



SCJN: El principio de *Litis abierta* no implica presentar pruebas novedosas que debieron haber sido exhibidas en la instancia administrativa



MIRAMONTES
CONTRADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios; medios de defensa fiscal, y consultoría corporativa
Tiene 27 años en la firma

INTRODUCCIÓN

Recientemente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió la contradicción de tesis 528/2012, entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, y el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, por mayoría de tres votos, de acuerdo con el acta de la sesión pública del 13 de marzo de 2013, en la cual se da a conocer un nuevo criterio jurisprudencial mediante el cual se establece que el principio de *Litis abierta*, que rige al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), no implica una nueva oportunidad para ofrecer

los medios de prueba que, conforme a la ley, debieron exhibirse en el procedimiento de origen o, en su caso, en el recurso administrativo, estando en posibilidad legal de hacerlo, ordenando –además– dar publicidad al nuevo criterio jurisprudencial conforme a lo previsto en el artículo 195 de la Ley de Amparo (actualmente, corresponde al numeral 219 de la nueva ley).

Cabe mencionar que este nuevo criterio modifica o abandona el previamente emitido por esa misma Sala, el cual se encontraba en la jurisprudencia 2a./J 69/2001, derivada de la diversa contradicción de tesis 80/2001-SS, a través de la cual, de manera clara y precisa, se llegó a determinar que en el juicio contencioso administrativo *las pruebas novedosas debían admitirse y valorarse en la*



sentencia, aun cuando no se hubieran ofrecido en el procedimiento administrativo.

La tesis surgida del nuevo criterio jurisprudencial se identifica bajo el rubro y contenido siguiente:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA UNA NUEVA OPORTUNIDAD PARA OFRECER LOS MEDIOS DE PRUEBA QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIERON EXHIBIRSE EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN, O EN SU CASO, EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO (MODIFICACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA 2a/J 69/2001). El denominado **principio de Litis abierta** que deriva de lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cobra aplicación únicamente en los casos en que la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y se traduce en la posibilidad de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, **empero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debieron presentarse en el procedimiento administrativo de origen o, en su caso, en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar que las controversias fiscales se solucionen en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional. Esto cobra relevancia al tener en cuenta que los recursos administrativos se instituyen como un mecanismo de control interno, a través del cual, la propia autoridad verifica la legalidad de sus actos en sede administrativa, lo que justifica y explica que, en determinados supuestos, se autorice al recurrente a ofrecer los medios de prueba que debieron exhibirse en el procedimiento de origen, ya que al valorarlos para determinar si con ellos se desvirtúan los**

hechos u omisiones que dieron lugar a la emisión de la resolución recurrida, la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de aquellas pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso de administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, tal como lo prescribe el artículo 16 constitucional, al indicar que los gobernados tienen la obligación de conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en consecuencia, a exhibirla cuando le sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. **Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se puede sustituir en las facultades que son propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.**

Contradicción de tesis 528/2012. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla. 13 de marzo de 2013. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

DESCRIPCIÓN DEL FALLO Y SU ALCANCE

Como es de explorado Derecho, el principio de *Litis abierta* se traduce en la posibilidad jurídica de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso de revocación, cuando se impugna la resolución recaída al mismo mediante el juicio de nulidad ante el TFJFA, conforme a lo que se prevé en el artículo 1 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).



No obstante esto –se señala en el fallo analizado–, ello no implica que se le otorgue una “nueva oportunidad” al contribuyente para exhibir en el juicio de nulidad los medios de prueba que debieron haberse ofrecido en el procedimiento de origen, al haber sido requeridos por la autoridad o, en su caso, en el recurso de revocación, estando en la posibilidad legal de hacerlo, para desvirtuar los hechos u omisiones observados por la autoridad administrativa.

“Puesto que –continúa el fallo que se analiza– de haber sido ésa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente”, tal y como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación (CFF), en el cual –por excepción– se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar que las controversias fiscales se solucionen en sede administrativa con la mayor celeridad posible, y evitar su impugnación en sede jurisdiccional.

Ahora bien, la aplicación de este nuevo criterio traerá como consecuencia una grave limitación a la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), pues le negará al contribuyente la posibilidad de probar lo que afirme o alegue en su defensa en el juicio de nulidad, mediante la aportación de pruebas novedosas; es decir, aquellas que por cualquier causa no hubieran sido exhibidas a las autoridades fiscales dentro del procedimiento administrativo de origen, en los casos en que tales documentales hubieran sido requeridas por la autoridad fiscal dentro del procedimiento administrativo, y el contribuyente no las hubiera presentado o bien, que teniendo la posibilidad legal de aportarlas en el recurso de revocación, no se hubieran aportado.

En cuanto al recurso de revocación, es de explorado Derecho que el contribuyente está facultado para aportar todo tipo de pruebas, excepto las que de manera expresa no están permitidas en esta instancia administrativa, conforme a lo dispuesto por el artículo 130 del CFF; en este caso, la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones.

De ahí en fuera, el recurrente podrá presentar todas aquellas pruebas que estime conveniente, para demostrar los hechos constitutivos de su acción, incluyendo pruebas

novedosas que no hubieran sido ofrecidas y exhibidas por cualesquier causa ante la autoridad fiscalizadora; incluyendo las pruebas supervinientes.

Se afirma lo anterior, en virtud de que el objeto del recurso de revocación es comprobar la realidad de la situación jurídica fiscal del contribuyente, por lo cual, necesariamente deben valorarse todas las pruebas exhibidas en ese medio de defensa, con independencia de que las mismas hubieran sido exhibidas o no durante el procedimiento de fiscalización, aun cuando hubieran sido requeridas.

Ahora bien, en cuanto al juicio de nulidad, lo cierto es que en el fallo sujeto a estudio, la Segunda Sala de la SCJN pasó por alto que, contrario a lo que se mencionó, *el legislador sí previó de manera expresa la posibilidad de presentar pruebas novedosas tanto en el recurso de revocación como en el juicio de nulidad.*

Esto último, habida cuenta de lo dispuesto, a su vez, en el último párrafo del artículo 46 y último párrafo del numeral 50 del CFF, de cuyo contenido normativo se desprende, con meridiana claridad, que los contribuyentes pueden aportar documentación en los medios de defensa que promuevan, *aun cuando no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales*, previéndose que, de ser el caso, las autoridades fiscales podrán iniciar nuevamente sus facultades de comprobación al sujeto revisado, por las mismas contribuciones y por el mismo ejercicio, con la facultad de volver a determinar contribuciones omitidas correspondientes al mismo ejercicio, siempre y cuando, con base en la documentación aportada (pruebas novedosas) en los medios de defensa intentados, *se comprueben hechos diferentes.*

Los artículos en cita, en la parte que interesa, de manera textual señalan lo siguiente:

46. *La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:*

...

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando

se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o **en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales;** a menos que, en este último supuesto, la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente, pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

Por su parte, el artículo 50 del CFF menciona:

50. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.

...

Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o **en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales,**

de conformidad con lo previsto por el último párrafo del artículo 46 de este Código.

No pasa desapercibido el argumento expresado en la tesis de jurisprudencia en estudio, en cuanto a la justificación pretendida para tal determinación, bajo el argumento de que si bien en el recurso de revocación se autoriza al recurrente a ofrecer los medios de prueba que debieron haberse exhibido en el procedimiento de origen, ello se explica –se destaca en el fallo–, pues en su valoración, la autoridad administrativa puede utilizar los medios legales a su alcance inherentes a sus facultades de comprobación, como podría ser –entre otros– la compulsión con terceros o la revisión de los dictámenes realizados por contadores públicos.

Esto último no podría hacerse extensivo al juicio contencioso administrativo, pues –de estimar lo contrario– sería tanto como admitir que el TFJFA se puede “sustituir” en las facultades que le son propias a la autoridad fiscal, concluyendo por tanto –como señala el nuevo criterio– que:

...no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de aquellas pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso de administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, tal como lo prescribe el artículo 16 constitucional, al indicar que los gobernados tienen la obligación de conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en consecuencia, a exhibirla cuando le sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación.

No obstante, el fallo que se analiza no parece encontrar su justificación en el argumento antes citado. Es decir, no sólo por el hecho de que –como ya se mencionó– el legislador sí previó la posibilidad legal de aportar documentales novedosas en los medios de defensa intentados por los contribuyentes, tal y como se desprende de lo dispuesto en los artículos 46, último párrafo, y 50, último párrafo –ambos del CFF–, aun cuando tales probanzas no hubieren sido exhibidas ante las autoridades fiscales en el procedimiento de origen, lo cual comprende tanto al recurso de revocación como al juicio de nulidad, habida cuenta que esos numerales no hacen distingo alguno; sino además, por el hecho de que las propias disposiciones

normativas invocadas le permiten a la autoridad fiscal volver a ejercer sus facultades de comprobación y, en su caso, determinar contribuciones omitidas, cuando con motivo de la documental aportada a los medios de defensa que promuevan, y que no hubiere sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de fiscalización, se comprueben *hechos diferentes*.

Con esto último, **se deja a salvo la facultad de comprobación de la autoridad fiscal –para el caso que se indica–, lo que en apariencia se trata de salvaguardar en el fallo que se analiza.**

Lo anterior, independientemente de que, al establecerse el principio de *Litis* abierta en el segundo párrafo del artículo 1 de la LFPCA, no se prevé limitante alguna en cuanto a la posibilidad legal de hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso y, por ende, la aportación de pruebas novedosas.

Además, mucho menos se prevé la imposibilidad de presentar en el juicio de nulidad aquellas probanzas que, habiendo sido requeridas por la autoridad fiscal dentro del procedimiento de origen, no hubieren sido exhibidas por el contribuyente o bien, que habiendo tenido la posibilidad legal para hacerlo, tampoco hubieren sido aportadas en el recurso de revocación.

Por el contrario, el artículo 40 de la LFPCA establece de manera expresa que en el juicio de nulidad *serán admisibles toda clase de pruebas*, excepto la confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones y la petición de informes, salvo que éstos se limiten a hechos que consten en documentación que obre en poder de las autoridades.

A mayor abundamiento, debe decirse que no existe precepto legal alguno que establezca que los contribuyentes al impugnar una resolución determinante de un crédito fiscal, están impedidos para ofrecer pruebas diversas y/o adicionales a las exhibidas durante el procedimiento de fiscalización y que, en caso de ofrecerlas, éstas no serán tomadas en consideración al momento de resolver el medio de defensa correspondiente; por el contrario, debe tenerse presente que el artículo 14 de la CPEUM prevé el derecho que tienen los gobernados –como son los contribuyentes– de tener expedito un proceso legal en el cual puedan ofrecer las pruebas que acrediten sus pretensiones, y que éstas deben ser valoradas.

Por último, se insiste que –en mi opinión– tanto por medio del recurso de revocación como del juicio de nulidad se podrán aportar las pruebas conducentes, y la autoridad respectiva debe admitirlas y valorarlas, aun cuando no se hubieran ofrecido en el procedimiento administrativo del que derive, hubieran sido o no requeridas.

En ese punto, sostener lo contrario atentaría contra el derecho que tiene todo gobernado a probar los hechos constitutivos de su acción; es decir, el derecho del promovente a que la autoridad admita las pruebas que se ofrezcan, y éstas sean pertinentes e idóneas para acreditar los hechos en que sus argumentos de impugnación se funden; también que esas pruebas se desahoguen y que sean valoradas conforme a Derecho.

La afirmación anterior encuentra su apoyo de manera particular en la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la SCJN, identificada con el número CXXIX/1996, misma que con meridiana claridad sostiene el criterio que se invoca, en el sentido de que en el recurso de revocación y en el juicio de nulidad inclusive, el contribuyente podrá hacer valer cuanto argumento convenga a sus intereses y exhibir todas las pruebas que estime necesarias para comprobar la realidad de su situación fiscal aclarando, además, que aun en el caso de los hechos que se tengan por consentidos en la etapa de fiscalización, ello no significa una presunción que no sea desvirtuable en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad.

La tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la SCJN, CXXIX/1996, es del tenor siguiente:

VISITA DOMICILIARIA. LA PRESUNCIÓN QUE DERIVA DE LOS PÁRRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PUEDE SER DESVIRTUADA EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN O EN EL JUICIO DE NULIDAD. *La oportunidad que se le da al contribuyente para participar aclarando los hechos asentados en la última acta parcial de la visita domiciliaria, no significa de ninguna manera que en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad, no pueda hacer valer cuanto argumento convenga a sus intereses y exhibir todas las pruebas que estime necesarias para comprobar la realidad de su situación jurídica fiscal; independientemente de la oportunidad de participar para desvirtuar los hechos asentados en las actas y, en cuanto a que, si no los*



desvirtúa se le tendrán por consentidos, debe entenderse que ese consentimiento es únicamente para efectos de dictar, en su caso, la resolución en que se le determine el crédito fiscal, pero de ninguna manera una presunción que no sea desvirtuable en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad que llegare a promoverse.

Amparo en revisión 330/93. Salvamento y Desarrollo Empresarial, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zárate.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecisiete de octubre en curso, aprobó, con el número CXXIX/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a diecisiete de octubre de mil novecientos noventa y seis.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo IV. Pleno. Jurisprudencia. Octubre, 1996. Pág. 189.

CONCLUSIONES

Evidentemente, el tema analizado es de la mayor importancia y trascendencia, dado que puede afectar de

manera significativa la debida observancia de la garantía de audiencia y debido proceso establecidos por el Derecho interno y por los Tratados internacionales, en beneficio de los particulares, situación que podría trastocar sus garantías fundamentales como contribuyentes.

No obstante, es importante tener presente la existencia de la jurisprudencia del Pleno de la SCJN invocada con antelación, la cual, por disposición expresa de la nueva Ley de Amparo en su artículo 217 (similar al 192 de la ley abrogada), deviene obligatoria para las Salas, los Plenos de Circuito, los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, los juzgados de Distrito, Tribunales militares y judiciales del orden común de los estados y del Distrito Federal, así como para los Tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Por ese motivo, bastará con hacer valer esa jurisprudencia en caso de ser necesario, para que el referido criterio jurisprudencial del Pleno de la SCJN sea de observancia obligatoria, como se indica.

Finalmente, es importante tener presente que la jurisprudencia tiene una influencia de la mayor relevancia en la integración de las normas tributarias y es, además, una fuente permanente para el perfeccionamiento de nuestro orden jurídico nacional. •

