons, 2012, p. 199.

El nacimiento del término del contencioso administrativo, proviene de directamente desde Francia a partir de la revolución francesa, pero dicho término, no se refería propiamente a una herramienta jurídica encargada de regular las controversias entre la administración pública, su finalidad no tenía nada que ver con el contencioso administrativos que entendemos hoy, según Bartolomé Fiorini describe la evolución del término contencioso-administrativo.

La expresión contencioso-administrativo procede de la revolución francesa. No fue utilizada por el derecho romano, ni conocida por los juristas de siglos anteriores a la revolución francesa y, sin embargo, tiene vigencia en los países de cultura latina y algunas naciones del sudeste de Europa.

La expresión contencioso-administrativo expresa una contradicción, que sólo se justifica por los motivos que concurrieron en su origen, pues se pretendía para la administración de funciones como la de la justicia. Esta palabra, tan contradictoria, pudo adaptarse a una época en que la actividad de la administración pública desconocía la disciplina del derecho administrativo. Es un término del pasado que no puede justificarse con la moderna teoría jurídica sobre las actividades de la administración pública.¹⁰⁷

El autor es muy específico cuando menciona que no existía verdaderamente una relación entre el término contencioso administrativo con la rama del derecho administrativo, hoy en día, la influencia que ha tenido este término al referirse como un medio de control del poder público es bastante significativa tanto para Argentina como México, para que los particulares puedan tener acceso a un medio de defensa procesal independiente del Estado.

¹⁰⁷ Fiorini, Bartolomé A., *Qué es el Contencioso*, 2da ed., Argentina, Abeledo-Perrot, 2006, p. 65.

La esencia del contencioso administrativo es otorgar certeza y seguridad jurídica a los gobernados frente las actuaciones del poder público, y la influencia de este término de origen francés, tiene influjo sobre buena parte de Europa y gran parte de América latina, incluyendo países como México, Argentina, Venezuela, Costa Rica entre otros, no ha sido fácil la tarea de limitar el poder público mediante un tribunal imparcial que restrinja la actuación del Estado, tal como plantean Jesús González y Juan Cassagne al referirse a la complejidad del control mencionado:

Nunca ha sido tarea fácil en el mundo la de controlar el ejercicio del poder público cuando se afectan derechos de los ciudadanos. Tuvieron que transcurrir muchos siglos hasta haberse podido consolidar sistema que impidieran, con una mínima eficacia, el desborde de la actividad administrativa y legislativa del cauce del derecho y la justicia.¹⁰⁸

El contencioso administrativo, representa el medio de defensa más efectivo para impugnar resoluciones emitidas por parte de la administración pública, se trata de un tribunal que puede revisar la legalidad de las resoluciones administrativas y proteger a los ciudadanos a través de un *procedimiento imparcial*, que busca resolver las controversias surgidas entre el Estado y los particulares.

El término contencioso se refiere a la disputa legal que existe entre la autoridad y los particulares, cuando se tiene una relación contenciosa en un juicio, es imprescindible garantizar procedimientos que apego a los derechos humanos, donde el órgano jurisdiccional se guíe conforme los principios como la igualdad entre las partes y el debido proceso.

Conjuntamente, la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos en México, tendrá que *impactar en el cambio de paradigma* en algún punto determinado, y dejar de lado, todos los privilegios procesales y de fondo

¹⁰⁸ González Pérez, Jesús, Cassagne, Juan Carlos, *La Justicia Administrativa en Iberoamérica*, Argentina, Abeledo-Perrot, 2005, p. 34.

que tiene la autoridad, *para configurar un Tribunal de Justicia Administrativa, que respete y promueva los derechos humanos de los contribuyentes*

Siguiendo a Adriana García y Sergio López, reconocen la trascendencia de armonizar lo establecido en la CADH en sede administrativa diciendo:

El acceso a la justicia en la actualidad, si bien existe una serie de procedimientos especiales para acceder a la justicia a partir de la reforma de 1994 el artículo 75, inciso 22 ha integrado y equiparado los tratados de derechos humanos con las normas constitucionales. Para el tema que nos ocupa, es necesario resaltar aquellos que se refieren específicamente al acceso a la justicia, tal como lo dispone la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

En la actualidad rige un sistema en el que, antes de demandar al Estado, es necesario deducir reclamaciones o impugnaciones a través del sistema recursivo en sede administrativa; con todo, la existencia de procedimientos especiales para impugnar determinadas conductas del Estado no es una cuestión simple.¹⁰⁹

Los recursos administrativos, permiten que la autoridad revise su actuación antes de tocar las puertas del contencioso administrativo federal, en México, algunos de los recursos son optativos, lo que significa, que se puede promover el recurso administrativo o bien tocar las puertas directamente del juicio de nulidad ante el TFJA.

Lo primordial, en relación con el contencioso administrativo, es resaltar la categoría que le otorga el autor a la propia CADH, no debe ser cuestión menor,

¹⁰⁹ García García, Adriana, López Ayllón, Sergio, *Perspectivas Comparadas de la Justicia Administrativa*, México, CIDE, 2017, pp. 118 y 119.

mencionar que el Estado mexicano se unió voluntariamente a lo estipulado en dicha convención, por lo tanto, *todas las autoridades y tribunales*, pueden tomar en consideración los criterios de la CADH y aplicarlos directamente en el juicio de nulidad.

En México derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, se dio el cambio de paradigma en la forma de interpretar el derecho, si bien es necesario contar con una normatividad que estipule el desarrollo del proceso, también, los procedimientos incluido el juicio contencioso, tiene que garantizar el respeto a los derechos humanos de los gobernados, independientemente que se trate de la materia fiscal o administrativa donde la autoridad a lo largo de la historia ha gozado de privilegios procesales sobre los particulares.

Sin lugar a dudas, el cambio de paradigma en materia de derechos humanos, tendrá consigo darle un valor más considerable en el reconocimiento de los principios, como es la igualdad entre las partes y el debido proceso en el desarrollo del JCAF, este cambio de paradigma, no tiene por efectos disminuir los medios de defensa de la autoridad que vaya comparecer durante el juicio contencioso.

De acuerdo con Miguel Alejandro López, refiere lo que representa el contencioso administrativo en Argentina, el cual tiene una relación muy cercana con lo que representa el contencioso administrativo en México, indicando:

Serán de competencia de los jueces en lo contencioso administrativo, todos aquellos casos o causas o controversias en que la administración pública actúe como parte y se resuelvan por aplicación, preponderante, del derecho administrativo. Para que

exista causa, debe haber controversia, litigio o contienda a decidir.¹¹⁰

El Derecho Administrativo, es el encargado de regular todo lo relacionado a la actividad del Estado con los particulares, es así, que derivado de las relaciones de derecho que se puede dar entre la administración pública con los gobernados, pueden llegar a surgir altercados entre ambos.

Derivado del análisis anterior, y tomando en consideración las posturas de los diferentes autores, la naturaleza del contencioso administrativo en México y Argentina, establecen *el contencioso administrativo como un medio de control jurisdiccional imparcial e independiente*, facultado para conocer y resolver los conflictos que se susciten entre la administración pública y los gobernados.

En México, el contencioso administrativo federal también es conocido como *juicio de nulidad*, y se encuentra regulado en cuanto a los requisitos de fondo y forma por la LFPCA y la ley orgánica del propio tribunal.

En las legislaciones tradicionales sobre la jurisdicción contencioso-administrativa, se fijaban los límites de su ámbito de actuación en función de la administración pública subjetivamente considerada. Los tribunales llamados de lo contencioso administrativo conocían de las pretensiones planteadas en relación con las actividades de los órganos administrativos, de los litigios surgidos con ocasión de la actuación de los órganos encuadrados en la administración, de los órganos considerados administrativos.¹¹¹

El contencioso administrativo representa para los contribuyentes el *medio de defensa primordial independiente de la autoridad que emitió la resolución*

¹¹⁰ López Olvera, Miguel Alejandro, *Estudios de Derecho Procesal Administrativo México-Argentina*, México, Porrúa, 2007, pp. 135 y 136.

¹¹¹ González Pérez, Jesús, *et al.*, *El Contencioso Administrativo y la Responsabilidad del Estado*, Buenos Aires, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, p. 28.

impugnada por los particulares, de ahí la importancia que tienen los tribunales de justicia administrativa para someter a revisión la actuación de la autoridad durante el procedimiento administrativo anterior a la etapa del juicio contencioso.

Las características relacionadas al juicio contencioso administrativo, son diferentes a la naturaleza de los recursos administrativos, que, si bien, los recursos son medios de defensa al alcance de los particulares, no tienen la misma fuerza jurídica que el contencioso administrativo, ya que se limitarían a realizar un análisis de supervisión del procedimiento ya resuelto.

Cuando la autoridad hace un auto ejercicio de legalidad, donde analiza su propia actuación, sí se pueden llegar a modificar las resoluciones emitidas por la propia autoridad, el problema que se presenta para los gobernados, es cuando la autoridad confirma la resolución administrativa y realmente no hubo una verificación exhaustiva o no coinciden los argumentos del actor con lo fundado por la autoridad, por ello, *el contencioso administrativo federal, es el medio de defensa idóneo para analizar la legalidad de la actuación de la autoridad de manera independiente*.

No basta con tener al alcance de los particulares un medio de defensa independiente de la autoridad, también el procedimiento que se siga entre las partes, tendrá que ser conforme los principios que establece la constitución y los tratados internacionales, donde se garantice un trato equitativo entre las partes y que ambos cuenten con los mismos medios de defensa procesales durante el juicio.

Siguiendo a Juan Carlos Cassagne, menciona como fue la recepción del contencioso en el derecho argentino:

El instituto del pago previo fue receptado desde muy antiguo en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en pleitos en los que se cuestionaban tributos locales con el objeto de no obstaculizar el normal desenvolvimiento de los

gobiernos provinciales. El alto tribunal sostuvo que dicha exigencia se justificaba para proteger la percepción inmediata de la renta y evitar que su cobro se frustrara si el contribuyente por vía de apelación y por otro medio pudiera diferir su pago.

La generalidad de los códigos procesales administrativos provinciales reguló el *solve et repete*¹¹² como un requisito de admisibilidad de la pretensión. El primero de ellos fue el viejo código de procedimiento contencioso administrativo de la provincia de Buenos Aires, que consagró el instituto en su art. 30.¹¹³

Existe una similitud muy significativa en la esencia de lo que representa el contencioso administrativo en México y Argentina, ambos países, tienen por antecedente la influencia del derecho francés sobre el término contencioso administrativo.

Definitivamente, lo que se busca es que los particulares puedan defenderse de los actos de imperio del poder público a través de un medio de control jurisdiccional autónomo, el cual se encuentra fundamentado desde la propia constitución para conocer y resolver las controversias entre la administración pública y el estado.

En relación con la regulación contenciosa entre la autoridad y los particulares, tendrá que seguir reinventándose derivado de los criterios que se tienen en materia de derechos humanos y la influencia que tienen los tratados internacionales, sobre todo cuidando garantizar el debido proceso en los gobernados.

Por lo tanto, el reconocimiento de principios como la igualdad entre las partes y el debido proceso y el poder otorgarles la categoría de derecho humanos en el

¹¹² Solve et repete significa: paga y reclama.

¹¹³ Cassagne, Juan Carlos, *Cuestiones del Contencioso Administrativo*, Argentina, Abeledo-Perrot, 2007, p. 88.

contencioso administrativo federal, representaría, asignar mayor certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes frente las resoluciones que pueda emitir la administración pública.

Sin embargo, esto no quiere decir en ningún momento que se limite o restrinja la actuación de la autoridad ni tampoco que se le reste fuerza a las resoluciones administrativas que pueda emitir un ente público, simplemente, es lograr un juicio contencioso donde las partes se encuentren bajo las mismas condiciones de comparecencia y medios de defensa procesales durante el desarrollo del juicio.

4.4 Derecho humano a la igualdad entre las partes y el debido proceso en el juicio contencioso administrativo federal

Es importante comenzar a analizar, de qué manera se están llevando los procedimientos en esta materia que es muy importante para el Estado ya que se encuentra de por medio, aquellas resoluciones que han emitido los entes públicos con motivo del ejercicio de sus respectivas funciones y competencias.

Anteriormente, la realidad es que en materia fiscal y administrativa no se tocaba el tema de verificar si el desarrollo del procedimiento realmente se realizaba conforme los principios que se encuentra en la CPEUM, y, sobre todo, examinar si realmente tuvo un impacto la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, en los criterios que tiene el TFJA entre particulares y administración pública federal.

Es sustancial, tomar en consideración el fundamento constitucional de los Tribunales de Justicia Administrativa en México, que se refiere a tribunales con características de *imparcialidad, dotados de plena autonomía para llevar el procedimiento y emitir una sentencia definitiva, así como, resolver las controversias entre la administración pública federal y los particulares.*

El TFJA es el órgano jurisdiccional facultado para conocer de este tipo de procedimientos, el cual se encuentra subordinado en cuanto a los requisitos de términos, forma y fondo a la LFPCA, y tendría que estar armonizado *conforme*

los principios que se establecen sobre todo en la CPEUM en cuanto al debido proceso y la igualdad entre las partes.

El dogma de los principios como una herramienta en la hermenéutica jurídica para solucionar lagunas de ley e interpretar de mejor forma la norma jurídica en los casos concretos, debe tener un impacto diferente derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, sobre todo en materias como el Derecho Fiscal y Administrativo, donde como ya se analizó con la opinión de varios autores, todavía la administración pública se considera una parte privilegiada en los asuntos contenciosos.

Cuando se hace énfasis, en limitar a la administración pública federal en las partes que deben comparecer en el juicio o los medios de defensa señalados en la LFPCA, en ningún momento y por ninguna circunstancia, se busca menoscabar la adecuada defensa de la administración pública en los juicios de nulidad seguidos ante el TFJA.

Naturalmente, derivado de la reforma constitucional de 2011, tiene que existir una coordinación entre lo establecido en las leyes que rigen los procedimientos, en este caso, la ley que se refiere a la substanciación del JCAF, en cuanto a promover y garantizar los derechos humanos de los contribuyentes.

Literalmente la obligación antes señalada, se refiere a *todas las autoridades incluyendo el propio TFJA y la LFPCA*, que, si bien es cierto, la Ley Orgánica de dicho tribunal sí menciona el término de derechos humanos, lo cierto es que la ley donde se contemplan las etapas procesales y se establecen las defensas, alegatos y el ofrecimiento de las pruebas, no señala nada referente a los derechos humanos, la equidad en el juicio o algún término similar.

Al hacer mención al término de equidad, tiene como propósito *que el juicio contencioso, se desarrolle en términos de igualdad e imparcialidad, donde la administración pública federal no goce por ninguna circunstancia de herramientas o medios de defensa adicionales a los del gobernado.*

Como se analizó en tópicos anteriores, el tener un *medio de control* entre la autoridad y el particular, no representa una cuestión menor en relación a cualquier otro procedimiento, la esencia del término *contencioso administrativo*, es *resolver las controversias con la administración pública*, por lo que la configuración de un juicio donde el particular se enfrente a una única autoridad y se respeten las mismas oportunidades de defensa, ahora sí, se trata de un verdadero *tribunal imparcial* que busca proteger los derechos humanos de los administrados.

Cuando la autoridad tiene hasta una doble o triple oportunidad de defensa, indudablemente, deja en estado de indefensión al particular, porque no se garantiza el debido proceso ni certeza y seguridad jurídica durante el procedimiento.

Asimismo, como ya se analizó, existe coincidencia en las opiniones que tienen varios autores y los criterios que tiene la propia SCJN, en relación con los elementos que constituyen el debido proceso y la importancia que tiene el mismo para las partes en la defensa del procedimiento, las llamadas *formalidades esenciales* que se encuentran en el artículo 14 de la CPEUM, es donde se encuentra instituido tanto el principio de igualdad entre las partes como el debido proceso.

En cuanto el principio de igualdad entre las partes, se trata de un principio que se encuentra literalmente reconocido en el artículo 20, inciso A, fracción V, tercer renglón, al referirse al término de *igualdad procesal*, si bien es cierto, este artículo se refiere a los principios generales del proceso penal, también la SCJN tiene reconocido el principio de igualdad en el procedimiento.

El inconveniente que se tiene en el JCAF, en cuanto las partes que pueden intervenir en el juicio, es que el artículo 3° de la LFPCA, permite que pueda apersonarse en el juicio más de una autoridad al referirse a la autoridad tanto a la autoridad coordinada, al Jefe del Servicio de Administración Tributaria y la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público como partes del juicio, con la justificación de que se debe proteger el interés fiscal de la federación.

Infaliblemente, la manera en cómo se encuentra redactado el artículo anterior, permite que más de una autoridad se apersona en el juicio de nulidad, teniendo como consecuencia, que el particular tenga la disputa con dos o hasta tres autoridades en una misma contienda, este tipo de juicio donde el gobernado resulta ser la parte actora, son juicios más comunes que el juicio de lesividad.

Sin duda alguna, la agrupación de autoridades en la defensa del contencioso administrativo federal, se ve reflejado en una violación evidente en los derechos humanos de las personas, porque cuando el particular omite el ofrecimiento de una prueba, formulación de alegatos, este no cuenta con una oportunidad extra para subsanar o convencer al juzgador.

Caso contrario, si alguna autoridad no contesta la demanda *tomando en consideración la importancia que tiene la contestación en el contencioso administrativo*, no tendrá mayor problema, *porque puede darse la posibilidad de que alguna otra autoridad dé contestación a la demanda exponiendo los conceptos de impugnación que son de gran relevancia en el juicio, ya que es donde se encuentran los argumentos, criterios y fundamentos de derecho, sumado a la oportunidad de ofrecer pruebas y presentar los alegatos posteriormente.*

Existe una relación entre la violación del principio de igualdad entre las partes con el debido proceso, ya que cuando se configura un juicio donde el particular se encuentra en desventaja procesal frente la autoridad, el debido proceso será inoperante porque la autoridad contará con superiores medios de defensa procesales señalados en la LFCEPA.

En relación con los privilegios en favor de la administración pública federal, se le pueden sumar, aquellos asuntos donde se congelan las cuentas bancarias sin todavía resolverse el procedimiento, aunque se haya garantizado el crédito fiscal y las sentencias para efectos, que permiten reponer a la autoridad un procedimiento siempre y cuando se subsanen las deficiencias que tuvo la resolución administrativa original.

El ajuste enfocado en materia de derechos humanos en el JCAF, permitirá que la administración pública no pueda contar con ningún privilegio en el desarrollo del procedimiento y dar prioridad por parte del tribunal, a respetar y proteger los derechos humanos del contribuyente durante el juicio contencioso.

El cambio de paradigma y el valor que se le está otorgando a los derechos humanos en el JCAF, con la reforma de 2011, es obligación de todas las autoridades garantizar y promover los derechos humanos, sumado a la importancia que tiene el principio pro persona para escoger la ley que le favorezca más a la persona, en este sentido, se podría recurrir incluso a lo que señala la CADH.

El artículo 8 primer párrafo de la CADH, se refiere expresamente a las garantías judiciales, haciendo referencia nuevamente a dos componentes importantes, *el término independiente e imparcial*, ahora bien, qué tan independiente puede ser un tribunal para resolver algún caso, si no puede ofrecer reglas claras y equitativas para las partes que integran el juicio.

El mismo artículo señala literalmente, las materias que están sujetas a la regulación de la propia convención, refiriéndose propiamente a la materia fiscal, sumado a que la naturaleza del órgano jurisdiccional del contencioso administrativo federal, es regular la materia fiscal y administrativa, sin duda alguna, el TFJA se encuentra facultado para aplicar lo que señala este artículo y los criterios de la propia CADH.

De igual manera, jurisprudencia de la SCJN, reconoce la jerarquía de la CADH y la aplicación del principio pro persona, no se trata simplemente de imponer la norma supranacional sobre la nacional, se refiere, a un ejercicio jurídico de contar con las herramientas necesarias para que las personas tengan un correcto acceso a la justicia donde se pondere los derechos humanos a través de juicios con las mismas condiciones de fondo.

El artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, se refiere a los medios de defensa que tiene que ser garantizados y señalados por parte de las

autoridades fiscales, caso contrario el contribuyente tendrá el doble de plazo para presentar sus medios de defensa, si bien, este tipo de artículos en favor de los particulares procura dejar a salvo los derechos de las personas, también sería oportuno, el establecer que se contarán con los medios de defensa necesarios *procurando siempre la protección y reconocimiento de derechos humanos durante el procedimiento, así como se menciona la obligación por parte de la autoridad de exhibir el expediente administrativo, también se tiene que tener en cuenta tal vez no literalmente en la ley, pero sí garantizar derechos humanos en el procedimiento entre particular y autoridad.*

Ahora bien, el JCAF, es el único medio de defensa al alcance de los particulares *independiente* para impugnar resoluciones emitidas por parte de los entes públicos, se trata entonces, de la primordial defensa de los contribuyentes y se le tendría que dar la fuerza suficiente en relación a reconocer, aplicar y garantizar las *formalidades esenciales del procedimiento*, a través de principios como la igualdad entre las partes y el debido proceso, conforme al artículo 1 y 14 de la CPEUM.

La LFPCA, establece varios elementos que pueden ser considerados medios de defensa

1. La presentación de la demanda.
2. La contestación de la demanda.
3. El ofrecimiento y desahogo de las pruebas.
4. La ampliación de la demanda. *Si da lugar a hacerlo.*
5. Los alegatos.

El primer y segundo elemento, tienen un peso muy importante porque es donde se encuentran los conceptos de impugnación que ofrecen las partes, sumado, a que es donde los particulares exhibirán la resolución impugnada y la constancia de notificación, estos dos elementos, son la base donde se apoyará el magistrado instructor principalmente y tendrán un peso muy significativo en la sentencia definitiva.

Garantizar los medios de defensa procesales antes señalados en igualdad de circunstancias para todas las partes que integran el juicio, independientemente si se trata de la administración pública o si está de por medio el interés fiscal de la federación, es indispensable para reconocer el juicio contencioso, como un verdadero medio de control que valora la legalidad de las resoluciones administrativas.

Sin duda alguna, la LFPCA el legislador tiene que modificar todas aquellas disposiciones que dejen en estado de desigualdad a los contribuyentes, como es el caso, por ejemplo, del artículo 3 y 23 de dicha ley y buscar que tenga coherencia con lo establecido en la propia CPEUM.

También se tiene que armonizar la LFPCA con la propia CADH, en el sentido de que se tiene que empezar a trabajar y tener el impacto necesario la reforma de 2011 en materia de derechos humanos, para garantizar procedimientos promoviendo y respetando los derechos humanos de los contribuyentes independientemente de la autoridad que se trate.

Se debe puntualizar, que el principio de legalidad en materia administrativa, sigue siendo un pilar fundamental por parte del TFJA porque permite examinar la actuación de la autoridad antes de tocar las puertas del juicio contencioso, por lo que el objetivo es armonizar este principio con la ponderación de principios y derechos humanos, a efecto de que exista un equilibrio y puedan limitarse los privilegios por parte de la administración pública federal.

La propuesta del presente trabajo de investigación, es que *se tiene que elevar a categoría de derechos humanos el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso en el JCAF, para así equilibrar de la manera más contundente la discrepancia que existe en la aplicación e interpretación de los criterios en el TFJA en cuestiones de fondo y forma.*

El elevar a categoría de derechos humanos estos dos principios con fundamento en el artículo 1 y 14 de la CPEUM y 8 de la CADH, tendrá como impactos, garantizar un equilibrio en la configuración de las partes que comparecen en el

juicio y se tendría un control en los medios de defensa procesales señalado en la LPCA entre las partes.

Sin duda alguna, el análisis en materia administrativo y del TFJA, tendrá que empezar a corregirse a partir del impacto que debe tener la reforma de 2011 sobre derechos humanos, con la aplicación de herramientas jurídicas como la ponderación, argumentación y el reconocimiento de los principios post positivistas que se encuentran en la CPEUM y en los tratados internacionales de los que México forma parte.

Conclusiones capitulares

Es trascendental analizar los criterios que ha emitido la SCJN en relación con el principio de igualdad entre las partes y el debido proceso y poder establecer el alcance que tienen en cualquier juicio para aterrizar ambos principios con la problemática del JCAF seguido ante el TFJA.

El tribunal tendrá que garantizar procedimientos conforme *las formalidades esenciales del procedimiento que señala el artículo 14 de la CPEUM*, a efecto de evitar que el particular cuando impugnen resoluciones emitidas por la administración pública federal, se limite a establecer una litis con *no más* de una autoridad en un mismo procedimiento.

Limitar a la autoridad a que sólo pueda comparecer una única autoridad en el juicio contencioso, no quiere decir que se le resten oportunidades y/o medios de defensa procesales durante el juicio, la limitación de las partes tiene por objetivo buscar un equilibrio entre la administración pública federal y los particulares que se verá reflejado en las subsecuentes etapas procesales.

En relación con el principio del debido proceso, la corte tiene identificados cada uno de los elementos que lo integran y la importancia que tienen para poder llevar una defensa efectiva en cualquier juicio, el único elemento que no se encontrará tal cual *por la naturaleza propia del juicio contencioso* es la notificación de inicio del procedimiento.

El juicio de nulidad casi siempre por regla general, *salvo el juicio de lesividad* el particular es quien promueve el juicio en contra de la autoridad, por lo tanto, a quien se le dará vista de tener un procedimiento en su contra es a la propia administración pública federal, en este sentido, la única restricción que tendría la autoridad sería limitar a sólo una única autoridad a comparecer en el juicio.

Inevitablemente, esta restricción sobre la autoridad tiene relación directa con el principio de igualdad entre las partes porque busca establecer un equilibrio a través de los principios que señala la constitución y evitar la violación de medios de defensa procesales durante el juicio contencioso, configurándose ahora entonces, un juicio de nulidad donde se garantice igualdad cuando se configuren las partes y evidentemente una naturaleza de equilibrio procesal entre los medios de defensa entre la administración pública federal y los contribuyentes.

Ahora bien, un punto de vital importancia es señalar *que no existe al día de hoy en el JCAF una armonía entre los principios de la constitución, sumado a lo que establece la propia CADH y los criterios que ha emitido en relación a la obligatoriedad de observar dicho tratado.*

El estado mexicano, se encuentra comprometido al reconocer y aplicar los criterios que señala la CADH, no se trata de un ejercicio de aplicar en ciertos asuntos donde no está de por medio la administración pública, cuando reconocimos la aplicación de la CADH, tuvo un cambio de paradigma que se vio reflejado en la modificación del artículo 1º y el alcance que representa hoy en día los derechos humanos de los particulares.

La armonización que se tiene de la LFPCA y de la praxis del JCAF es prácticamente nula porque siguen existiendo procedimientos y/o ciertos elementos que obstaculizan el garantizar los derechos humanos de los contribuyentes, lo que se ve reflejado en juicios desequilibrados y prácticas que siguen dotando de privilegios jurídicos a la propia administración pública federal.

El impacto que debió tener la reforma constitucional de 2011 no se ve reflejado en la principal ley que establece los requisitos de fondo y forma para desarrollar

el juicio contencioso, no hubo un cambio realmente de paradigma después de la reforma de 2011 en materia de derechos humanos, y la propia LFPCA se encuentra desfasada y no garantiza los principios de igualdad entre las partes y debido proceso.

Finalmente, la naturaleza del contencioso administrativo en relación con España y Argentina, tienen por objetivo regular el poder público evitando dejar en estado de indefensión a los contribuyentes frente las autoridades del Estado, el antecedente más importante en relación al contencioso administrativo proviene de Francia y tuvo impactos en parte de Europa y en gran parte de América latina.

Es primordial reconocer la importancia que tiene la figura del contencioso administrativo como un órgano externo principalmente a lo que es el poder judicial, el cual se encuentra dotado y facultado para resolver las controversias surgidas entre la administración pública y los estados mediante una litis evidentemente *contenciosa*.

CONCLUSIONES

1. Los Tribunales de Justicia Administrativa en México si bien constitucionalmente se encuentran facultados para emitir sus sentencias, y así brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, la realidad es que se siguen aplicando criterios con apego al viejo derecho positivo, dejando por un lado el cambio de paradigma a través de la ponderación de principios establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales, lo que tiene por resultado, procedimientos donde la administración pública federal cuenta con mayores privilegios en la configuración del juicio contencioso y en los medios de defensa señalados en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
2. El principio de igualdad entre las partes debe ser considerado como un derecho humano garantizado durante el juicio contencioso administrativo federal, este valor, ayudará a limitar a las autoridades federales a que solo comparezca como parte del juicio una única autoridad, eliminando con ello la doble o hasta triple discrepancia en los medios de defensa procesales entre autoridad y gobernado.
3. El principio del debido proceso en el Juicio Contencioso Administrativo Federal es transgredido porque, no permite que los contribuyentes cuenten con igualdad en los medios de defensa procesales establecidos en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, teniendo como consecuencia, que los gobernados no tengan acceso a una defensa eficaz con los elementos que constituye el debido proceso como son: Demanda y contestación, pruebas, alegatos y sentencia.
4. Se debe reconocer el debido proceso como un derecho humano al alcance de los contribuyentes durante el juicio contencioso, para así asegurar una defensa equitativa frente la administración pública federal, creciendo así, la certeza y seguridad jurídica de los actores en materia fiscal y administrativa.
5. El principio de legalidad en materia administrativa tiene un valor muy significativo en el análisis que realiza el magistrado del Tribunal Federal de

Justicia Administrativa, a efecto de considerar si realmente la resolución impugnada estuvo bien fundamentada, si la sanción fue bien aplicada y conforme a derecho, la finalidad del presente trabajo, no va encaminado en restar valor en el juicio contencioso al principio de legalidad que es pieza fundamental del juicio de nulidad.

6. Los elementos que integran el debido proceso y que señala la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo como son: Demanda y contestación, pruebas, alegatos y sentencia, deben considerarse derivado de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos y de los criterios de la Convención Americana sobre Derechos Humanos al regular la materia fiscal, como garantías procesales a efecto de ponderar su reconocimiento y valor jurídico por encima de los privilegios de las autoridades.

7. En el juicio contencioso federal no existe armonía entre lo establecido en los tratados internacionales en materia de derechos humanos y la Constitución, ya que se sobrepone proteger los medios procesales que otorgan privilegios en las autoridades, en este caso, tiene que haber congruencia en materia fiscal y administrativa en relación con los derechos humanos en lo que se refiere a la sustanciación del procedimiento.

8. Se tiene que reformar la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para que se interprete conforme a los artículos 1 y 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a efecto de asegurar un juicio equitativo en igualdad entre las partes y en medios de defensa procesales ya que no hubo un verdadero impacto con la reforma de derechos humanos de 2011.

9. La naturaleza constitucional de los Tribunales de Justicia Administrativa en México no está siendo bien aplicada dentro del contencioso, porque, no se garantiza un juicio en términos de imparcialidad entre la autoridad y el particular, teniendo como consecuencia, que el actor se vea en evidentes desventajas procesales durante el desarrollo del juicio contencioso, donde el propio Tribunal

Federal de Justicia Administrativa no garantiza imparcialidad procesal entre la autoridad y los particulares.

10. La esencia del contencioso administrativo federal en México, tiene relación directa con países como España y Argentina, en razón de que tiene por objetivo resolver las controversias entre la administración pública con los particulares de manera imparcial, por lo que, el contencioso administrativo federal representa ser el medio de defensa idóneo al alcance de los gobernados para oponerse de las resoluciones emitidas por los entes públicos.

11. Se logró comprobar la hipótesis planteada en un inicio de la investigación, en base a las consideraciones de diversos autores al señalar a la administración pública federal cuando es parte del juicio contencioso, generalmente quiebra el reconocimiento de principios y derechos de los particulares, teniendo como consecuencia, que las autoridades gocen de prerrogativas superiores durante el juicio de nulidad, el elevar a categoría de derecho humano el principio de igualdad y debido proceso, permitirá garantizar procedimientos más equitativos e imparciales, ayudando a eliminar las ventajas procesales en favor de la administración pública federal.

12. Sin duda alguna, el contenido de la presente investigación se presta para estudiar otras áreas del juicio contencioso específicas, ya que es una materia que se encuentra en constante transformación y necesita lograr cambios significativos en la interpretación y aplicación de los criterios que tiene el propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Bibliográficas

- BANALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, *La Ejecución de la Sentencia en el Proceso Contencioso Administrativo*, México, Novum, 2011.
- BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, José Manuel, *Los Desafíos de Justicia Contencioso-Administrativa del Siglo XXI*, Valencia, Tirand lo Blanch, 2013.
- BERNAL TORRES, César A., *Metodología de la Investigación*, 3ra ed., Colombia, Pearson, 2010.
- CARBONELL, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 2da ed., México, Porrúa, 2006.
- CÁRDENAS GRACIA, Jaime, *La Argumentación como Derecho*, 3ra ed., México, UNAM, 2010.
- CARRASCO DURÁN, Manuel, *El Derecho a la Tutela Judicial Efectiva sin Indefensión*, Pamplona, Thomson Reuters, 2018.
- CASSAGNE, Juan Carlos, *Estudios de Derecho Público*, Argentina, Depalma, 1995.
- _____, *Cuestiones del Contencioso Administrativo*, Argentina, Abeledo-Perrot, 2007.
- CONTRERAS, Raúl, DE LA FUENTE, Jesús, *Diccionario Jurídico*, México, Tirand lo Blanch, 2019.
- CRUZ COVARRUBIAS, Armando Enrique, *El Federalismo y la Coordinación Fiscal*, México, Porrúa, 2012.
- DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 25° ed., México, Porrúa, 1998.
- DE VICENTE DOMINGO, Ricardo, *La Demanda en el Proceso Contencioso Administrativo*, España, Thomson Reuters, 2016.

- DELGADILLO, Luis H, *Elementos de Derecho Administrativo*, 2da ed., México, Limusa, 2003.
- DELGADO KING, Sandra Verónica, *Derecho Procesal Administrativo (Procedimiento Contencioso Administrativo Federal)*, México, Tirand lo Blanch, 2018.
- DÍAZ GONZÁLEZ, Luis, *Medios de Defensa Fiscal*, 3ª ed., México, Sicco, 2001.
- ESQUERRA, Sergio, *Defensa Fiscal Juicio Contencioso Administrativo Federal Teoría y Práctica*, México, Tirand lo Blanch, 2020.
- ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo, *La Prueba en el Juicio Fiscal Federal*, México, Porrúa, 1998.
- FEREGRINO PAREDES, Baltazar, *Diccionario de Términos Fiscales*, México, ISEF, 2015.
- FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge, *Derecho Administrativo*, México, UNAM, 2016.
- FIORINI, Bartolomé A., *Qué es el Contencioso*, 2da ed., Argentina, Abeledo-Perrot, 2006.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Las Transformaciones de la Justicia Administrativa: de Excepción Singular a la Plenitud Jurisdiccional. ¿Un Cambio de Paradigma?*, Pamplona, Thomson Reuters, 2007.
- GARCÍA GARCÍA, Adriana, LÓPEZ AYLLÓN, Sergio, *Perspectivas Comparadas de la Justicia Administrativa*, México, CIDE, 2017.
- GARCÍA LUENGO, Javier, *Las Infracciones Formales como Causa de Invalidez del Acto Administrativo un Estudio Sobre el Artículo 48.2 de la Ley 39/2015*, España, Iustel, 2016.
- GARCÍA MAYNES, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 53°. Ed., México, Porrúa, 2002.

- GARCÍA RIVERA, Enoc Alejandro, *El Fortalecimiento de la Potestad Tributaria Municipal a Través del Ejercicio de la Facultad Legislativa*, México, Plaza y Valdes, 2012.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, CASSAGNE, Juan Carlos, *La Justicia Administrativa en Iberoamérica*, Argentina, Abeledo-Perrot, 2005.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, et al., *El contencioso Administrativo y la Responsabilidad del Estado*, Buenos Aires, Buenos Aires, Abeledo-Perrot.
- GONZÁLEZ, Jesús, VÁZQUEZ, José, *Derecho Procesal Administrativo Federal*, México, Porrúa, 2007.
- GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, 2ª. ed., Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2013.
- GOZAÍNI, Osvaldo Alfredo, *Problemas Actuales del Derecho Procesal*, Querétaro, Fundap, 2002.
- GUASTINI, Riccardo, *Pensar del Derecho Ensayos de Teoría Jurídica Contemporánea*, Perú, Ara Editores, 2010.
- HÉRNANDEZ SAMPIERI, Roberto, *Metodología de la Investigación Las Rutas Cuantitativa, Cualitativa y Mixta*, México, Mcgraw-Hill Interamericana Editores, s.a. de c.v., 2018.
- HERRERÍAS CUEVAS, Ignacio Francisco, *Control de Convencionalidad y Efectos de las Sentencias*, México, Ubijus, 2011.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 10ªed., México, Porrúa, 1999.
- ITURBE RIVAS, Arturo, *Elementos de Derecho Procesal Administrativo*, México, Porrúa, 2004.
- KAYE, Dionisio, KAYE, Christian, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 2ª ed., México, Themis, 2006.

- LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro, *Estudios de Derecho Procesal Administrativo México-Argentina*, México, Porrúa, 2007.
- LÓPEZ, Miguel, PAHUAMBA, Baltazar, *Nuevos Paradigmas Constitucionales*, México, Espress, 2014.
- LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal*, 9a ed., México, Porrúa, 2006.
- MEDELLÍN URQUIAGA, Ximena, *Principio pro persona*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013.
- MORALES, Gladys, *Implementación de las Sentencias Interamericanas en México Obstáculos y Desafíos*, México, Novum, 2015.
- MORENO TRAPIELLA, Prudencio C., *Convenio Europeo de Derechos Humanos y Contencioso-Administrativo Español*, Madrid, Marcial Pons, 2012.
- NAVA NEGRETE, Alfonso, *et al.*, *Justicia Administrativa en México y en Iberoamérica*, México, Fundap, 2001.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Justicia Tributaria y Derechos Humanos*, México, UNAM, 2018.
- OVALLE FAVELA, José, *Teoría General del Proceso*, 5ta. Ed., México, Oxford, 2001.
- PALOMAR DE MIGUEL, Juan, *Diccionario para Juristas*, 3ra ed., México, Porrúa, 2008, t. I.
- PÉREZ LOZANO, Andrés, *El Control de Convencionalidad en el Sistema Jurídico Mexicano*, México, Novum, 2011.
- PONTÓN ARICHA, Teresa, *La Posición Jurídica del Contribuyente Ante la Resolución Judicial Anulatoria*, Valencia, Tirand lo Blanch, 2019.
- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22 ed., Espasa, 2001, t. II.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, México, UNAM, 2016.

ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, *Los Derechos Humanos en México*, México, Porrúa, 2012.

SÁNCHEZ BELMONT, Oscar, *Pensamiento Estratégico en el Litigio Fiscal*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019.

SERRANO MIGALLÓN, Fernando, *La Interpretación Conforme a la Constitución*, México, UNAM, 2008.

TREVIÑO GARZA, Adolfo J., *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2004.

TRON, Jean, ORTIZ, Gabriel, *La Nulidad de los Actos Administrativos*, México, Porrúa, 2005.

VÁZQUEZ ALFARO, José Luis, *El Control de la Administración Pública en México*, UNAM, 1996.

VIESCA DE LA GARZA, Eduardo J. et al., *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2017.

VIZCARRA DÁVALOS, José, *Teoría General del Proceso*, 3ra ed., México, Porrúa, 1999.

Electrónicas

Martínez, Linda, "Reseña: Derecho y Razón Práctica", Revista Científica General José María Córdova, Bogotá, 2014, vol.12, no.14, 2014-07-30, p.1, Disponible en: <https://revistacientificaesmic.com/index.php/esmic/article/view/152/412>

Asamblea General de las Naciones Unidas, La Declaración Universal de Derechos Humanos, París, Asamblea General de las Naciones Unidas, 1948, p. 3, Disponible en:

https://www.ohchr.org/sites/default/files/UDHR/Documents/UDHR_Translations/spn.pdf

Comisión Nacional de Derechos Humanos, Derecho de Audiencia y Debido Proceso Legal, Disponible en: <https://www.cndh.org.mx/derechos-humanos/derecho-de-audiencia-y-debido-proceso-legal>

Diario Oficial de la Federación, Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal Celebrado Entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Michoacán de Ocampo, México, DOF, 2015, Disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5401953&fecha=28/07/2015

Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforma el artículo 13, fracción I, inciso a) de la Ley Federal de procedimiento Contencioso Administrativo, México, DOF, 2013, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref08_24dic13.pdf

Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforma y adiciona el artículo 180 de la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, y se reforma la fracción I del artículo 8 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, DOF, 2011, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref07_28ene11.pdf

Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforman y adicional diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la federación, México, DOF, 2017, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref10_27ene17.pdf

Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, DOF, 2010, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref06_10dic10.pdf

Diario Oficial de la Federación, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, DOF, 2016, p. 1-8, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca/LFPCA_ref09_13jun16.pdf

GARCIA AGUILAR, Nayeli, *Valor Probatorio de los Documentos Digitales Emitidos en el Juicio en Línea*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2013, tomo XXIV, Disponible en: <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/tesisXXIV/pdf/t24.pdf>

MARÍN GARCÍA, Alfredo, "Igualdad Ante la Ley", Economipedia.com, diciembre 2021, s.p., Disponible en: <https://economipedia.com/definiciones/igualdad-ante-la-ley.html>

Proyecto de resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados de Circuito, Amparo en Revisión 211/2019, México, 2019, SCJN y TCC, Disponible en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2019-08/AR-211-2019-190808.pdf

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, 23. Ed., España, Disponible en: <https://dle.rae.es/imparcial>

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, España, Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/demanda-en-el-procedimiento-contencioso-administrativo>

Real Academia Española, España, Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, Real Academia, España, Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/principio-de-igualdad-de-partes#:~:text=Proc.,inferioridad%20respecto%20de%20los%20dem%C3%A1s.>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, *Expropiación. Amplitud del Concepto de Utilidad pública y Limitaciones a la Propiedad Privado*, México, 2009, UNAM, Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2762/4.pdf>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Minuta de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, SCJN, 2005, Disponible en: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=HpCAHI9wwarDa35+atpLYZACCBsRtzrF+JJHPzoo4RKKA/lk4OeukOLcjAYzwsOV6+YlpDK/J3fDmrfMUWFPg==>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, Derecho de Audiencia: *Arts. 14 Constitucional y 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*, México, 2013, UNAM, Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/12.pdf>

V Congreso Internacional de Derecho Fiscal [archivo de video] You Tube. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=YaRc7PnfP3U>

Jurisprudenciales

Tesis P./J. 19/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, febrero de 2010, p.2323.

Tesis 1ª./J.11/2014 (10ª), Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, marzo de 2014.

Tesis P/J. 21/2014, Seminario Judicial de la Federación, Décima Época, abril de 2014.

Tesis 1a.CXLV/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. 1, agosto de 2012, p. 1020.

Supranacionales

19 comerciantes vs. Colombia. Excepción preliminar. Sentencia de 12 de junio de 2002. Serie C, num., 93.

Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009. Serie C, núm., 209.

Velásquez Rodríguez vs. Honduras. Fondo. Sentencia del 29 de julio de 1988. Serie C, num., 4.

Legis grafía

H. Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Cámara de Diputados, 1917, Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

H. Cámara de Diputados, Ley de Coordinación Fiscal, México, Cámara de Diputados, 1978, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Ley_de_Coordinacion_Fiscal.pdf

H. Cámara de Diputados, Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, México, Cámara de Diputados, 2009, Disponible en: https://www.senado.gob.mx/comisiones/finanzas_publicas/docs/LFRFCF.pdf

H. Cámara de Diputados, Ley Federal de Derechos del Contribuyente, México, Cámara de Diputados, 2005, Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

- H. Cámara de diputados, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, H. Cámara de Diputados, 2005 – 2017, Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfpca.htm>
- H. Cámara de Diputados, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, Cámara de Diputados, 2005, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf
- H. Cámara de Diputados, Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, México, Cámara de Diputados, 2004, Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFRPE_200521.pdf
- H. Cámara de Diputados, Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, Cámara de Diputados, 2016, p.1, Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOTFJA.pdf>
- Naciones Unidas, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Naciones Unidas, 1976, Disponible en: https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/ProfessionalInterest/ccpr_SP.pdf
- Novena Conferencia Internacional Americana, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Colombia, Novena Conferencia Internacional Americana, 1948, Disponible en: https://www.oas.org/dil/esp/declaraci%C3%B3n_americana_de_los_derechos_y_deberes_del_hombre_1948.pdf
- Organización de los Estados Americanos (OEA), Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José Costa Rica, OEA, 1969, Disponible en: https://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/Programas/TrataPersonas/MarcoNormativoTrata/InsInternacionales/Regionales/Convencion_ADH.pdf