

La prueba en la defensa del contribuyente

C.P.C. y L.D. ENRIQUE SALAZAR DURÁN

Vicepresidente Fiscal de la RCIP del IMCP
enrique.salazar@consorciosd.com



Síntesis

En un estado de derecho, es indispensable que los gobernados tengan garantizado el acceso a la defensa de su interés jurídico o económico ante un acto de autoridad, mediante procedimientos administrativos o jurisdiccionales (ante los tribunales competentes) que privilegien el derecho al debido proceso, atendiendo al principio garantista de los derechos humanos consagrada en la ley suprema de toda la unión.

Al hablar del principio al debido proceso, y sin mayor profundidad, debemos considerarlo como el conjunto de formalidades esenciales que deben ser observados en cualquier procedimiento legal, para asegurar o defender los derechos y libertades de toda persona, de tal manera que le permitan contar con los medios adecuados para la gestión de su defensa, y con ello respetar el "Derecho de audiencia".¹

En materia de contribuciones federales,² la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC)³ consagra la oportunidad de defensa de los administrados, estableciendo, incluso, la obligación para la autora del acto administrativo, que da lugar a una resolución definitiva que causa perjuicio al contribuyente, de consignar en el mismo, el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano competente para su resolución; en caso de omisión, el plazo antes citado se duplica.

En relación con lo anterior, de forma genérica, podemos establecer que preponderantemente son dos las posibles vías con las que cuenta el gobernado para su defensa ante un acto administrativo, y son las siguientes:

- a) El recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación (CFF).⁴
- b) El Juicio Contencioso Administrativo Federal, cuyo trámite se realiza ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, conforme lo establece el artículo primero de la ley de la materia⁵ y en la ley orgánica de dicho tribunal.

En la vía que se elija para considerar que se satisface el principio del debido proceso, es indispensable que el gobernado cuente con todas las facilidades para acreditar sus pretensiones o, en su caso, sustentar sus oposiciones y con ello generar elementos de convicción en el resolutor, que permitan adecuadamente agotar el procedimiento o dirimir la controversia y es donde el medio, la etapa y el proceso probatorio desempeñan un papel fundamental para acceder a la justicia.

Por lo anterior al hablar de las pruebas, el Código Tributario Federal (CTF),⁶ de manera supletoria, atiende a lo establecido en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) y este, a su vez, también de manera supletoria, atiende al Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC); en consecuencia, se deberá observar en todo momento lo establecido en estos tres ordenamientos.

En el Recurso de Revocación⁷ se admite todo tipo de pruebas, salvo la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones; en tanto que, en el procedimiento contencioso administrativo,⁸ solo esta última no es admitida.

La doctrina ha señalado como absolución de posiciones la contestación que realiza una de las partes a las preguntas que formalmente establece la contraparte, mediante un pliego petitorio.

En ambos casos se admite la prueba superveniente, entendiéndose por aquella, la que nace después de agotada la etapa de ofrecimiento y admisión de pruebas o la que se conoce después de celebrada la indicada fase procesal, esto de conformidad con diversos criterios jurisdiccionales existentes.

Ante esta apertura de formas de probar, es inminente que tengamos en cuenta cuáles pueden ser y cuál es su relevancia, incluso, cuál es el papel que puede jugar el profesional de la Contaduría Pública en estos menesteres.

El CFPC reconoce como pruebas,⁹ entre otras, las siguientes:

- a) **Los documentos, públicos o privados.** Se considerarán públicos aquellos que su existencia se deriva de la ley y son expedidos por autoridades en ejercicio de sus funciones y tendrá valor probatorio pleno, salvo prueba en contrario respecto de su autenticidad o de la veracidad de los hechos a que se refieran; en tanto que privados, son aquellos distintos a los anteriores y por sí solos carecen de valor probatorio pleno.¹⁰

Su certificación ante fedatario solo acredita la fecha de su existencia y no de su contenido.

Mediante el criterio jurisprudencial 2ª/J 161/2019, publicado el 6 de diciembre de dicho año, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) falló en contra de los contribuyentes al señalar como condición para su eficacia probatoria, que los documentos privados acrediten "fecha cierta" no solo en el ámbito civil que es de donde nace este criterio, sino alcanzando su efecto a la materia fiscal, permitiendo a la autoridad exigir un requisito que no está establecido expresamente en las disposiciones fiscales y, en muchos casos, ni en los requisitos de validez y existencia de los contratos mismos.

Con base en lo anterior, es pertinente trabajar preventivamente este tema, por la relevancia de la eficacia probatoria de los documentos privados; más aún que dicha jurisprudencia de manera limitativa establece tres formas de acreditar el requisito que nos ocupa, siendo estas:

1. Su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
2. A partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público.
3. A partir de la muerte de cualquiera de los firmantes.

Se considera de vital importancia por seguridad jurídica del contribuyente poder contar con otras formas reconocidas para lograr la eficacia probatoria de los documentos, como en la especie pudiera ser una de ellas, el sellado digital contenido en la constancia de conservación de datos proporcionado por prestador acreditado ante la Secretaría de Economía, conforme la norma oficial mexicana, NOM 151-scfi-2016; esta alternativa es vista de adecuada manera, por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sin embargo, esto no es suficiente, ya que por seguridad jurídica, es necesario que sea considerada por la ley tributaria, sus reglas generales o su normatividad.

- b) **Los dictámenes periciales.** De conformidad con lo establecido en el folleto denominado "Manual del Justiciable. Elementos de teoría general del proceso", editado por la SCJN, en 2003, página 89, se puede definir como el medio de prueba que proponen, ya sea las partes o el propio juzgador, que se desarrolla mediante la intervención de peritos que, por su capacidad técnica y especialización en una ciencia u oficio determinado, emiten un dictamen.

Es el resultado de la opinión de un especialista en determinada materia, técnica, ciencia, arte u oficio, a fin de tener una opinión que oriente al Juzgador en el conocimiento de cuestiones no jurídicas en las que no es experto.

Siendo importante, hay que reiterar que la valoración de la prueba pericial quedará a la prudente apreciación del juzgador, atendiendo a la litis planteada y a los hechos que se pretendan demostrar con la misma y deberá versar sobre las cuestiones técnicas propias de la especialidad, y no sobre conceptos legales o ajenos a la especialidad técnica, lo anterior conforme a los criterios de los tribunales competentes.

En la especie, la pericial contable toma gran relevancia en esta materia, ya que diversas disposiciones tributarias refieren al debido registro contable, o a la información preparada conforme a las normas de información financiera, o al trabajo realizado conforme a normas de auditoría, o bien, la motivación de la autoridad se basa en la trazabilidad o rastreo de las operaciones, o se aduce la inexistencia de las mismas y suele ser que, para probar lo contrario, se recurra a conceptos de registro contable, análisis documental y de control interno; la misma situación se observa cuando la autoridad aduce discrepancias entre los ingresos acumulables o deducciones autorizadas declarados y los comprobantes fiscales emitidos, o bien, hechos relacionados con las finanzas u operaciones económicas, siendo el Contador Público el profesional idóneo en la materia y para desarrollar esta pericial.

- c) **La prueba testimonial es la declaración que hacen terceros ajenos a la controversia, pero que tienen conocimiento de los hechos.** De conformidad con la interpretación sistemática y funcional del Código de Comercio, los tribunales se han pronunciado estableciendo que no pueden considerar probados los hechos sobre los cuales puede verse una prueba testimonial, cuando no haya por lo menos dos testigos que declaren de ciencia cierta; esto es, que hayan oído pronunciar las palabras, presenciado el acto o visto el hecho material sobre los que testifica y que, para valorar las declaraciones de los testigos, el juzgador debe tener en cuenta, entre otras circunstancias, que el hecho de que se trate sea susceptible de ser conocido por medio de los sentidos y que el testigo lo conozca por sí mismo y no por inducciones ni referencias a otras personas.

- d) **La inspección física.** También conocida como de reconocimiento, es un medio de convicción, mediante la percepción directa, pero momentánea, del órgano jurisdiccional, sobre los lugares, personas u objetos relacionados con la controversia. En el desahogo de la diligencia se describe el objeto a inspeccionar, haciéndose constar cuál es, sus características, señales o vestigios, es decir, sus cualidades o aspectos físicos, a fin de crear una reseña lo más cercana a la realidad. Entonces, la finalidad de este elemento de prueba es la de crear la convicción en el juzgador, de aspectos reales o cuestiones materiales, susceptibles de preciarse con los sentidos, cuestión que puede ser utilizada para demostrar un domicilio fiscal, o bien para probar la nacionalidad de maquinaria o equipo.

- e) **Medios aportados por la ciencia.** El CFPC¹¹ reconoce como prueba la información generada o comunicada que consta en medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología, entre otros; se consideran las fotografías, escritos o notas tipográficas y, en general, todo elemento aportado por la ciencia. Esta prueba toma gran relevancia ahora que la relación tributaria ha ido migrando al ciber espacio, dado que las comunicaciones, los procedimientos y los soportes de comprobación resultan en información generada, enviada, recibida o archivada por los medios citados que pudiera ser utilizada como medio probatorio en cualquier diligencia ante autoridad legalmente reconocida, y surtirán los mismos efectos jurídicos que la documentación impresa, con base en su inalterabilidad, autenticidad, durabilidad y seguridad.

Es de suma importancia precisar que al desarrollar cada uno de los agravios hechos valer por el actor, deben lograr en su desarrollo la concatenación y adminiculación de las pruebas ofrecidas relacionadas con el hecho en referencia, para mejor proveer y generar mayores elementos de convicción al juzgador. Se entiende por adminicular, ayudar o auxiliar con algunos otros elementos a

una prueba para darle mayor virtud o eficacia, así como por concatenar, enlazar, relacionar o vincular, hechos o pruebas que guardan entre sí una relación lógica o de causa y efecto.

Tal como han sostenido los tribunales en diversos precedentes vinculado con este derecho probatorio, la prueba posible transita por cuatro momentos: los tres primeros durante el proceso de sustanciación, mientras que el cuarto está implícito en la sentencia.

Los tres momentos antes referidos son el ofrecimiento de las pruebas, que corresponde a las partes: la admisión, que compete al órgano juzgador y el tercero, es el desahogo de la prueba, en el que participan todos los involucrados.

Ahora bien, en atención a su propia naturaleza, las pruebas pudieran clasificarse en las de perfeccionamiento inmediato y las de perfeccionamiento procesal; entre las primeras tenemos, en términos generales, a las documentales públicas o privadas, y entre las segundas, a la pericial y a la testimonial, que deben cumplir con determinados requisitos procesales para su desahogo.

El cuarto momento corresponde al Juez y se trata de la valoración de la prueba que se refleja en la sentencia, al generar o no elementos de convicción que sustentan la pretensión del actor o la postura de la autoridad.

Una vez analizadas las formas de probar, es importante considerar algunas particularidades de la materia tributaria, en relación con el ofrecimiento de pruebas.

En primer lugar, es importante señalar que en el recurso de revocación se permite ofrecer la prueba con la interposición misma del escrito de revocación; si se ofrece alguna prueba documental y no se exhibe, la autoridad requerirá al promovente, otorgando un plazo de cinco días para subsanar la omisión y en caso de no hacerlo entonces se tendrá por no ofrecida la prueba.¹²

Como una gran facilidad se permite anunciar el ofrecimiento de pruebas adicionales dentro del mismo instrumento o dentro de un plazo de quince días hábiles contados a partir de su interposición.¹³

Siguiendo con esta facilidad las pruebas anunciadas se pueden presentar dentro de los quince días siguientes al de su anuncio,¹⁴ y en ese orden de ideas y con relación a estas pruebas adicionales, entre la fecha de su anuncio y la fecha de presentación, pueden generar un interesante plazo en favor del contribuyente para mejor proveer; cabe señalar que esta facilidad no se tiene en el juicio contencioso administrativo.

Ahora bien, tratándose de la prueba documental, la oportunidad para su ofrecimiento resulta de máxima importancia en esta materia; más aún, desde 2013, cuando la SCJN se pronunció con relación al principio de litis abierta

y la prueba, señalando, que si bien es cierto que este principio se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación en el procedimiento contencioso administrativo no expresados en el recurso de revocación, tal beneficio 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 el recurso administrativo para desvirtuar los hechos observados por la fiscalizadora.

Por lo anterior, se puede afirmar que la última oportunidad de ofrecer pruebas documentales es el recurso antes referido, a menos que se trate de pruebas supervenientes.

Por lo que respecta al procedimiento contencioso administrativo federal, **el actor**¹⁵ deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación al mismo y **el demandado**,¹⁶ sus excepciones.¹⁷

Tal como se señaló anteriormente, en el procedimiento contencioso administrativo federal se admiten cualquier tipo de pruebas excepto la confesional de la autoridad demandada mediante la absolución de posiciones y la petición de informes.

Las pruebas se deben anexar al escrito inicial de demanda¹⁸ o en determinados supuestos, al momento de la ampliación de esta.

Es factible ofrecer en este juicio, el expediente administrativo del procedimiento que dio origen a la controversia, y al igual que en el recurso de revocación en el caso de que no exhiba alguna de las pruebas ofrecidas, se requerirá al promovente, otorgándole un plazo de cinco días para subsanar la omisión y en caso de no hacerlo, entonces se tendrá por no ofrecida la prueba.

Ante el auto emitido por el magistrado instructor que admita, deseche o tenga por no presentada una prueba, es procedente la interposición de un recurso interlocutorio denominado reclamación,¹⁹ que se deberá interponer ante la sala, dentro de los diez días siguientes a que surta efectos la resolución de que se trate.

En el caso de la prueba testimonial, se deberán señalar los hechos sobre los que versará la prueba y los nombres y domicilios de los testigos, así como el anexo a la demanda y el interrogatorio para el desahogo firmado por el demandante.²⁰

De igual forma se requerirá al oferente para que presente a los testigos. Cuando ésta manifieste no poder presentarlos, el Magistrado Instructor, los citará para que comparezcan el día y hora que se les señalen y al respecto se levantará un acta pormenorizada.²¹

Asimismo, se le podrá formular preguntas adicionales por el magistrado o por las partes, en relación directa con los hechos controvertidos.

En este procedimiento contencioso y con relación a la prueba pericial, se deberán señalar los hechos sobre los que versa la prueba pericial, el nombre del perito, su domicilio u el cuestionario que deberá desahogar el perito. En caso de que no exista oposición a la prueba, la parte demandada deberá nombrar perito y, en su caso, podrá adicionar preguntas al cuestionario.²²

El desahogo de esta prueba se inicia en el acuerdo que recaiga la contestación de la demanda, en su ampliación o en uno independiente; y se otorgará un plazo de diez días para que las partes presenten a sus peritos, acrediten el cumplimiento de los requisitos para el desempeño y estos acepten el cargo, así como para que protesten su legal desempeño.

La aceptación debe ser presencial y los peritos deben rendir su propio dictamen, que debe ser independiente y autónomo.

El magistrado en el mismo acuerdo apercibirá de que si no se designa al perito o si este no acepta el cargo, o bien no reúne los requisitos, entonces solo se considerará el peritaje de quien haya cumplimentado los requerimientos.

En los acuerdos por lo que se acepte el cargo de perito se concederá el plazo de quince días para que este rinda su dictamen y lo ratifique de forma presencial.

Por una sola vez y por causa justificada, el perito podrá solicitar la ampliación del plazo para rendir dictamen.

Por su parte, la actora podrá solicitar la sustitución de su perito, señalando nombre y domicilio del nuevo.

La Sala Regional tendrá la facultad de nombrar un perito de entre los que tenga adscrito, cuando se trate de perito tercero valuador, el nombramiento deberá recaer en una institución de crédito, debiendo las partes cubrir los honorarios.

Cuando no se trate de peritos valuadores los honorarios los cubre el tribunal y en el auto en que se designe perito tercero, se le concederá un plazo mínimo de quince días para que rinda su dictamen (aceptación, rendición y ratificación).

De igual forma, dentro de los tres días posteriores a la notificación del acuerdo que tenga rendido el dictamen del perito tercero, el magistrado instructor podrá ordenar que se lleve a cabo el desahogo de una junta de peritos para que cada perito aclare su dictamen.

Una vez agotados los puntos relevantes relacionados con la prueba y las dos vías más recurrentes para instaurar una defensa sobre un acto administrativo, resulta importante tomar en cuenta que, adicionalmente, el contribuyente cuenta con la opción de defender sus derechos, en casos específicos, por medio de las instancias de amparo, ya sea directo o indirecto.

Es aplicable el juicio de amparo directo, en contra de la sentencia que emita la sala competente, en el juicio contencioso administrativo, cuando el actor considere esta como violatoria a sus derechos constitucionales, siendo el tribunal colegiado correspondiente, el que dé a resolver esta petición estudiando la resolución dictada por la sala, con base en las pretensiones y pruebas analizadas en el juicio original.

Por su parte, el amparo indirecto puede hacerse valer por el gobernado, contra una ley que considere violatoria a la constitución y en casos muy especiales, contra violaciones trascendentales cometidas por la autoridad fiscalizadora, fundamentalmente al inicio de las facultades de comprobación.

Las pretensiones de quien acude a un medio de defensa requieren de los elementos de convicción para que el resolutor atienda a su petición; y eso solo se logra mediante las pruebas; de ahí la importancia de conocerlas, de saber sus características, sus fortalezas, debilidades, así como el momento oportuno para ofrecerlas y la forma de hacerlo.

El adecuado sustento del acto jurídico es materia profesional interdisciplinaria, pero el Contador Público desempeña un papel fundamental en la salvaguarda del negocio y su control interno, y guarda más relevancia cuando ese acto puede vincularse a una obligación tributaria; por lo tanto, de la observancia de una norma, de su soporte documental, de sus registros, controles y revisiones puede generarse a la postre, una prueba ante un acto administrativo de autoridad tributaria que se considere ilegal y que atente la esfera jurídica del contribuyente.☞

- 1 Es el derecho que tiene toda persona para ejercer su defensa y ser oída, con las debidas oportunidades y dentro de un plazo razonable.
- 2 Las definidas en el artículo 2 del CFF, entre otras, impuestos y aportaciones de seguridad social.
- 3 Artículo 23 de la LFDC.
- 4 Del numeral 116 al 133-G.
- 5 Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).
- 6 Artículo 130 del CFF.
- 7 Ídem.
- 8 Artículo 40 de la LFPCA.
- 9 Revise el numeral 93 de dicho ordenamiento.
- 10 Artículos 129, 133, 202 y 203 del CFPC.
- 11 Artículo 210-A del Código Federal de Procedimiento Civiles.
- 12 Artículo 123 del CFF.
- 13 Ídem.
- 14 Artículo 130 del CFF.
- 15 Quien se pretende el acceso a la justicia.
- 16 La autoridad que lleva a cabo un acto calificado de ilegal o violatorio de los derechos humanos.
- 17 Artículo 40 LFPCA.
- 18 Artículo 15 de la LFPCA.
- 19 Artículo 59 de la LFPCA.
- 20 Artículo 15 de la LFPCA.
- 21 Artículo 44 de la LFPCA.
- 22 Artículos 15 y 43 de la LFPCA.



Miércoles 12 de octubre

10:00 a.m. **Registro**
a 5:00 p.m. **Salón Las Garzas**
Hotel Playa Mazatlán

8:00 p.m. **Rompehielo**
a 11:00 p.m. **Joe's Oyster Bar**

Jueves 13 de octubre

9:00 a.m. **Inauguración**

9:15 a.m. **Panel Fiscal**
Panelistas:
CPC. Gonzalo Cabanillas Cedano
CPC. Alfredo Valdez Fausto
PCFI. José Luis Ureña Lizárraga

10:00 a.m. **Estructura de las NIF**
Expositor:
CPC. Rodolfo Kelly Álvarez

10:45 a.m. **Prevención de Lavado de Dinero**
Expositor:
Lic. Carmen Yolanda Díaz Galindo

11:30 a.m. **Emprendimiento**
Expositor:
Ing. Edén Martínez Rodríguez

12:15 p.m. **COFFEE BREAK**

12:30 p.m. **Conciliación Contable Fiscal**
Expositores:
CP. Perla López Gárate
CP. Berenice Lizárraga Ibarra

13:15 p.m. **De Productos a Experiencias**
Expositor:
Lic. Óscar López **CONTPAQi**

14:00 p.m. **Motivacional**
Expositor:
CPC. David Alvarado Cerda

14:45 p.m. **Clausura CREN 22**

15:00 p.m. **Foto grupal conmemorativa**

Viernes 14 de octubre

10:00 a.m. **Paseo Catamarán**

Sede Eventos Técnicos

Salón Gaviotas
Hotel Playa Mazatlán

 CREN MZT 22
 WhatsApp (669) 985-3684
 difusion@iccps.org.mx

