

# EL NUEVO CRITERIO JURISDICCIONAL EN MATERIA DE OFRECIMIENTO DE PRUEBAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES

## ANÁLISIS DE LA TESIS AISLADA NÚM. 1ª. XVI/2012

*LIC. JOSÉ MIGUEL ERREGUERENA ALBAITERO*  
*Miembro de la Comisión Fiscal del IMCP*

### DIRECTORIO

*C.P.C. José Luis Doñez Lucio*  
PRESIDENTE

*C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán*  
VICEPRESIDENTE GENERAL

*C.P.C. Luis González Ortega*  
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

*C.P.C. Pedro Carreón Sierra*  
VICEPRESIDENTE FISCAL

*C.P.C. Héctor Villalobos González*  
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

*Lic. Willebaldo Roura Pech*  
DIRECTOR EJECUTIVO

*C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira*  
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON  
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS  
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA  
AUTORIDAD FISCAL”**

FISCOactualidades



IMCP

ES  
MIEMBRO  
DE



ASOCIACIÓN  
INTERAMERICANA  
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL  
FEDERATION  
OF ACCOUNTANTS

**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP**

Acosta Michel, Fernando Luis  
Aguilar Millán, Federico  
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo  
Arellano Godínez, Ricardo  
Barroso Degollado, Javier  
Cámara Flores, Víctor Manuel  
Cantú Suárez, Nora Elia  
De Anda Turanti, José Antonio  
De los Santos Anaya, Marcelo  
De los Santos Valero, Javier  
Díaz Guzmán, Eduardo  
Ereguerena Albaitero, José Miguel  
Eseverri Ahuja, José Ángel  
Fernández Fernández, José Luis  
Franco Gallardo, Juan Manuel  
Gallegos Barraza, José Luis

Gómez Espiñeira, Antonio C.  
Hernández Cota, José Paul  
Lomelín Martínez, Arturo  
Manrique Díaz Leal, Enrique A.  
Manzano García, Ernesto  
Mena Rodríguez, Ricardo Javier  
Moguel Gloria, Francisco  
Ortiz Molina, Óscar Arturo  
Pérez Sánchez, Armando  
Puga Vértiz, Pablo  
Reyes Rodríguez, Gabriel  
Ríos Peñaranda, Mario Jorge  
Sainz Orantes, Manuel  
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio  
Villalobos González, Héctor  
Wilson Loaiza, Francisco Miguel

# EL NUEVO CRITERIO JURISDICCIONAL EN MATERIA DE OFRECIMIENTO DE PRUEBAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES

## ANÁLISIS DE LA TESIS AISLADA NÚM. 1ª. XVI/2012

LIC. JOSÉ MIGUEL ERREGUERENA ALBAITERO  
Miembro de la Comisión Fiscal del IMCP

**E**n febrero de 2012, se publicó en el Libro V, Tomo 1, página 660, del *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, la tesis aislada número 1ª. XVI/2012, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), cuyo rubro es el siguiente:

“PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN. LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2007, NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.”

El criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la tesis aislada que nos ocupa, consiste en que la Fracc. VI del Art. 48 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, no resulta violatoria de la garantía de audiencia prevista en el Art. 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), al prever, dentro del procedimiento de fiscalización, un plazo dentro del cual el contribuyente puede alegar en su defensa, a efecto de desvirtuar los hechos u omisiones detectados por la autoridad fiscal.

La Fracc. VI del Art. 48 del Código Fiscal de la Federación (CFF) prevé que el contribuyente, dentro del procedimiento de fiscalización, cuenta con un plazo de veinte días para desvirtuar los hechos u omisiones detectados por la autoridad en el oficio de observaciones.

Lo anterior, a criterio de la Primera Sala de la SCJN, implica no solo una obligación para el contribuyente, sino también la posibilidad de exhibir, dentro del procedimiento de fiscalización, documentos, libros o registros para refutar los hechos u omisiones detectados por la autoridad fiscal.

La garantía de audiencia prevista en el Art. 14 de la CPEUM, no debe entenderse, en términos de la tesis aislada en análisis, como la posibilidad de presentar documentación para desvirtuar las observaciones formuladas por la autoridad fiscal en el procedimiento de fiscalización hasta la interposición del medio de defensa, sino que el contribuyente debe ajustarse al plazo previsto en la Fracc. VI del Art. 48 del CFF, para aportar las constancias con las que demuestre el correcto



cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en el entendido de que como regla general, dichas constancias deben estar siempre en su poder.

Lo anterior, según la Primera Sala de la SCJN, no debe entenderse como una limitante para presentar pruebas o documentos con los que se demuestre la ilegalidad de la resolución por virtud de la cual se finque un crédito fiscal, pues los contribuyentes están facultados a ofrecer y exhibir pruebas con las que acrediten la ilegalidad de dicha liquidación, siempre y cuando esas pruebas no hayan sido exigidas dentro de la etapa de fiscalización, ya que presentar estas hasta la interposición del medio de defensa no sirve para desvirtuar la legalidad de la resolución determinante del crédito fiscal.

El nuevo criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, constituye un criterio que han sostenido las autoridades fiscales, a fechas recientes, respecto de que los contribuyentes al interponer un medio de defensa en contra de las resoluciones por la que se les finquen créditos fiscales, pueden ofrecer pruebas con las que desvirtúen la legalidad de dicha resolución, siempre y cuando esas pruebas no hayan sido exigidas dentro del procedimiento de fiscalización, ya que el presentar estas hasta la interposición del medio de defensa no sirve para desvirtuar la legalidad de la resolución determinante del crédito fiscal.

Es decir, mediante la emisión de la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, la Primera Sala de la SCJN, respalda, a mi estimación, indebidamente, los argumentos sostenidos por las autoridades fiscales en las resoluciones por las que:

- i) Resuelve recursos de revocación.
- ii) Contesta demandas de nulidad.
- iii) Presenta escrito de alegatos.
- iv) Promueve recursos de revisión fiscal.

En estas, las autoridades sustentan que no es válido que los contribuyentes presenten, en los medios de defensa que interpongan en contra de las resoluciones determinantes de créditos fiscales, pruebas adicionales y/o diversas a las presentadas en el procedimiento de fiscalización, cuando estas están encaminadas a desvirtuar los hechos y observaciones detectados por la autoridad fiscal en dicho procedimiento.

En mi opinión, el criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, rompe con los principios fundamentales que rige la garantía de audiencia prevista en el Art. 14 de la CPEUM, en específico el referente al derecho constitucional que tienen los gobernados de ofrecer pruebas dentro del proceso legal en el que se resolverá su situación jurídica.

Resulta muy criticable el hecho de que un contribuyente, con motivo del criterio sostenido en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, no pueda ofrecer las pruebas pertinentes, en los medios de defensa que promueva en contra de una resolución por la que se le finque un crédito fiscal, a efecto de acreditar que cumplió con sus obligaciones fiscales, por el simple hecho de que esas pruebas no hayan sido aportadas durante el procedimiento de fiscalización del que fue objeto.

Lo anterior, en la medida que no existe precepto legal alguno que establezca que los contribuyentes al impugnar una resolución determinante de un crédito fiscal, están impedidos a ofrecer pruebas diversas y/o adicionales a las exhibidas durante el procedimiento de fiscalización y que, en caso de ofrecerlas, estas no serán tomadas en consideración al momento de resolver el medio de defensa correspondiente; sin embargo, sí existe un precepto constitucional (Art. 14) que prevé el derecho que tienen los gobernados, como son los contribuyentes, de tener un proceso legal en el que puedan ofrecer las pruebas que acrediten sus pretensiones, y que éstas deben ser valoradas.

Al restringir el derecho de ofrecer pruebas, en los medios de defensa que los contribuyentes promuevan en contra de las resoluciones determinantes de créditos fiscales, los contribuyentes, aun cuando tengan los elementos probatorios para acreditar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no podrán ofrecer dichos elementos en los medios de defensa que interpongan en contra de las liquidaciones, cuando no los hayan aportado durante el procedimiento de fiscalización del que haya sido objeto, y si lo hacen, estos podrán no ser valorados por las autoridades encargadas de resolver dichos medios de defensa.

Lo anterior, puede llegar al extremo de que un contribuyente que haya cumplido cabalmente con sus obligaciones fiscales, por el simple hecho de no haber aportado, durante el procedimiento de fiscalización, todas las pruebas con las que acredite precisamente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no pueda ofrecerlas en los medios de defensa que promueva en contra de la resolución por la que se le finque un crédito fiscal, y si las ofrece, las mismas puedan no ser valoradas al momento de resolver el citado medio de defensa, con lo cual, en caso de confirmarse la validez de la liquidación, dicho contribuyente deberá pagar dos veces la misma contribución, además de los accesorios de la misma.

Derivado de lo anterior, es claro que la trascendencia y gravedad del criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, se materializa en el caso de que con motivo de la aplicación de ese criterio, se tengan por no ofrecidas ciertas pruebas en los medios de defensa que se promuevan en contra de las resoluciones determinantes de créditos fiscales, o bien, estas no se valoren al momento de su resolución. Lo anterior, debido a que:

- a) La autoridad encargada de resolver el medio de defensa no contará con los elementos necesarios con los que el contribuyente acredite la ilegalidad de la resolución determinante del crédito fiscal, aun cuando dichos elementos hayan sido ofrecidos como pruebas y que, con motivo de ello, se confirme la validez de dicha resolución.

- b) Al confirmarse la validez de la resolución determinante del crédito fiscal, el contribuyente afectado se ubique en el supuesto de pagar una misma contribución (concepto y periodo), dos veces, más sus respectivos accesorios y multas, siendo que en ningún momento incumplió con sus obligaciones fiscales, pero no tuvo la oportunidad de acreditarlo.

Los medios de defensa que un contribuyente puede promover en contra de una resolución determinante de un crédito fiscal, son el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo.

En el caso del recurso de revocación resulta indudable que el criterio emitido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, rompe no solo con los principios rectores de la garantía de audiencia, sino con la regulación propia de ese medio de defensa.

En términos del último párrafo del Art. 123 del Código Fiscal de la Federación, el recurrente podrá, a más tardar dentro del mes siguiente a la interposición del recurso de revocación, anunciar que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, de conformidad con el tercer párrafo del diverso Art. 130 del mismo ordenamiento legal, el cual dispone que en este caso el promovente tendrá un plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que haya efectuado el anuncio correspondiente, para presentar las pruebas.

La debida interpretación que se les debe dar al último párrafo del Art. 123 y tercer párrafo del Art. 130, ambos del CFF, es que los recurrentes se encuentran facultados a ofrecer y exhibir como pruebas, en los recursos de revocación, todos los medios de convicción que estimen que acreditarán los extremos de su acción, incluso pruebas que sean adicionales y diversas a las exhibidas durante el procedimiento del que se haya derivado la emisión de la resolución recurrida.

Tan es así, que en la Exposición de Motivos del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del CFF y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT), vigente a partir del 7 de mayo de 2009, se establece que se propone adicionar un último párrafo al Art. 123 y un párrafo al Art. 130, ambos del CFF, a efecto de que se prevea un plazo adicional para que en los recursos de revocación los recurrentes puedan ofrecer y exhibir pruebas adicionales a las ya presentadas, inclusive de las exhibidas durante el procedimiento administrativo del que haya derivado la resolución recurrida.

A continuación se transcribe la parte conducente de la Exposición de Motivos que dio lugar al Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del CFF y de la LSAT, vigente a partir del 7 de mayo de 2009:

[...]

#### **1. Ofrecimiento y valoración de pruebas en el recurso de revocación.**

El recurso administrativo de revocación es el medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la administración pública los actos y resoluciones que consideren ilegales por alguna violación o falta de aplicación de las disposiciones jurídicas.

El recurso administrativo es un control de legalidad que tiene la propia autoridad para verificar la legalidad de la emisión de los actos de otra autoridad, lo que origina una contienda entre la administración pública y el administrado.

Por tanto, la acción ejercitada en el recurso administrativo de revocación conlleva el derecho a la prueba como garantía tutelada por el artículo 14 Constitucional, desde el momento en que prevé que nadie puede ser juzgado sin otorgársele una razonable oportunidad para ser oído y para valerse funcionalmente de los medios probatorios previstos por el ordenamiento legal correspondiente. Es decir, el derecho a probar es el que tiene todo gobernado a que el juzgador admita las pruebas que acrediten los hechos en que finquen sus argumentos defensivos que sean pertinentes e idóneos, a que dichos medios se practiquen y a que sean valorados conforme a derecho.

Sentado lo anterior, en el recurso de revocación la autoridad está obligada a pronunciarse respecto de los nuevos argumentos defensivos expuestos por el recurrente y las pruebas que ofrezca, aun cuando no hubieran sido aportadas en el procedimiento administrativo previo, dado el principio procesal consistente en que el que afirma debe probar, por lo que la autoridad está obligada a admitir, desahogar y valorar los elementos de prueba ofrecidos para demostrar los extremos de lo afirmado en tales conceptos de anulación.

Tan es así, que el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación señala que el promovente en el recurso de revocación tiene derecho a que se le admitan toda clase de pruebas con excepción de la testimonial y confesional de las autoridades mediante absolucón de posiciones.

Para arribar a lo anterior, debe atenderse únicamente a las normas procesales propias en materia del recurso de revocación regulado en el Código Fiscal de la Federación, apartándose de los principios en materia procesal recogidos por otros ordenamientos adjetivos que regulan procedimientos diversos en nuestro sistema jurídico, según los cuales los actos deben ser analizados por el revisor tal como hayan sido probados ante la autoridad revisada, ello porque así lo determinó el legislador al regular en específico el recurso administrativo de revocación que nos ocupa.

El legislador, al establecer las normas procesales del recurso de revocación, tomó en cuenta que, como se ha dicho, tal recurso plantea una litis distinta a la de los hechos que motivaron el acto administrativo primigenio, en cuyo conjunto se advierten diversos cambios de situación jurídica. Es así, que este último se emite considerando determinados hechos y circunstancias en que se da o se presume una infracción o incumplimiento por el gobernado, hechos y circunstancias que en un procedimiento administrativo de inspección o de verificación son fijados y considerados en el acto administrativo que se dicte, en el que se plasma una situación jurídica determinada, contra la cual puede promoverse un recurso administrativo cuya resolución fijará una nueva situación jurídica que puede ser diversa a la señalada en el acto administrativo recurrido. Por tanto, resulta evidente que siendo una nueva situación jurídica la que es objeto de impugnación, nuevos pueden ser los argumentos y razonamientos del recurrente y nuevas sus pruebas.

**Así, en el recurso administrativo de revocación, el recurrente tiene el derecho de prueba tan amplio como lo permite el propio Código Fiscal de la Federación (artículo 130), siendo admisibles todos los medios de prueba que no estén expresa y limitativamente excluidos por el citado código.**

**En conclusión, a través del recurso de revocación 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, pues 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 sean pertinentes e idóneas para acreditar los hechos en que sus argumentos de impugnación se funden, a que dichas pruebas se desahoguen y a que sean valoradas conforme a derecho.**

**La propuesta de esta reforma, ayudaría significativamente a disminuir las cargas de trabajo de los órganos jurisdiccionales federales, en virtud de que la interposición de los recursos de revocación sería más atractiva y benéfica para los contribuyentes, dado que no tendrían que garantizar mientras durará el procedimiento administrativo, podrían ofrecer cualquier prueba que no hayan aportado cuando se ejercieron las facultades de comprobación y además se resolvería el fondo de los asuntos con independencia de los vicios de forma.**

Por lo tanto, se propone adicionar un último párrafo al artículo 123 del Código Fiscal de la Federación para establecer que a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del recurso de revocación, el recurrente anuncie que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, pues con ello se permitirá al recurrente aportar las pruebas que por cualquier motivo no hubiere podido ofrecer ante la autoridad emisora de la resolución impugnada, siempre y cuando no se haya resuelto el recurso de revocación.

Además, de que con esta propuesta se pretende que el contribuyente encuentre en el recurso de revocación, el medio de defensa idóneo para controvertir los actos de la autoridad fiscal, que le permita con toda libertad ofrecer la totalidad de las pruebas que existan a su favor.

De igual forma y acorde con lo anterior, se plantea adicionar un párrafo al artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de que cuando el recurrente anuncie que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, tendrá un plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que haya efectuado el anuncio correspondiente, para presentarlas, con lo cual se beneficia al contribuyente, porque le permite solicitar la apertura del periodo probatorio para aportar las pruebas que por cualquier motivo no hubiere podido ofrecer en la etapa de fiscalización o del procedimiento, siempre y cuando no se haya resuelto el recurso de revocación.

Así mismo, se propone adicionar otro párrafo al artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, en el que se establezca que cuando la autoridad que conozca del recurso para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, así como ordenar la práctica de cualquier diligencia, pues con ello se beneficiará al contribuyente, al permitir que la propia autoridad resolutoria acuerde la exhibición de cualquier documento que le ayude a conocer mejor los hechos controvertidos, para resolver conforme a derecho proceda el recurso de revocación.

Lo señalado trae como consecuencia que deba extenderse el plazo con que cuenta la autoridad para resolver el recurso de revocación, toda vez que el contribuyente estaría gozando del beneficio de la apertura del periodo probatorio, por lo cual se propone adicionar un párrafo al artículo 131 del Código Fiscal de la Federación en el que se establezca que la autoridad fiscal contará con un plazo de cinco meses contados a partir de la fecha de la interposición del recurso para resolverlo, en el

caso de que el recurrente ejerza el derecho a exhibir pruebas adicionales a las ya presentadas.

[...]

(Énfasis añadido).

De la reproducción anterior se advierte que las razones que se mencionan en la Exposición de Motivos que dio lugar al Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del CFF y de la LSAT, vigente a partir del 7 de mayo de 2009, para proponer la adición tanto del último párrafo del Art. 123, como del tercer párrafo del Art. 130, ambos el CFF, son:

- i) Que en el recurso de revocación, la autoridad está obligada a pronunciarse respecto de los nuevos argumentos defensivos expuestos por el recurrente y las pruebas que ofrezca, aun cuando no hubieran sido aportadas en el procedimiento administrativo previo, dado el principio procesal consistente en que el que afirma debe probar, por lo que la autoridad está obligada a admitir, desahogar y valorar los elementos de prueba ofrecidos para demostrar los extremos de lo afirmado en tales conceptos de anulación.
- ii) Que tan es así que el Art. 130 del CFF señala que el promovente en el recurso de revocación tiene derecho a que se le admita toda clase de pruebas con excepción de la testimonial y confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones.
- iii) Que para arribar a lo anterior, debe atenderse únicamente a las normas procesales propias en materia del recurso de revocación regulado en el CFF, apartándose de los principios en materia procesal recogidos por otros ordenamientos adjetivos que regulan procedimientos diversos en nuestro sistema jurídico, según los cuales los actos deben ser analizados por el revisor tal como hayan sido probados ante la autoridad revisada, ello porque así lo determinó el legislador al regular en específico el recurso administrativo de revocación que nos ocupa.
- iv) Que el legislador, al establecer las normas procesales del recurso de revocación, tomó en cuenta que tal recurso plantea una *litis* distinta a la de los hechos que motivaron el acto administrativo primigenio, en cuyo conjunto se advierten diversos cambios de situación jurídica.
- v) Que el acto primigenio se emite considerando determinados hechos y circunstancias en que se da o se presume una infracción o incumplimiento por el gobernado, hechos y circunstancias que en un procedimiento administrativo de inspección o de verificación son fijados y considerados en el acto administrativo que se dicte, en el que se plasma una situación jurídica determinada, contra la cual puede promoverse un recurso administrativo cuya resolución fijará una nueva situación jurídica que puede ser diversa a la señalada en el acto administrativo recurrido. Por lo tanto, resulta evidente que siendo una nueva

situación jurídica, la que es objeto de impugnación, nuevos pueden ser los argumentos y razonamientos del recurrente y nuevas sus pruebas.

- vi) Que mediante el recurso de revocación 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 se derive, pues 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 sean pertinentes e idóneas para acreditar los hechos en que sus argumentos de impugnación se funden, a que dichas pruebas se desahoguen y a que sean valoradas conforme a derecho.
- vii) Que la propuesta de esta reforma, ayudaría a disminuir las cargas de trabajo de los órganos jurisdiccionales federales, en virtud de que la interposición de los recursos de revocación sería más atractiva y benéfica para los contribuyentes, dado que no tendrían que garantizar mientras durará el procedimiento administrativo, podrían ofrecer cualquier prueba que no hayan aportado cuando se ejercieron las facultades de comprobación y además se resolvería el fondo de los asuntos con independencia de los vicios de forma.
- viii) Que se propone adicionar un último párrafo al Art. 123 del CFF para establecer que a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del recurso de revocación, el recurrente anuncie que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, pues con ello se permitirá al recurrente aportar las pruebas que por cualquier motivo no hubiere podido ofrecer ante la autoridad emisora de la resolución impugnada, siempre y cuando no se haya resuelto el recurso de revocación.
- ix) Que, además, con esta propuesta se pretende que el contribuyente encuentre, en el recurso de revocación, el medio de defensa idóneo para controvertir los actos de la autoridad fiscal, que le permita con toda libertad ofrecer la totalidad de las pruebas que existan a su favor.
- x) Que se plantea adicionar un párrafo al Art. 130 del CFF, a efecto de que cuando el recurrente anuncie que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, tendrá un plazo de dos meses, contados a partir de la fecha en que haya efectuado el anuncio correspondiente, para presentarlas, con lo cual se beneficia al contribuyente, porque le permite solicitar la apertura del periodo probatorio para aportar las pruebas que por cualquier motivo no hubiere podido ofrecer en la etapa de fiscalización o del procedimiento, siempre y cuando no se haya resuelto el recurso de revocación.

De lo anterior se desprende que el motivo por el cual se determinó adicionar el último párrafo del Art. 123 y tercer párrafo del Art. 130 del CFF, es que los promoventes de los recursos de revocación, cuenten con un plazo adicional en el que puedan ofrecer toda clase de pruebas,

incluso adicionales y diversas a las exhibidas durante el procedimiento del que se haya derivado la resolución recurrida en dicho medio de defensa.

Por tanto, es dable afirmar que, cuando el último párrafo del Art. 123 del CFF establece que, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del recurso de revocación, contrario a lo sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, se debe entender en el sentido de que los recurrentes se encuentran facultados a aportar pruebas adicionales y diversas a las exhibidas durante el procedimiento del que haya derivado la resolución recurrida en dicho medio de defensa.

Lo anterior es así, ya que, por medio del recurso de revocación se controvierte un acto de autoridad que se emitió considerando determinados hechos y circunstancias, de los cuales la autoridad llegó al convencimiento o presunción de una infracción o incumplimiento por parte del particular; es decir, en el acto administrativo que se dicte se plasmará una situación jurídica determinada.

El acto de autoridad en comento, y en el que derivado de seguir un procedimiento administrativo se plasmará una situación jurídica determinada, podrá ser impugnada mediante la interposición del recurso de revocación, cuya resolución fijará una nueva situación jurídica que puede ser diversa a la señalada en el acto recurrido.

Por tanto, si por medio del recurso de revocación se impugna una nueva situación jurídica determinada por la autoridad, con motivo de haber llevado a cabo un procedimiento administrativo, entonces los promoventes de dicho medio de defensa podrán hacer valer nuevos argumentos y razonamientos, además de tener una nueva oportunidad de ofrecer pruebas, las cuales pueden coincidir, ser adicionales o diversas a las presentadas en primera instancia durante el procedimiento administrativo.

Lo anterior es así, ya que en el recurso de revocación se le otorga a los promoventes una nueva oportunidad de ofrecer pruebas y, por ende, demostrar que en ningún momento incurrieron en la infracción o incumplimiento que la autoridad les haya imputado en el acto recurrido en dicho medio de defensa.

En caso de sostener lo contrario, es decir, que en los recursos de revocación los promoventes solo se pueden ofrecer y exhibir como pruebas aquellas que hubieran exhibido durante el procedimiento administrativo del que derive la resolución recurrida, como lo sostiene la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, atentaría contra el derecho que tiene todo gobernado en términos de los artículos 14 constitucional y 2, fracción X de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente a probar los hechos constitutivos de su acción, y que esas pruebas se desahoguen y sean valoradas conforme a derecho.

Cabe mencionar que en el juicio contencioso administrativo, al igual que en el recurso de revocación, el contribuyente, en términos del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, puede ofrecer todo tipo de pruebas, a efecto de demostrar la ilegalidad de la resolución impugnada en dicho medio de defensa, motivo por el cual en este caso también resultan aplicables las anteriores consideraciones referentes a que los promoventes tienen una nueva oportunidad de ofrecer pruebas, y por ende, de demostrar la ilegalidad de la resolución determinante del crédito fiscal, en el entendido de que esas pruebas pueden ser iguales, diversas y/o adicionales a las exhibidas durante el procedimiento de fiscalización, puesto que no existe disposición alguna que disponga lo contrario.

## CONCLUSIÓN

1. El criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, consiste en que los contribuyentes al interponer un medio de defensa en contra de las resoluciones por la que se les finquen créditos fiscales, pueden ofrecer pruebas con las que desvirtúen la legalidad de dicha resolución, siempre y cuando esas pruebas no hayan sido exigidas dentro del procedimiento de fiscalización, ya que el presentar estas hasta la interposición del medio de defensa no sirve para desvirtuar la legalidad de la resolución determinante del crédito fiscal.
2. El criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, rompe con los principios fundamentales que rige a la garantía de audiencia prevista en el Art. 14 de la CPEUM y en el número 2, Fracc. X de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en específico el referente al derecho constitucional que tienen los gobernados de ofrecer pruebas dentro del proceso legal en el que se resolverá su situación jurídica.
3. La trascendencia y gravedad del criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, se materializa en el caso de que con motivo de la aplicación de ese criterio, se tengan por no ofrecidas ciertas pruebas en los medios de defensa que se promuevan en contra de las resoluciones determinantes de créditos fiscales, o bien, estas no se valoren al momento de su resolución y, con motivo de ello, se confirme la validez de la liquidación.
4. El criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, resulta contrario a la regulación prevista para el recurso de revocación, en específico en el último párrafo del Art. 123 y tercer párrafo del Art. 130 del CFF, preceptos que prevén que los promoventes de los recursos de revocación, cuentan con un plazo adicional en el que podrán ofrecer toda clase de pruebas, incluso adicionales y diversas a las exhibidas durante el procedimiento del que se haya derivado la resolución recurrida en dicho medio de defensa.

5. El criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, resulta contrario a la regulación prevista en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para los juicios contencioso administrativos, ya que en el Art. 40 se prevé que el actor puede ofrecer todo tipo de pruebas, a efecto de demostrar la ilegalidad de la resolución impugnada en dicho medio de defensa, motivo por el cual, en este caso, los promoventes tienen una nueva oportunidad de ofrecer pruebas y, por ende, demostrar la ilegalidad de la resolución determinante del crédito fiscal, en el entendido de que esas pruebas pueden ser iguales, diversas y/o adicionales a las exhibidas durante el procedimiento de fiscalización, puesto que no existe disposición alguna que disponga lo contrario.

A los largo del presente artículo he analizado el criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, y he concluido que dicho criterio, a mi estimación, es contrario a la garantía de audiencia previsto en el Art. 14 de la CPEUM.

Pese a lo anterior, también es cierto que al igual que la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, existen algunos Tribunales Colegiados de Circuito, que han sostenido y sostienen el mismo criterio, y lo han aplicado en perjuicio de los contribuyentes.

Derivado de lo anterior, considero muy recomendable que, para evitar la aplicación del criterio sostenido por la Primera Sala de la SCJN, en la Tesis Aislada 1ª. XVI/2012, aun cuando este no resulte obligatorio por no tratarse de una jurisprudencia, los contribuyentes aporten, durante el procedimiento de fiscalización del que sean objeto, todas las pruebas necesarias para desvirtuar los hechos y omisiones detectados por las autoridades fiscales, y evitar así, que se limite o restrinja su defensa en un futuro medio de defensa.