

EL DESAFIO DE LA APLICACION DEL PRINCIPIO PRO PERSONA EN MATERIA FISCAL

THE CHALLENGE OF APPLYING THE PRO PERSONA PRINCIPLE IN TAX MATTERS

Leonardo MORENO SÁNCHEZ
Universidad Autónoma de Tlaxcala
leoiusacademy@gmail.com
<https://orcid.org/0009-0001-2577-2408>

Fecha de recepción: 23 de marzo de 2026.

Fecha de aceptación: 14 de julio de 2026.

Resumen:

El presente artículo analiza la aplicación judicial del principio pro persona en materia fiscal en México a raíz de la reforma constitucional de 2011. Se parte de la hipótesis de que los jueces fiscales, al mantener un enfoque hermenéutico formalista y una concepción tradicional del interés fiscal, tienden a aplicar criterios restrictivos de este principio. El estudio examina, a través de un análisis dogmático y jurisprudencial, la tensión entre la maximización de los derechos del contribuyente y la defensa del interés recaudatorio del Estado. El núcleo del trabajo consiste en el estudio de una contradicción de criterios resuelta por el Pleno Regional en Materias Administrativa y Civil respecto a la validez de las notificaciones electrónicas por buzón tributario. La resolución analizada evidencia la persistencia de un enfoque formalista que privilegia la eficacia recaudatoria sobre una protección sustancial de los derechos humanos, imponiendo cargas procesales desproporcionadas al contribuyente y distribuyendo asimétricamente los riesgos tecnológicos. Se concluye que, pese al mandato constitucional, la implementación del principio pro persona en sede fiscal enfrenta resistencias estructurales derivadas de una cultura judicial anclada en el positivismo formalista.

Summary:

This article analyzes the judicial application of the pro persona principle in tax matters in Mexico following the constitutional reform of 2011. It starts from the hypothesis that tax judges, by maintaining a formalistic hermeneutical approach and a traditional conception of fiscal interest, tend to apply restrictive criteria of this principle. The study examines, through a dogmatic and jurisprudential

analysis, the tension between the maximization of taxpayers' rights and the defense of the State's collection interest. The core of the work consists of the study of a contradiction of criteria resolved by the Regional Plenary Court in Administrative and Civil Matters regarding the validity of electronic notifications via the tax mailbox. The analyzed resolution evidences the persistence of a formalistic approach that privileges collection efficiency over a substantial protection of human rights, imposing disproportionate procedural burdens on the taxpayer and asymmetrically distributing technological risks. It is concluded that, despite the constitutional mandate, the implementation of the pro persona principle in tax courts faces structural resistances derived from a judicial culture anchored in formalistic positivism.

Palabras clave: Principio pro persona, derecho fiscal, interés fiscal, notificaciones electrónicas, jurisprudencia.

Keywords: Pro persona principle, tax law, fiscal interest, electronic notifications, case law.

I. Introducción

En 2011 se llevó a cabo la reforma constitucional en materia de derechos humanos representó un antes y un después en el sistema jurídico mexicano. Con la modificación del artículo 1º, se introdujo un nuevo concepto interpretativo que revolucionaría el mismo sistema, exigiendo que todas las autoridades, dentro del marco de sus atribuciones, fomenten, respeten, defiendan y aseguren los derechos humanos, conforme a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Con esta reforma constitucional arriba referida, el principio pro persona quedó positivizado operando como un postulado de hermenéutica constitucional que irradia todo espectro del ordenamiento jurídico nacional, imponiendo una teleología axiológica orientada a la maximización de los derechos humanos de las personas. No obstante, su carácter general, la recepción de este mandato constitucional no ha sido homogénea en todas las ramas del derecho. En materia fiscal, particularmente, se advierte una tensión entre la obligación de proteger los derechos, misma que se manifestó en el plano interpretativo de manera concreta. En un principio, la interpretación conforme a la Constitución exige priorizar la protección de la persona en todo momento. Sin embargo, los jueces especializados en materia fiscal mantienen una visión tradicional y formalista del derecho.

La contradicción interpretativa que mencionada líneas arriba se refleja en la resistencia de los juzgadores a abandonar los métodos rígidos de interpretación del derecho tributario, generando un conflicto entre las normas fiscales y los principios constitucionales de protección a la persona.

De esta premisa se deriva una hipótesis central para el análisis: si las autoridades judiciales especializadas en materia fiscal mantienen un enfoque hermenéutico formalista propio y una concepción tradicional del "interés fiscal" como el interés financiero del Estado, entonces tenderán a aplicar criterios restrictivos del principio pro persona en el ámbito tributario.

A partir de esta problemática el objetivo del presente artículo es analizar la aplicación judicial del principio pro persona en materia fiscal en México, a fin de identificar y explicar los criterios restrictivos utilizados por las autoridades judiciales, así como los principales desafíos procesales que enfrenta su implementación efectiva.

II. Principio pro persona

La progresiva expansión del principio pro persona en el derecho ha constituido uno de los fenómenos más significativos de la evolución jurídica de las últimas décadas en México.¹ Esta renovación en la Constitución acoge con toda claridad el principio pro persona, ordenando que, al aplicarlo mediante una interpretación específicamente orientada, prevalezca siempre la norma más favorable a la persona.² En este orden de ideas, este principio que se ha elevado a nivel constitucional, ha marcado un punto de quiebre en la forma en la que opera el derecho en México.

Para entender este proceso de cambio es preciso señalar que el principio pro persona surge tras la necesidad de dotar a los sistemas jurídicos de una herramienta que permitiera resolver, siempre en favor de la persona, la problemática resultante de las tensiones entre el ejercicio del poder del estado y la esfera jurídica de las personas.

¹ SALAZAR UGARTE, Pedro, coord., *La reforma constitucional sobre derechos humanos. Una guía conceptual*, México, Senado de la República, México, Instituto Belisario Domínguez, 2014, p. 17-18.

² GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, "El control judicial interno de convencionalidad" en *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, UNAM, IIJ, núm. 28, enero-junio, 2013, p. 153.

En su formulación más elemental, este principio ordena que para garantizar la protección y el goce de los derechos humanos, el operador debe preferir, ante las diversas interpretaciones posibles de una norma jurídica, aquella que resulte más favorable, para favorecer a las personas con la mayor protección posible, es necesario interpretar extensivamente las normas que reconocen derechos humanos, en consecuencia el efecto de este método es disminuir la ambigüedad de las disposiciones normativas, extendiendo su aplicación a los casos inciertos.³

El principio pro persona no se agota en su dimensión interpretativa. Presenta una doble naturaleza cuya comprensión resulta indispensable para su operatividad concreta. Se despliega en dos planos distintos, aunque complementarios. Por una parte, se manifiesta como regla de preferencia interpretativa, en cuya virtud el juzgador, confrontado con diversos sentidos posibles de una disposición normativa, debe optar por aquel que mayor protección brinde al derecho humano en juego; y, por otra, como regla de preferencia normativa, en virtud de la cual, cuando concurren diversas disposiciones aplicables, debe preferirse aquella que otorgue una mejor protección a la persona. Sin embargo, esta segunda función no debe entenderse como un simple juicio de validez que resuelva antinomias mediante un criterio jerárquico, pues ello conduciría a un falso dilema entre fuentes nacionales e internacionales.⁴

De esta forma, el principio cumple una función clarificadora, esto implica en sí mismo que realizar una interpretación más amplia como lo establece este principio, determina de manera más clara hasta dónde llegan los derechos humanos y qué bienes constitucionalmente protegidos están en juego en un caso específico. Así, se logra que dichos derechos sean más efectivos cuando colisionan entre sí a raíz de determinados hechos, o cuando se necesita definir su contenido y alcance.⁵

Esta aplicación hermenéutica se manifiesta en diversas dimensiones. En primer lugar, el principio pro persona actúa como un criterio de preferencia normativa, sirve como guía para interpretar los derechos humanos que forman parte del parámetro de control de regularidad constitucional.⁶ En segundo, el principio opera como un criterio de interpretación restrictiva de

³ GUASTINI, Riccardo, *Interpretar y argumentar*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2017, p. 112-113.

⁴ CÓRDOVA, Miguel Ángel, “Radiografía constitucional del principio pro persona” en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, IIJ, núm. 154, enero-abril de 2019, p. 155-182.

⁵ CÓRDOVA, Miguel Ángel, “Radiografía constitucional del principio pro persona” en *Cuestiones Constitucionales*, México, UNAM, IIJ, núm. 42, enero-junio, 2020, p. 162.

⁶ *Ibidem*, cita 2, p. 179

las limitaciones a los derechos. Los derechos humanos no son absolutos y pueden estar sujetos a restricciones en aras de proteger otros bienes jurídicamente tutelados, como la seguridad nacional, el orden público o la salud general. Sin embargo, tales restricciones no pueden ser arbitrarias ni desproporcionadas. Las restricciones, al ser evaluadas, deben limitarse a las estrictamente necesarias para el fin deseado y ser las que menos obstaculicen el ejercicio de los derechos humanos.⁷

En el caso mexicano, adquirió un nuevo estatus, elevándolo a nivel constitucional, El principio pro persona en la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 trajo consigo el reconocimiento expreso del principio pro persona en el sistema jurídico mexicano. Esta incorporación al texto constitucional transformó la esencia estatal: se superó un esquema formalista y reduccionista para arribar a otro en el que la persona se convierte en el factor primordial de la actuación del Estado.⁸ Esto implica reconocer que la legitimidad de las decisiones y actos de gobierno no dependen de la aplicación estricta de la norma, sino también de su capacidad para realizar una valoración profunda de los derechos humanos que los ordenamientos constitucionales e internacionales obligan a proteger.

El mandato dirigido a todas las autoridades, particularmente a las jurisdiccionales, se materializa mediante la obligación de realizar una interpretación conforme. Esto implica que, antes de declarar la invalidez de una norma por aparente contradicción con la Constitución o un tratado, el juez debe agotar todas las posibilidades interpretativas para encontrar un sentido de la norma que sea compatible con los derechos humanos. La interpretación conforme constituye, así, la herramienta procesal que da vida al principio pro persona.⁹

Este cambio tiene implicaciones particularmente relevantes en la formación y en la práctica de las autoridades. Los jueces, legisladores y servidores públicos ya no pueden concebirse a sí mismos únicamente como aplicadores mecánicos de la ley, pues el nuevo paradigma constitucional les impone una función activa en la garantía de los derechos humanos.

⁷ CASTILLA, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia” en *Cuestiones Constitucionales*, México, UNAM, IIJ, núm. 20, enero-junio, 2009, p. 77.

⁸ GONZÁLEZ OROPEZA, Manuel y DEL ROSARIO RODRÍGUEZ, Marcos, “La interpretación conforme y el principio pro persona en la justicia constitucional local” en *IX mesa redonda sobre justicia constitucional en las entidades federativas*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 2022, p. 65.

⁹ MATA QUINTERO, Gerardo, “El principio pro persona: la formula del mejor derecho” en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 150, septiembre-diciembre de 2017, p. 201-228.

Entonces, todas las autoridades del Estado mexicano, en el ámbito de sus respectivas competencias, están obligadas a aplicar este parámetro interpretativo.¹⁰

No obstante, este mandato de interpretación favorable debe entenderse en sus justos términos, por tanto, es imperante aclarar que el principio pro persona no debe confundirse con una invitación al decisionismo judicial o a la arbitrariedad interpretativa. El principio pro persona de ninguna forma faculta a las autoridades a ignorar el texto de la ley o a sustituir el criterio del legislador por el suyo propio. Es momento de que el juzgador del siglo XXI juzgue con una visión distinta y conforme a los lineamientos constitucionales, sin que ello implique perder la imparcialidad.¹¹

El principio pro persona debe de igual forma vincularse necesariamente con el principio de progresividad, igualmente consagrado en el artículo 1º constitucional. El primero resuelve conflictos interpretativos en el presente inclinando la balanza hacia el individuo. El segundo proyecta esa protección hacia el futuro mediante la prohibición de regresividad. Esta relación adquiere relevancia particular en un ámbito donde las reformas legislativas son constantes. Si el legislador pretendiera eliminar un beneficio procesal o endurecer una formalidad, dicha modificación debería someterse a escrutinio estricto para verificar si implica una regresividad injustificada en la protección de derechos humanos como el debido proceso o la seguridad jurídica, pues el estándar de protección alcanzado no puede ser reducido sin una justificación constitucional reforzada. La interdependencia entre el principio pro persona y el principio de progresividad opera como un límite infranqueable a la regla de mayorías, impidiendo que, so pretexto de reformas legislativas, se desarticulen los avances en el goce y ejercicio de los derechos humanos. La obligación de no regresividad, derivada del principio de progresividad, exige que cualquier restricción al ejercicio de los derechos cuente con una justificación suficiente y respete el contenido esencial de los mismos, conforme al parámetro de control de regularidad constitucional, el cual está integrado por la Constitución y los tratados internacionales.¹²

¹⁰ FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, “Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano” en CARBONELL, Miguel y SALAZAR, Pedro, *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, IIJ, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012, p. 363.

¹¹ HINOJOSA CANTÚ, Carlos, GONZÁLEZ RAMÍREZ, Alma Rosa y HERRERA PÉREZ, Octavio, “La reforma del artículo primero constitucional y el principio pro persona en la aplicación y respeto por las autoridades a los derechos humanos” en *Letras Jurídicas*, núm. 10, otoño 2015, p. 20.

¹² FAJARDO MORALES, Zamir Andrés, *Control de convencionalidad. Fundamentos y alcance. Especial referencia a México*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2015, Colección sobre la Protección Constitucional de los Derechos Humanos, Fascículo 16, p. 183.

II. El principio pro persona en materia fiscal

Para entender esta tensión, es necesario partir de una idea fundamental: los recursos que el Estado obtiene de los impuestos no son un fin en sí mismos, sino el medio para hacer posibles los fines públicos. La función del tributo en el Estado moderno de derecho es primordialmente recaudatoria, pero dicha recaudación se encuentra jurídicamente condicionada por exigencias de razonabilidad y justicia material tributaria, en la medida en que la potestad normativa tributaria se encuentra limitada por los principios de capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público.¹³

Esta función del tributo se materializa en un propósito concreto: financiar las obligaciones del Estado. Satisfacer las necesidades colectivas de interés general es una de las finalidades primordiales del Estado, razón por la cual también está obligado a brindar servicios hospitalarios, de vivienda, educativos, de agua potable, transporte, entre otros. Para ello requiere ingresos, denominado gasto público. Los ingresos que financian dicho gasto provienen de dos fuentes: tributarios y no tributarios.¹⁴ La relación entre la tributación y el gasto público tiene una dimensión social relevante. la capacidad del Estado para obtener ingresos a través del sistema tributario constituye la condición de posibilidad para la realización de los derechos humanos de toda la población. Salud, educación, vivienda, seguridad social e infraestructura básica son bienes esenciales que no podrían ser garantizados sin recursos públicos suficientes. De este modo, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU ha establecido que los Estados están obligados a adoptar medidas para la efectividad de los derechos “hasta el máximo de los recursos de que disponga”.¹⁵ De este modo, el interés recaudatorio se vincula directamente

¹³ RÍOS GRANADOS, Gabriela, “La función del tributo en el Estado moderno de derecho” en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, año XLIII, núm. 127, enero-abril, 2010, p. 165-178.

¹⁴ GÓMEZ LUNA, Nahiely, *Los Impuestos Federales en México; su recaudación y el cumplimiento de las obligaciones fiscales*, 2018, p. 6.

¹⁵ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CDESC). (1990), *Observación general N.º 3: La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto)*, Quinto período de sesiones. Doc. ONU HRI/GEN/1/Rev.9, Vol. I

con los derechos de millones de personas que dependen de la acción estatal para acceder a condiciones de vida dignas.

Por el impacto que tienen los recursos públicos en la vida de las personas, su obtención es un tema complejo, en este contexto, la aplicación del principio pro persona al ordenamiento jurídico mexicano plantea una cuestión compleja en el ámbito fiscal, situada en el núcleo de la relación entre el Estado y los contribuyentes.

Esta relación se mantiene en tensión porque el Estado, que debe tutelar los derechos humanos, es al mismo tiempo la contraparte del contribuyente. La protección de la persona frente al estado tiene, además de su dimensión jurídica, una relevancia para la vida democrática del país. Por ello, el Estado debe buscar un equilibrio entre ambos intereses.

Para alcanzar ese equilibrio, es necesario precisar el alcance del interés recaudatorio dicho esto, que el interés recaudatorio esté vinculado con la realización de derechos humanos no implica que deba prevalecer siempre sobre los derechos del contribuyente. Si el interés recaudatorio pudiera justificar cualquier medida, por más lesiva que resultara para el contribuyente, el principio pro persona perdería su contenido y la protección de los derechos frente al poder fiscal se debilitaría.

En la práctica, este riesgo se presenta cuando la autoridad apela al "interés público" para justificar sus actos, Con frecuencia las autoridades apelan al llamado interés público para justificar ciertas conductas. Bajo esa misma etiqueta, han pretendido dar validez a prácticas excesivas o abusivas por parte de los organismos fiscales. Estos suelen referirse al interés general como si fuera una voluntad independiente, a la cual habría que someterse sin cuestionarla de antemano.¹⁶

En este sentido las medidas que la autoridad puede aplicar tienen efectos diversos sobre el contribuyente, existen una considerable variedad de medidas que inciden meramente en la esfera patrimonial del individuo, sin afectar otros derechos fundamentales, hasta aquellas que comprometen seriamente su capacidad para desarrollar un proyecto de vida autónomo o que vulneran garantías esenciales como el debido proceso o el derecho de defensa.¹⁷

¹⁶ VARGAS MORGADO, *op. cit.*, p. 397.

¹⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, Madrid, Civitas, varias ediciones, p. 45-51.

Sin embargo, no todas las medidas fiscales tienen esta misma naturaleza, dentro del catálogo de medidas que la autoridad puede aplicar resultan particularmente relevantes las que tienen relación con sanciones y procedimientos fiscales. Una multa desproporcionada, impuesta sin respeto a las garantías esenciales del debido proceso, no puede encontrar justificación en la necesidad de recaudar recursos públicos.¹⁸ Considerando esto el interés recaudatorio, en ningún caso autoriza al Estado a prescindir de las garantías que protegen a toda persona frente al ejercicio del poder punitivo, incluso cuando este se manifiesta en el ámbito administrativo.

En el plano de la aplicación concreta, sin embargo, la situación es diferente. El juez, al resolver un caso particular, debe aplicar las normas fiscales vigentes respetando los derechos del contribuyente, pero no puede sustituir al legislador en la definición de las políticas tributarias. Su función no es maximizar la recaudación ni proteger al fisco, sino garantizar que, en el caso concreto, la aplicación de la norma respete los derechos humanos de los justiciables.¹⁹

La tensión entre el principio pro persona y el interés recaudatorio del Estado se manifiesta también en el ámbito procedimental. Los procedimientos fiscales deben diseñarse y aplicarse de manera que permitan al Estado ejercer sus facultades de comprobación sin menoscabo de los derechos de los contribuyentes. Esto implica, que las cargas procedimentales impuestas al contribuyente deben ser razonables y proporcionadas, y que las garantías de audiencia y defensa deben ser escrupulosamente respetadas. Implica, por otro lado, que el ejercicio de las facultades de comprobación no puede ser obstaculizado de manera injustificada por invocaciones genéricas al principio pro persona que, bajo la apariencia de proteger derechos, terminen imposibilitando la labor fiscalizadora del Estado.²⁰

El principio pro persona, en su dimensión protectora de la seguridad jurídica, exige que el contribuyente pueda confiar en que sus actuaciones, realizadas conforme a las interpretaciones administrativas o judiciales vigentes en su momento, no serán objeto de revisiones sorpresivas que terminen perjudicándolo.²¹

¹⁸ NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, 4a. ed., Tecnos, Madrid, 2005, ps. 86-106.

¹⁹ ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Madrid, Trotta, 2016, especialmente el capítulo 7, “Los jueces y el derecho”, p. 131-156.

²⁰ CARBONELL, Miguel, coord., *El principio de proporcionalidad y la protección de los derechos fundamentales*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, Comisión Estatal de Derechos Humanos de Aguascalientes, 2008, p. 224-226 y 258-261.

²¹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las garantías de seguridad jurídica*, México, SCJN, 2005, p. 11-12 y 79-96.

Esta exigencia, sin embargo, debe ser armonizada con la necesidad de que el sistema tributario pueda corregir interpretaciones erróneas o insuficientes que estén afectando la capacidad recaudatoria del Estado. La tensión entre seguridad jurídica y eficacia recaudatoria encuentra aquí un espacio particular de manifestación que exige soluciones cuidadosamente ponderadas.

La aplicación del principio pro persona en materia fiscal no puede realizarse ignorando el interés recaudatorio del Estado, pero tampoco puede quedar subordinada a este hasta el punto de vaciar de contenido la protección de los derechos del contribuyente. La clave se encuentra en desarrollar criterios de ponderación que permitan, en cada caso concreto, determinar cuál es la solución que mejor realiza el conjunto de derechos y valores en juego.

La aplicación del principio pro persona al ordenamiento jurídico mexicano plantea, en el ámbito fiscal, una cuestión de particular complejidad que se sitúa en el núcleo mismo de la relación entre el Estado y los contribuyentes, esta relación se mantiene en una tensión constante derivado de que el estado que debe tutelar los derechos humanos de las personas es el mismo que funge como contraparte del contribuyente es por eso que no hay que perder de vista que proteger al individuo frente al Estado no solo implica una cuestión jurídica, sino que también adquiere una importancia relevante para la política nacional. Y esto es así porque representa, en el sentido más amplio del término, una garantía de la democracia.²²

III. Análisis de la Jurisprudencia

NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA POR BUZÓN TRIBUTARIO (...).

Criterio: Para que la notificación electrónica por buzón tributario sea válida, es suficiente que la autoridad acredite la puesta a disposición del documento en el sistema y el envío del aviso electrónico a los medios de contacto registrados por la persona contribuyente, sin que sea necesario que compruebe la recepción material del aviso en dichos medios.²³

²² VARGAS MORGADO, Jorge, “LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL” en *Revista del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal*, núm. 58, 2006, p. 389.

²³ TESIS PR.A.C.CN. J/7 A (12a.), México, *Semanario Judicial de la Federación*, Duodécima Época, viernes 30 de enero de 2026, p. 1.

La contradicción de criterios resuelta por el Pleno Regional en Materias Administrativa y Civil de la Region Centro Norte expone con cierta claridad la tensión fundamental que atraviesa el derecho fiscal mexicano a raíz de la reforma constitucional de 2011. Por una parte, se encuentra la exigencia de aplicar el principio pro persona como criterio hermenéutico que obliga a maximizar la protección de los derechos del gobernado. Sin embargo, subsiste la tradición formalista del derecho tributario, anclada en la defensa del interés fiscal y en la necesidad de garantizar la eficacia recaudatoria del Estado.

En este caso en concreto se plantea una contradicción de criterios relativos a la interpretación del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, a través del cual, por una parte, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, y por otra parte, los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad.²⁴

En relación con el anteriormente citado, el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación estipula que las notificaciones de los actos administrativos se harán: por buzón tributario, personalmente o por correo certificado, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos; además, la notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria.²⁵

El criterio previamente citado surge cuando el Pleno Regional resuelve sobre dos criterios completamente opuestos, por una parte, el Cuarto Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito adoptó una posición más garantista, al exigir a la autoridad fiscal acreditar no solo el envío del aviso electrónico, sino también su recepción efectiva en los medios de contacto designados por el contribuyente. Por otra parte, el Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, consideró suficiente que la autoridad demostrara la puesta a disposición del documento en el

²⁴ Código Fiscal de la Federación, Art. 17-K, *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre de 1981 (última reforma publicada 14 de noviembre de 2025).

²⁵ Código Fiscal de la Federación, Art. 134, *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre de 1981 (última reforma publicada 14 de noviembre de 2025).

buzón tributario y el envío del aviso correspondiente, sin requerir prueba de que dicho aviso hubiera sido efectivamente recibido.

El Pleno Regional resolvió dicha contradicción optando por la segunda postura, estableciendo como criterio obligatorio que para la validez de la notificación electrónica basta con que la autoridad acredite lo que está bajo su esfera de control: la puesta a disposición del documento en el sistema y la emisión del aviso electrónico hacia los medios de contacto registrados.

El Cuarto Tribunal Colegiado, al exigir a la autoridad acreditar la recepción efectiva del aviso electrónico en el correo del contribuyente, partía de una concepción material o sustancial del derecho de notificación. De esta forma el principio *pro persona* ordena preferir, entre las diversas interpretaciones posibles de una norma, aquella que resulte más favorable para la protección y el goce de los derechos humanos, se trata de acudir a una interpretación sistemática de las normas.²⁶

La función de una notificación es lograr que el destinatario del acto administrativo conozca su contenido. Con base en ello, puede afirmarse que, mediante la notificación, la autoridad fiscal le informa al contribuyente lo que establece una resolución administrativa, a fin de que este pueda dar debido cumplimiento a sus obligaciones fiscales.²⁷ Si la notificación formalmente correcta no cumple con esta finalidad, porque el aviso electrónico nunca fue recibido en la bandeja de entrada del contribuyente, entonces la garantía de audiencia se ve vulnerada, independientemente de que la autoridad haya cumplido con los pasos procedimentales previstos en la ley. Esta concepción material del debido proceso implica que la ficción legal de la notificación no puede prevalecer cuando se demuestra que, en la realidad, el acto no llegó a conocimiento del contribuyente.

Si la autoridad ha decidido emplear medios electrónicos para notificar, debe asumir la responsabilidad de que tales medios funcionen adecuadamente y de que los avisos enviados lleguen efectivamente a su destino. Esto implica que el Estado está obligado a implementar

²⁶ CASTAÑEDA HERNÁNDEZ, Mireya, “La interpretación conforme al parámetro de constitucionalidad” en *Parámetro de control de regularidad constitucional y convencional*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2021, p. 57.

²⁷ LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro, *Buzón tributario, contabilidad y revisiones electrónicas*, México, UNAM, IJ, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2018, p. 9.

acciones que generen las condiciones adecuadas para que los derechos puedan ser ejercidos de manera real y efectiva.²⁸

Considerando lo anterior podemos determinar que la postura del Cuarto Tribunal Colegiado se alinea con una visión del derecho fiscal en la que los derechos del contribuyente ocupan una posición central y en la que las exigencias procedimentales se interpretan de la manera más favorable para garantizar su efectiva protección. Bajo este tenor para que los derechos humanos sean realmente respetados y estén plenamente vigentes, resulta clave cómo los jueces los aplican. Esto lleva a la necesidad de que el juzgador recurra a los diversos principios que inspiran estos derechos, sin cerrarse a los enfoques interpretativos clásicos.²⁹

Por otra parte, el Pleno Regional, al resolver la contradicción, optó por un criterio enfocado a la aplicación exacta de la norma, sin realizar una valoración adecuada, con un enfoque que se apega a una visión del positivismo jurídico, entendido como aquella corriente del derecho que coloca a la ley por encima de las demás fuentes normativas y que concibe el sistema jurídico como un conjunto completo y sin contradicciones internas.³⁰ Para que la notificación electrónica a través del buzón tributario sea válida en términos prácticos, basta con que la autoridad demuestre que el documento fue puesto a disposición en el sistema y que se envió el aviso electrónico a los medios de contacto que el contribuyente haya registrado. No se requiere, en cambio, que acredite que dicho aviso fue efectivamente recibido en esos medios.

La justificación del Pleno se articula en torno a varios argumentos. En un principio, realiza una interpretación literal y sistemática de los artículos 17-K y 134 del Código Fiscal de la Federación, de los cuales deriva que la notificación electrónica se perfecciona con la puesta a disposición del documento en el buzón tributario y el envío del aviso correspondiente. La ley no supedita la validez de la notificación a la recepción efectiva del aviso en los correos electrónicos o teléfonos del contribuyente. El positivismo jurídico, postura que subyace a este razonamiento, se opone a las especulaciones de tipo teológico y a las construcciones metafísicas, considerando que no pertenecen al ámbito del derecho. Asimismo, sostiene una separación rigurosa entre el

²⁸ SALAZAR UGARTE, Pedro, *op. cit.*

²⁹ APARICIO GONZÁLEZ, Héctor Martiniano, “Principio 'pro persona', como criterio hermenéutico de la interpretación de las normas sobre derechos humanos” en *Ins Comitiālis*, vol. 2, núm. 4, julio-diciembre, 2019.

³⁰ GUAMÁN CHACHA, Klever Aníbal, HERNÁNDEZ RAMOS, Eduardo Luciano y LLOAY SÁNCHEZ, Stalin Israel, “El positivismo y el positivismo jurídico” en *Revista Universidad y Sociedad*, vol. 12, núm. 4, julio-agosto, 2020, p. 267.

derecho y disciplinas como la ética, la moral o la religión. Desde esta perspectiva, el derecho debe mantenerse independiente y no depender de ninguna clase de consideraciones valorativas o juicios subjetivos sobre lo que es justo o bueno.³¹

El Pleno caracteriza el aviso electrónico como un acto de carácter instrumental que únicamente cumple la función de alertar al contribuyente, pero que no constituye la notificación en sí misma. Lo que activa la eficacia jurídica del acto administrativo es el alojamiento del documento en el buzón tributario y el transcurso de los plazos legales, no la recepción del aviso. El envío del aviso es suficiente para cumplir con el requisito legal, pues la ley no exige que dicho aviso sea efectivamente recibido.

El Pleno introduce un argumento de carácter práctico o consecuencialista: exigir a la autoridad acreditar la recepción material del aviso equivaldría a imponerle una carga excesiva, pues ello depende de factores ajenos a su control, como el funcionamiento de los servicios de internet o de telefonía. La autoridad solo puede probar lo que está bajo su esfera de control, esto es, la puesta a disposición del documento y la emisión del aviso.

Finalmente, el Pleno sostiene que su interpretación garantiza la seguridad jurídica y preserva el derecho de audiencia del contribuyente sin imponer a la autoridad cargas no previstas en la ley, al tiempo que asegura la viabilidad del buzón tributario como mecanismo de comunicación y evita que se convierta en un instrumento inoperante. Además, da certeza en el cómputo de los plazos, evitando la incertidumbre que generaría depender de la eficacia de servidores de correo electrónico de empresas privadas para definir la validez de los actos administrativos.

El Pleno deja abierta la posibilidad de que el contribuyente impugne la notificación y demuestre con pruebas técnicas que existieron fallas en la entrega de los avisos. Sin embargo, esta posibilidad implica una inversión de la carga de la prueba: ya no es la autoridad quien debe acreditar la recepción efectiva, sino el contribuyente quien debe demostrar que, a pesar de la diligencia desplegada por la autoridad, el aviso nunca llegó a su conocimiento.

Esta resolución refleja la tensión entre la protección de derechos humanos del contribuyente y la defensa del interés fiscal. El criterio adoptado privilegia la eficacia recaudatoria

³¹ *Idem*.

sobre una protección maximizadora de derechos, apartándose de la postura garantista que priorizaba la cognoscibilidad real del acto administrativo como aplicación auténtica del principio pro persona.

Mientras la visión garantista exigía que la notificación cumpliera efectivamente su finalidad de poner al contribuyente en condiciones reales de defensa, el Pleno opta por una concepción formal del debido proceso, satisfecha con la mera posibilidad abstracta de conocer el acto si el contribuyente hubiera consultado su buzón tributario.

La resolución del Pleno genera una distribución asimétrica del riesgo tecnológico, ya que el contribuyente soporta íntegramente las implicaciones de las fallas en servicios de internet o telefonía, mientras que la autoridad fiscal queda eximida de responsabilidad por los medios que ella misma eligió para notificar. Esta postura implica una concepción minimalista del derecho de defensa, pues considera que la garantía de audiencia se satisface de manera puramente formal con la puesta a disposición del acto, aunque este no haya sido efectivamente conocido por el particular. Como consecuencia, se produce una afectación a la confianza legítima, ya que los avisos electrónicos no garantizan su recepción efectiva, lo que obliga al contribuyente a realizar un monitoreo permanente y preventivo de su buzón tributario. Esta dinámica genera una profunda inseguridad jurídica, dado que los plazos para impugnar pueden transcurrir sin que el gobernado tenga conocimiento real de la existencia del acto administrativo. En conjunto, estos factores evidencian un claro desequilibrio entre el Estado y el particular, rompiendo la necesaria simetría que debe prevalecer en la relación jurídico-administrativa y trasladando al ciudadano cargas que corresponderían a la autoridad como garante de sus derechos fundamentales.

En el fondo, la jurisprudencia refleja la persistencia de un enfoque formalista en la justicia fiscal mexicana que, pese al mandato constitucional del principio pro persona, privilegia el interés recaudatorio sobre la protección efectiva de los derechos del contribuyente, distribuyendo desigualmente los riesgos y cargas procesales.

IV. Conclusiones

La reforma constitucional de 2011 positivizó el principio pro persona como eje hermenéutico en México, obligando a todas las autoridades a interpretar las normas favoreciendo los derechos

humanos. Sin embargo, en el ámbito fiscal su aplicación ha sido desigual, enfrentando resistencias estructurales en la cultura judicial especializada.

El análisis de la contradicción de criterios sobre notificaciones electrónicas por buzón tributario confirma esta tensión. El Pleno Regional privilegió una interpretación formalista de los artículos 17-K y 134 del CFF, validando la notificación con el mero aviso electrónico sin verificar su recepción real. Así, los jueces fiscales tienden a aplicar criterios restrictivos del principio pro persona, anclados en una concepción tradicional del interés fiscal.

Para el Pleno, la garantía de audiencia se satisface con la puesta a disposición del acto en el buzón y el envío del aviso, independientemente de su recepción efectiva. Esta visión formal del debido proceso es incompatible con la maximización de derechos, pues desatiende la finalidad de la notificación: que el gobernado conozca el acto y pueda defenderse.

Las consecuencias son graves: se traslada al contribuyente el riesgo tecnológico, se invierte la carga probatoria y se genera inseguridad jurídica, ya que los plazos para impugnar pueden vencer sin que aquel tenga conocimiento real del acto.

Así, a más de una década de la reforma, persiste en la justicia fiscal un enfoque que privilegia el interés recaudatorio sobre la protección efectiva de los derechos del contribuyente. Este formalismo se resiste a incorporar las exigencias del principio pro persona.

Frente a ello, es imperativo que los jueces fiscales asuman plenamente este principio, no como arbitrariedad, sino como exigencia de razonabilidad y justicia material que encuentra su límite en los derechos fundamentales. La plena vigencia del principio pro persona en materia fiscal requerirá un cambio profundo en la cultura judicial para superar el formalismo y avanzar hacia un derecho fiscal garantista.

V. Referencias

- APARICIO GONZÁLEZ, Héctor Martiniano, “Principio 'pro persona', como criterio hermenéutico de la interpretación de las normas sobre derechos humanos” en *Ius Comitiālis*, vol. 2, núm. 4, julio-diciembre, 2019.
- CARBONELL, Miguel, coord., “El principio de proporcionalidad y la protección de los derechos fundamentales”, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, Comisión Estatal de Derechos Humanos de Aguascalientes, 2008.

- CASTAÑEDA HERNÁNDEZ, Mireya, “La interpretación conforme al parámetro de constitucionalidad” en *Parámetro de control de regularidad constitucional y convencional*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2021.
- CASTILLA, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia” en *Cuestiones Constitucionales*, núm. 20, enero-junio, 2009.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre de 1981 (última reforma publicada 14 de noviembre de 2025).
- COMITÉ DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES, Observación general N.º 3: La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto), Quinto período de sesiones, Doc. ONU HRI/GEN/1/Rev.9, Vol. I, 1990.
- CÓRDOVA, Miguel Ángel, “Radiografía constitucional del principio pro persona” en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, año LII, núm. 154, enero-abril de 2019, p. 155-182.
- CÓRDOVA, Miguel Ángel, “Radiografía constitucional del principio pro persona” en *Cuestiones Constitucionales*, México, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. 42, enero-junio, 2020.
- FAJARDO MORALES, Zamir Andrés, *Control de convencionalidad. Fundamentos y alcance. Especial referencia a México*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2015, Colección sobre la Protección Constitucional de los Derechos Humanos, Fascículo 16.
- FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, “Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano” en CARBONELL, Miguel y SALAZAR, Pedro, *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, Civitas, Madrid.
- GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, “El control judicial interno de convencionalidad” en *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. 28, enero-junio, 2013.
- GÓMEZ LUNA, Nahiely, *Los Impuestos Federales en México; su recaudación y el cumplimiento de las obligaciones fiscales*, México, 2018.
- GONZÁLEZ OROPEZA, Manuel y DEL ROSARIO RODRÍGUEZ, Marcos, “La interpretación conforme y el principio pro persona en la justicia constitucional local” en IX mesa redonda sobre justicia constitucional en las entidades federativas, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 2022.

- GUAMÁN CHACHA, Klever Aníbal, HERNÁNDEZ RAMOS, Eduardo Luciano y LLOAY SÁNCHEZ, Stalin Israel, “El positivismo y el positivismo jurídico” en *Revista Universidad y Sociedad*, vol. 12, núm. 4, julio-agosto, 2020.
- GUASTINI, Riccardo, *Interpretar y argumentar*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2017.
- HINOJOSA CANTÚ, Carlos, GONZÁLEZ RAMÍREZ, Alma Rosa y HERRERA PÉREZ, Octavio, “La reforma del artículo primero constitucional y el principio pro persona en la aplicación y respeto por las autoridades a los derechos humanos” en *Letras Jurídicas*, núm. 10, otoño 2015.
- LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro, *Buzón tributario, contabilidad y revisiones electrónicas*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2018.
- MATA QUINTERO, Gerardo, “El principio pro persona: la formula del mejor derecho” en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, nueva serie, año L, núm. 150, septiembre-diciembre de 2017, pp. 201-228.
- NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid, Tecnos, 2005.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, “La función del tributo en el Estado moderno de derecho” en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, año XLIII, núm. 127, enero-abril, 2010.
- SALAZAR UGARTE, Pedro, coord., *La reforma constitucional sobre derechos humanos. Una guía conceptual*, México, Instituto Belisario Domínguez, Senado de la República, 2014.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las garantías de seguridad jurídica*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2005.
- VARGAS MORGADO, Jorge, “La garantía del interés fiscal” en *Revista del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal*, núm. 58, 2006.
- ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Madrid, Trotta, 2016.

Jurisprudencia

- TESIS PR.A.C.CN. J/7 A (12a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Duodécima Época, viernes 30 de enero de 2026, p. 1, México.