

## MODIFICACIÓN DEL CRITERIO JURISPRUDENCIAL EN MATERIA DE LITIS ABIERTA, ¿UN ACTO DE DESCONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD A CARGO DE LA SCJN?

Por: Mag. Mario de la Huerta Portillo<sup>1</sup>  
 Dr. Miguel Ángel Marmolejo Cervantes<sup>2</sup>  
 Colaboradoras: Brenda Palacios e Ingrid Saucedo<sup>3</sup>

**HIPÓTESIS:** Este artículo es la segunda parte de la investigación de “Litis Abierta” publicada en la revista PRAXIS bajo el número 11 del año IV, en donde los autores argumentaron su oposición a la interpretación de “Litis Abierta” realizada por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (**TFJFA**) por la simple razón de que no tomó en consideración la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los estándares en derechos humanos contenidos en los Tratados Internacionales. Sin embargo algo no esperado e increíble sucedió muy recientemente y como consecuencia causó un cambio radical en la justicia tributaria, porque ahora el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia básicamente acepta y adopta todos los argumentos del criterio del **TFJFA**, lo que significa para el contribuyente la falta de oportunidad para ofrecer pruebas idóneas ante el Tribunal en vez de la autoridad fiscal, en adelante “Litis Limitada” sin importar la violación a los derechos humanos de razonabilidad y proporcionalidad así como a las mejores prácticas internacionales respecto al acceso a la justicia. Dicha resolución es conocida como: **JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001]**. En cualquier caso, respetable lector, la justicia encontrará el camino para prevalecer utilizando los estándares en derechos humanos; vamos pues indagando los detalles juntos.

**PALABRAS CLAVE:** Litis Abierta, Contradicción de Tesis, Convencionalidad, Constitucionalidad, Principio Pro Homine, Acceso a la Justicia, Principio de Juez Imparcial.

<sup>1</sup> El Magistrado Mario de la Huerta Portillo es Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sala Regional del Centro I, egresado de la Escuela Nacional de Estudios Profesionales Acatlán-UNAM (1979 a 1982) y Catedrático de las materias de Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. Responsable del Comité Fiscal del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Innovación y Justicia Alternativa, A.C.

<sup>2</sup> El Doctor en Derecho Miguel Ángel Marmolejo Cervantes es Corredor Público número 11 de la Plaza de Aguascalientes, Maestro en Derecho para los Negocios Internacionales por la Universidad Iberoamericana, Campus Ciudad de México y Doctor en Derecho por el Centro de Estudios de Posgrados en Derecho. Fundador y Presidente del Instituto de Investigaciones Jurídicas, Innovación y Justicia Alternativa, A.C.

<sup>3</sup> Pasantes en Derecho de la Universidad Autónoma de Aguascalientes.

**HYPOTHESIS:** This article is the second part of the "*Free Litis*" research published in **PRAXIS** magazine number 11 year IV in which the authors argued against the interpretation of "*Free Litis*" made by the Superior Federal Tax and Administrative Court (**TFJFA**), for the simple reason that did not take into account jurisprudence of the Supreme Court of Justice and International Treaties on human rights standards. However something *unexpected* and *unbelievable* happened very recently and as a consequence caused a major turning point in tax justice, since now the judgment of the second chamber of the Supreme Court of Justice basically accepts and adopts all arguments of the **TFJFA** criteria, which means the lack of opportunity for the taxpayer to render best evidence at Court instead the tax authority, hereinafter "*Limited Litis*" regardless breaching human rights of reasonability and proportionality as well as best international practices regarding access to justice. The aforesaid ruling is known as: **ADMINISTRATIVE CONTENTIOUS TRIAL. THE PRINCIPLE OF FREE LITIS THAT RULED IT, DOES NOT MEAN FOR THE PLAINTIFF (TAX PAYER) A NEW OPPORTUNITY TO RENDER EVIDENCE THAT, ACCORDING TO LAW, MUST BE GIVEN WITHIN THE ORIGIN PROCEEDING OR AT THE ADMINISTRATIVE REMEDY THAT CORRESPONDS, WHEN BEING IN THE LEGAL POSSIBILITY TO DO IT [AMENDMENT OF THE JURISPRUDENCE 2A./J.69/2001]**. In any case, respectful reader, justice will find the way to prevail using human rights standards; let's find out the insights together.

**KEYWORDS:** Free Litis, Contradiction Thesis, Conventionality, Constitutional Principle Homine Pro, Access to Justice, Principle of Fair Judge.

**I. Introducción**

En la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa correspondiente al mes de mayo de 2012, se publicó la jurisprudencia VII-J-1aS-18, que lleva por rubro: "LITIS ABIERTA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SU ALCANCE Y FINALIDAD";<sup>4</sup> aprobada por la Primera Sección de la Sala Superior del referido Tribunal, sin embargo, esa jurisprudencia solo era obligatoria para el propio Tribunal conforme a lo dispuesto por el artículo 79 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En marzo 13 del año 2013, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis 528/2012 y decidió aprobar la jurisprudencia que lleva por rubro: "**JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN**

---

<sup>4</sup> Respecto a dicha jurisprudencia los autores del presente trabajo elaboramos el ensayo denominado "LITIS ABIERTA. REFLEXIONES SOBRE EL NUEVO ENFOQUE DE LA SALA SUPERIOR DEL TFJFA A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE JERARQUÍA JURISPRUDENCIAL Y DEL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD.," Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, Revista de investigación jurídica-técnico profesional, Año IV, Número 11, visible en la página de internet: [www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/ref11.ht](http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/ref11.ht).

## **EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (\*)]."**

Esta nueva jurisprudencia ha provocado diversas inquietudes, en primer lugar, porque dentro de su rubro se menciona que es una modificación a la jurisprudencia 2a./J. 69/2001, pero se le da un número de nueva jurisprudencia; en segundo lugar, preocupa porque es obligatoria no solo para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sino también para la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para los Plenos de Circuito, los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, los Juzgados de Distrito y otros Tribunales anunciados por el artículo 217 de la nueva Ley de Amparo.

Es importante tomar en cuenta que esta última jurisprudencia constituye un análisis de legalidad, por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y no un control de constitucionalidad, de manera que surge también la inquietud acerca de si respecto de ella los juzgadores se encuentran obligados a aplicar un control de constitucionalidad y, en su caso de convencionalidad en términos del artículo 1° constitucional y, de ser así si existe la posibilidad de inaplicarla al momento de resolver una controversia.

Sobre todos estos tópicos intentaremos pronunciarnos en el presente trabajo.

### **II. Aprobación de la Nueva Jurisprudencia**

En sesión correspondiente al día 13 de marzo de 2013, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió la contradicción de tesis número 528/2012, con fundamento en el artículo 197-A de la Ley de Amparo, entonces en vigor (no debe olvidarse que la nueva Ley de Amparo fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 02 de abril de 2013 y entró en vigor al día siguiente).

Cabe destacar que la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10ª), fue la que correspondió a la contradicción de tesis precisada en el párrafo anterior y su texto fue aprobado en sesión de 17 de abril de 2013; finalmente, la tesis fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro XXII, julio de dos mil trece, Tomo I; página 917, cuyo texto se transcribe:

**“ JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (\*)].** Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un proce-

dimiento 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 para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o 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 la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque 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 pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando 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 puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular”.

También es importante resaltar que la contradicción de tesis 528/2012, fue resuelta no por unanimidad de votos, sino por mayoría de tres votos, existiendo dos Ministros disidentes y, con voto particular formulado por el Ministro Sergio A. Valls Hernández.

Los elementos de la contradicción, según se destacó en la ejecutoria de 13 de marzo de 2013 fueron los siguientes:

**a)** Si conforme al principio de litis abierta previsto por el artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa están obligadas a analizar las pruebas ofrecidas por el justiciable aunque no hayan sido presentadas en el procedimiento administrativo estando en posibilidad de hacerlo.

**b)** El punto a dilucidar consistió en si la litis abierta conlleva a la posibilidad de ofrecer en el juicio contencioso administrativo los medios de prueba que debieron exhibirse en el procedimiento administrativo de origen, de acuerdo con la ley, especificando la ejecutoria que en términos del artículo 16 constitucional los gobernados tienen la obligación de conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando le sea requerida por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Parece entonces que nuestro Máximo Tribunal parte de una obligación por parte del contribuyente de exhibir las pruebas de conceptos no equivalentes.

En efecto, el artículo 16 constitucional establece en el antepenúltimo párrafo lo siguiente:

*“(...) **Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

*[...]*

*La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos (...)*”

Si leemos la anterior transcripción se puede constatar que hace referencia a la facultad que tiene la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de libros y papeles que comprueben el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes; respecto a esa exigencia de hacer la exhibición de libros y papeles, ciertamente existe la obligación a cargo de los particulares de presentar los libros y papeles requeridos, lo cual no debe confundirse con la libertad de ofrecer pruebas por el particular en el juicio contencioso administrativo, aun cuando no se le hayan exigido y él no las haya aportado en el procedimiento oficioso, pues esta no es una limitante que se desprenda del precepto constitucional en análisis.

Con relación a las fechas de resolución de contradicción de tesis; la de aprobación de la tesis de jurisprudencia y la de su publicación, podría surgir la problemática de determinar a partir de cuándo se considera que los juzgadores deben aplicar la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10ª), sobre todo tomando en consideración que la nueva Ley de Amparo en su artículo 217 preceptúa que la jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, incluso Miguel de Jesús Alvarado Esquivel remarca dicha problemática en su artículo “¿Se acabaron los efectos retroactivos de la jurisprudencia?”, de la revista del Instituto de la Judicatura Federal, Número 34, 2012, pp. 25-41, México.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Disponible en <http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/34/alvarado.pdf>, al 09 de Noviembre del 2013.

Entonces surge la interrogante sobre si deberá aplicarse solo en aquellos juicios interpuestos con posterioridad al 13 de marzo de 2013, al 17 de abril del mismo año o a julio del año en curso.

Para resolver lo anterior creemos que de lo dispuesto en el artículo 221 de la nueva Ley de Amparo se desprende la obligatoriedad de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aun cuando no estuviera publicada, no obstante queda por dilucidar si es obligatoria a partir del 13 de marzo o a partir del 17 de abril de 2013, que en nuestra opinión la jurisprudencia debe aplicar en juicios de nulidad presentados a partir de la última fecha citada en términos del criterio siguiente: “SOBRESEIMIENTO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. EL SUSTENTADO EN JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EMITIDA CON POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA, VIOLA EL DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA Y EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY” (10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 2; Pág. 1993)

### III. Litis Abierta. Su Verdadera Esencia

En la ejecutoria de 13 de marzo de 2013 en la que se resolvió la contradicción de tesis 528/2012, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, específicamente al inicio del Considerando Quinto, aclaró que los dos Tribunales Colegiados contendientes en la contradicción de tesis partieron de la interpretación de la jurisprudencia 2a./J. 69/2001, pero perdió de vista la verdadera esencia del principio de litis abierta.

En este sentido, retomamos lo que se analizó en el trabajo sobre la jurisprudencia VII-J-1aS-18, en el que realizamos el análisis y desglose de la jurisprudencia 2a./J. 69/2001, de la siguiente forma:

- 1.-** La Suprema Corte de Justicia de la Nación dejó claro que el recurso administrativo es un procedimiento administrativo, mientras que el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un juicio en el que el órgano jurisdiccional está supra ordenado a las partes, es un juicio autónomo en el que se ejercita una acción de nulidad del acto administrativo, en el que se inicia una nueva litis que se conforma con la resolución impugnada, los conceptos de impugnación de la parte actora y los argumentos expuestos por la autoridad en la contestación de demanda, así como por las pruebas de ambas partes.
- 2.-** En el recurso administrativo la actuación del órgano administrativo es como autoridad, en ejercicio de su imperio, en tanto que en el juicio contencioso administrativo tal autoridad actúa como una parte, en paridad procesal con las demás partes en el juicio.
- 3.-** Tomando en consideración que en el juicio el particular ejerce una acción, aplica la garantía tutelada por el artículo 14 constitucional, en cuanto a que nadie puede ser juzgado sin otorgársele una razonable oportunidad para ser oído, teniendo el derecho el gobernado de probar ante el juzgador ofertando y exhibiendo las pruebas que acrediten los hechos en que se fijan sus argumentos defensivos que sean pertinentes e idóneos.

En nuestra opinión, esta es la verdadera esencia del principio de litis abierta, es decir, la posición de la autoridad fiscal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es igual a la de cualquier parte y en función de ello, dado que se inaugura una nueva litis ante un Tribunal supra ordinado, donde existe paridad procesal, existe la libertad de ofrecer y exhibir todas las pruebas que se consideren pertinentes para demostrar los hechos constitutivos de la acción ejercida<sup>6</sup> y para que existiera una limitación al respecto, esta tendría que señalarse de manera expresa y por motivos razonables y proporcionados, es decir a mayor abundamiento, y para una mejor comprensión del argumento citado se realiza un desglose de los criterios jurisprudenciales que establecen la calificación de la limitación razonable y proporcional a que se ha hecho mención:

- ✦ Los órganos jurisdiccionales se encuentran legalmente vinculados a ejercer el control de convencionalidad en sede interna, implicando la obligación de velar no solo por los derechos humanos sino también adoptando la interpretación más favorable conforme al principio pro persona. Así, proteger cabalmente, entre otros, los derechos y libertades de acceso a la justicia, garantía de audiencia y tutela jurisdiccional la cual se ha definido como el derecho de toda persona **para acceder de manera expedita a tribunales independientes e imparciales**, para plantear sus pretensiones o defenderse de ellas. Ahora bien, si la tutela jurisdiccional se ha definido como el derecho de toda persona para acceder de manera expedita a tribunales independientes e imparciales para plantear sus pretensiones o defenderse de ellas, con el objeto de que mediante la sustanciación de un proceso donde se respeten ciertas formalidades se emita la resolución que decida la cuestión planteada y, en su caso, se ejecuten las decisiones, es evidente que el respeto a esos derechos y libertades no debe supeditarse a **requisitos innecesarios, excesivos, carentes de razonabilidad o proporcionalidad**; por ello, cuando los Tribunales Colegiados de Circuito adviertan tal circunstancia, deben analizarla preponderantemente, en ejercicio del control de convencionalidad, con la finalidad de proteger y garantizar los derechos humanos, aun cuando no exista concepto de violación o agravio al respecto.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup>El principio de litis abierta se encuentra ubicado dentro del derecho humano de debido proceso, entendiéndose por debido proceso legal “el conjunto de condiciones y requisitos de carácter jurídico y procesal que son necesarios para poder efectuar legalmente los derechos de los gobernados.” FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Voz: Debido Proceso Legal*, Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa-UNAM, México, 1987, pp. 820-822, citado por GÓMEZ LARA, Cipriano, *El Debido Proceso como Derecho Humano*, [www.bibliojuridica.org/libros/4/1968/17.pdf](http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1968/17.pdf). En la misma obra, Cipriano Gómez Lara hace referencia a un trabajo enviado por la Presidencia del Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal, en el que se precisan los derechos fundamentales relacionados con y derivados del debido proceso, entre otros: “7. Derecho a la prueba.- Todos tienen garantizado el derecho de valerse, en el juicio, de los medios aun atípicos de prueba directa o contraprueba que sean legalmente admisibles y pertinentes”, pp. 346-347.

<sup>7</sup>“**CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. CUANDO LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADVIERTAN QUE EL RESPETO A LOS DERECHOS Y LIBERTADES DE ACCESO A LA JUSTICIA, GARANTÍA DE AUDIENCIA Y TUTELA JURISDICCIONAL SE SUPEDITÓ A REQUISITOS INNECESARIOS, EXCESIVOS, CARENTES DE RAZONABILIDAD O PROPORCIONALIDAD, EN EJERCICIO DE AQUÉL, DEBEN ANALIZAR PREPONDERANTEMENTE TAL CIRCUNSTANCIA, AUN CUANDO NO EXISTA CONCEPTO DE VIOLACIÓN O AGRAVIO AL RESPETO**” (10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 2; p. 1093)

- ✚ De acuerdo con el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las **autoridades** del país, **dentro del ámbito de sus competencias**, se encuentran **obligadas a respetar, promover, proteger y garantizar** no solo los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también los que se prevean en los instrumentos internacionales firmados por el Estado Mexicano, **adoptando la interpretación más favorable** al derecho humano de que se trate, por lo que las autoridades judiciales deben efectuar un control de convencionalidad ex officio en el marco de sus atribuciones, **deberán inaplicar las normas que consideren transgresoras de los derechos humanos**. En este contexto, los Tribunales Colegiados de Circuito, en el marco de su competencia, deben efectuar dicho control respecto de los preceptos de la Ley de Amparo, por ejemplo, al resolver el recurso de revisión en amparo indirecto, máxime si deriva de un planteamiento específico de las partes;<sup>8</sup> así como si deriva de un planteamiento específico de las partes, **sin soslayar las cuestiones que afectan la procedencia del juicio de garantías**, ya que ese control opera solo respecto de cuestiones de fondo, esto es, una vez superados los motivos de improcedencia del juicio en amparo indirecto o de inoperancia por improcedencia en amparo directo.<sup>9</sup>
- ✚ El artículo 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), consagra como un derecho humano de toda persona el de la protección judicial, al establecer el derecho a **un recurso sencillo y rápido ante los Jueces o tribunales competentes**, que ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la convención, así como el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que garantiza la tutela judicial efectiva, traducida en el derecho subjetivo público a favor de todo gobernado para **acudir ante tribunales independientes e imparciales**, a fin de plantear una pretensión o a defenderse de ella.<sup>10</sup>
- ✚ La facultad de configuración legislativa conferida al Congreso de la Unión para establecer en las leyes cargos para los cuales se requiera la nacionalidad mexicana por nacimiento no es irrestricta. Lo anterior encuentra correspondencia con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a que el legislador podrá establecer clasificaciones o distinciones entre grupos o individuos a fin de alcanzar

<sup>8</sup> "CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO, EN EL MARCO DE SU COMPETENCIA, DEBEN EFECTUARLO RESPECTO DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY DE AMPARO" (10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro VI, Marzo de 2012, Tomo 2; p. 1100)

<sup>9</sup> "CONTROL EX OFFICIO. NO IMPLICA SOSLAYAR CUESTIONES DE PROCEDENCIA DEL JUICIO DE GARANTÍAS." 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 2; p. 1306.

<sup>10</sup> "IMPROCEDENCIA EN EL JUICIO DE AMPARO. EL ANÁLISIS DE LAS CAUSAS RELATIVAS NO CONFIGURA UNA DENEGACIÓN DE JUSTICIA EN TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 8, NUMERAL 1, DE LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS Y 17 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL." 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 3; p. 2066.

un objetivo constitucionalmente válido, bajo la salvaguarda de conceptos como la lealtad e identidad nacionales, sin que ello implique una transgresión a los principios de igualdad y no discriminación.<sup>11</sup>

Lo anterior es una adaptación analógica que argumenta **EDUARDO FERRER MAC-GREGOR Y RUBÉN SÁNCHEZ GIL**, en su reciente libro **EL NUEVO JUICIO DE AMPARO, GUÍA DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL Y LA NUEVA LEY DE AMPARO**, Editorial Porrúa, México 2013, pp.- 164 a 168 que para nuestro caso en concreto, se podría argumentar que la restricción de la **LITIS ABIERTA** debe sujetarse a criterios de **RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD**, lo cual ciertamente no se ajusta ni se adapta, puesto que *se limita al contribuyente su defensa efectiva*, al no proporcionarle la oportunidad de realizarlo, libremente, ante el Juicio de Nulidad cuya rectoría lo es a cargo del TFJFA.

#### **IV. Error de partida en la modificación de la jurisprudencia 2a./J. 69/2001**

Para concluir que el principio de litis abierta no implica para el actor una nueva oportunidad de ofrecer las pruebas que debió exhibir en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo procedente, existiendo la imposibilidad para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de admitir esas pruebas y analizarlas en el juicio contencioso administrativo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación parte erróneamente de lo que acontece en el procedimiento administrativo.

En este sentido, se observa en la ejecutoria relativa a la contradicción de tesis 528/2012, lo siguiente:

*"(...) Lo expuesto con antelación permite colegir que, por regla general, en los recursos que se tramitan en sede administrativa no es procedente analizar las pruebas ofrecidas por el recurrente cuando no las haya aportado en el procedimiento administrativo estando en posibilidad de hacerlo. Se exceptúa de lo anterior, el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, en donde sí es factible ofrecer las pruebas que, por cualquier motivo, no se exhibieron en el procedimiento de origen para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por las autoridades hacendarias en ejercicio de sus facultades de comprobación. Lo que obedece a la necesidad que advirtió el legislador de procurar que las controversias entre el fisco y los contribuyentes se solucionen por la propia autoridad hacendaria en sede administrativa con la mayor celeridad posible, a fin de evitar los altos costos que genera para ambos la solución de esas controversias en sede*

---

<sup>11</sup> **"FACULTAD DE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA DEL CONGRESO DE LA UNIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. NO ES IRRESTRICTA, SINO QUE DEBE SATISFACER UNA RAZONABILIDAD EN FUNCIÓN DE LOS CARGOS QUE REGULE."** (10a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVIII, Marzo de 2013, Tomo 1; p. 373.

*jurisdiccional, así como los rezagos alarmantes que ello conlleva en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la creación de más Tribunales Colegiados de Circuito especializados en la materia.*

*Luego, si por regla general no es procedente analizar en los recursos administrativos los medios de prueba ofrecidos por el recurrente que no presentó en el procedimiento de origen estando en posibilidad de hacerlo, es claro que tales pruebas no deben analizarse por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ni aun tratándose de resoluciones dictadas por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación que se impugnan directamente ante el referido órgano jurisdiccional, puesto que el derecho que, por excepción, se confiere al contribuyente para ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no haya exhibido en el procedimiento de fiscalización, sólo se puede ejercer en el recurso de revocación que prevé el Código Fiscal Federal, no así en el juicio contencioso administrativo, ya que de haber sido esa la intención del legislador así lo habría señalado expresamente (...).”*

De la transcripción anterior, resaltamos primero que el Máximo Tribunal refiere certeramente a lo que idealmente debiera suceder, es decir, que las controversias entre el fisco y los contribuyentes se solucionen por la propia autoridad hacendaria en sede administrativa; esto es lo que se conoce como auto tutela.

Sin embargo, en opinión de los que elaboramos el presente trabajo parte de una base incorrecta para llegar a determinar que el principio de litis abierta no implica una nueva oportunidad para el particular de ofrecer pruebas que debió exhibir en el procedimiento administrativo y que tuvo oportunidad de hacerlo, ya que parte de que por regla general en los recursos administrativos no es procedente analizar las pruebas ofrecidas por el recurrente cuando no hayan sido aportadas en el procedimiento administrativo habiendo tenido la oportunidad de hacerlo y, que solo existe el caso excepcional del Código Fiscal de la Federación en donde sí es posible ofrecer las pruebas que no se exhibieron en el procedimiento de origen para desvirtuar los hechos y omisiones descubiertos por las autoridades hacendarias en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Y de ahí concluye la Suprema Corte de Justicia de la Nación que de no interponerse en recurso de revocación para ofrecer nuevas pruebas ya no existirá la posibilidad de hacerlo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Es evidente que el hecho de que solo el recurso de revocación regulado por el Código Fiscal de la Federación prevea la posibilidad de ofrecer pruebas que no fueron ofrecidas y exhibidas en el procedimiento de fiscalización, no puede llevar a la conclusión de que si en el recurso no se ofrecen esas nuevas pruebas o si se interpone directamente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se pierda el derecho de hacerlo, pues no debe olvidarse que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación dejó sentado en la jurisprudencia

modificada que son dos instancias diferentes la del recurso administrativo y la del juicio contencioso administrativo y que en cada una de ellas la autoridad y el particular tienen situaciones diferentes y operan reglas diferentes, aplicando para el contencioso administrativo el derecho humano de debido proceso y dentro de la litis abierta y en consecuencia, la libertad probatoria.

Por lo que toca a la indicación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que el derecho excepcional del contribuyente para ofrecer pruebas que no hubiera exhibido por cualquier motivo en el procedimiento de fiscalización solo se puede ejercer en el recurso de revocación previsto por el Código Fiscal de la Federación y que de haber sido otra la intención del legislador así lo habría señalado expresamente, cabe señalar lo siguiente:

El artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo dispone que en el juicio son admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades; también establece el precepto que las pruebas supervenientes pueden presentarse mientras no se haya dictado sentencia.

Se evidencia que el legislador federal estableció para el juicio contencioso administrativo la admisibilidad de toda clase de pruebas y especificó las excepciones, sin que en esas excepciones se haya dispuesto que no fueran admisibles las pruebas que no se hayan ofrecido ante la autoridad fiscal en los términos del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación.

## **V. La Reforma al Artículo 123 del Código Fiscal de la Federación**

En la ejecutoria multicitada (contradicción de tesis 528/2012), la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó un estudio de la reforma al artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, con base a lo siguiente:

En la exposición de motivos del Decreto por el que se adicionaron el último párrafo del artículo 123 y el segundo párrafo del artículo 130, se precisó, en lo que interesa:

*“El interés público implícito en el acto administrativo, especialmente el que determina o liquida obligaciones fiscales, le otorga una celeridad inusitada. El gobernado sujeto a la determinación administrativa, tiene que moverse con rapidez para proveer a su defensa y se encuentra permanentemente amenazado por la ejecución coactiva y unilateral del acto. En materia tributaria la exigibilidad de los créditos fiscales y el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, son cuestiones de las que los obligados tienen que hacerse cargo de manera inmediata, pues los adeudos tributarios son actualizados en todo momento y la acumulación de recargos obviamente corre a cargo del contribuyente.*”

*La celeridad del acto administrativo implica, asimismo, la existencia, pero también la relevancia de los medios de defensa oficiosos, es decir aquellos que tienen lugar en sede administrativa. Siendo el objeto de las decisiones y actos administrativos la búsqueda del interés público, es la propia Administración la que está más interesada en depurar, revisar o modificar ese acto, antes de que sea objeto del control judicial. Si el acto administrativo adolece de vicios de legalidad, es de interés público que pueda ser revocado o modificado cuanto antes por la autoridad misma, bien para adecuarlo o limitarlo correctamente a las hipótesis que sanciona, bien para revocarlo dejándolo sin efectos y poder continuar con celeridad en la adopción de decisiones administrativas diversas.*

*Desafortunadamente, la política administrativa de nuestras autoridades tributarias, a veces considera al recurso en sede administrativa, como un medio más para confirmar la legalidad y exactitud de sus decisiones, lo que desvirtúa la naturaleza original de este importante medio de defensa, ya que se pierde la valiosa oportunidad de resolver o evitar la controversia con la autoridad en su propia sede, mientras que se incrementa, en cambio, la judicialización de las controversias tributarias. El afán confirmatorio de los funcionarios encargados de resolver los recursos a veces se antoja justificado por el riesgo siempre presente de que el órgano interno de control, pueda hacer responsable al funcionario por daño patrimonial al Estado, que puede llegar a ser equivalente al monto del crédito revocado en el recurso.*

*Esta problemática incide, por una parte, en el alto costo del litigio fiscal, tanto para el contribuyente a cuya cuenta corre su garantía así como su indexación y recargos, como para la Administración que no puede hacer efectivos los créditos que impone, lo que incluso lleva a que el valor de los adeudos fiscales caiga en picada, como lo prueban las leyes de Ingresos para los pasados ejercicios de 2006 y 2007, en donde, a cambio del desistimiento de los medios de defensa y de otros requisitos, las contribuciones adeudadas pudieron en condiciones generales redimirse por los deudores mediante el pago únicamente del 20 % de su valor histórico, sin multas ni recargos.*

*Otro inconveniente, que se genera es que la poca confianza en el recurso de revocación satura la justicia administrativa, lo que ha conducido a la generación de dilaciones procedimentales y rezagos alarmantes en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a la creación piramidal de Tribunales Colegiados en la materia y además, en no pocas ocasiones, a la pérdida o menoscabo en la calidad jurídica de las resoluciones o sentencias, que resuelven la controversia tributaria.*

*En esa virtud en la presente iniciativa se propone dotar al recurso de revocación y a los funcionarios encargados de resolverlo de los instrumentos y fortalezas legales necesarias para que recupere su naturaleza verdadera como oportunidad fundamental para la solución de las controversias tributarias entre Fisco y contribuyentes, antes de que conozca de ellas la justicia ordinaria.*

*Y en tal virtud los Senadores que suscribimos la presente iniciativa proponemos a esta Soberanía reformas al Código Fiscal de la Federación y a la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, para hacer más atractivo a los contribuyentes que tienen conflictos con la Administración Tributaria, la promoción de este*

medio de defensa mediante la apertura de un periodo probatorio, el otorgamiento a la autoridad resolutora de la facultad oficiosa para recabar pruebas para mejor proveer, la dispensa de la garantía por todo el tiempo que dure la tramitación del recurso, la obligación para la autoridad fiscal de resolver todos los agravios de fondo que plantee el recurrente y finalmente, importantes causales de exclusión de responsabilidad administrativa por daño económico o patrimonial para los funcionarios que resuelvan el recurso, la cual solo podrá tipificarse cuando se demuestre la total ausencia de fundamentación y motivación en la emisión de la resolución, la incongruencia con las cuestiones planteadas en el recurso o bien actos que impliquen conductas de corrupción o deshonestidad.

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

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.

(...)

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 atendería 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 durara 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.*

*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. (...)"*

Del análisis efectuado a la referida exposición de motivos podemos destacar que en ningún momento el legislador federal tuvo la intención de poner un límite al principio de litis abierta, sino que el propósito fue que el recurso de revocación recuperara su naturaleza como oportunidad para la solución de controversias fiscales por parte de la autoridad, antes de llegar a la fase contenciosa, haciendo "más atractivo a los contribuyentes que tienen conflictos con la Administración Tributaria la promoción de este medio de defensa mediante la apertura de un periodo probatorio, el otorgamiento a la autoridad resolutoria de la facultad oficiosa para recabar pruebas para mejor proveer, la dispensa de la garantía por todo el tiempo que dure la tramitación del recurso y la obligación de la autoridad para resolver todos los agravios de fondo que plantee el recurrente", en otras palabras, fue una reforma pensada solo para la promoción, atracción, del recurso de revocación, ya que en la propia exposición de motivos se hizo resaltar que infortunadamente en ocasiones las autoridades consideran al recurso como un medio más para confirmar la legalidad de sus decisiones y por otra parte, existía otro inconveniente consistente en la poca confianza de los contribuyentes en el recurso de revocación.

Esa fue la verdadera intención promocional de la reforma al artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, sin que hubiera viso alguno de que se pretendiera establecer que no de promoverse el recurso de revocación para ofrecer y exhibir las pruebas que no se hubieran proporcionado a la autoridad cuando ejerció sus facultades de comprobación se perdería el derecho de hacerlo al promover el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Aun más, cabe señalar que el artículo 130 del citado Código Fiscal de la Federación, también fue reformado para establecer el plazo para exhibir las pruebas nuevas que se hubieren anunciado en términos del artículo 123 del propio Código, sin hacer reforma alguna al primer párrafo del citado numeral 130 del Código Tributario Federal, que establece la admisión en

el recurso de revocación de toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones, es decir, al igual que en el caso del juicio contencioso administrativo el legislador federal prevé, acorde con el debido proceso, la libertad probatoria.

Independientemente de lo anterior, debe tomarse en consideración que la exposición de motivos del legislador, si bien es cierto es una fuente interpretativa válida, lo cierto es que la misma de ninguna manera puede ser considerada jerárquicamente superior, mayor y/o suficiente a la interpretación que se derive de los derechos humanos consignados en nuestra constitución federal y en los tratados internacionales, de manera tal que durante el ejercicio de control difuso de constitucionalidad y convencionalidad se identificare que de la exposición de motivos fue omisa en determinar el sentido de la Litis abierta y no se desprenda información idónea y suficiente para determinar el sentido de la litis abierta, y a fin de superar el límite de dicha omisión en la fuente, debe pues remitirse a los derechos humanos consignados en el bloque de constitucionalidad referido y de ahí determinar lo procedente, en resumen si una fuente interpretativa se agota o bien es contraria a los derechos humanos, siempre y en todo momento debe imperar la fuente interpretativa que se desprende del bloque de constitucionalidad.

## **VI. Artículo 1º constitucional. Control de Constitucionalidad y Control de Convencionalidad**

Como es sabido a partir de julio de dos mil once, el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación para todas las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos interpretando las normas relativas a los mismos de conformidad con la propia Constitución y con los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia “principio pro persona”.

Por control de constitucionalidad de las leyes, debe entenderse “la adecuación formal y material de las leyes a lo establecido por la Constitución,”<sup>12</sup> correspondiendo al juzgador verificar dicha adecuación.

En tanto que el control de convencionalidad es un mecanismo de protección procesal que “consiste en el examen de compatibilidad que siempre debe realizarse entre los actos y las normas nacionales y la Convención Americana sobre derechos humanos, sus protocolos adicionales y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos...”<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Maestra GONZÁLEZ LÓPEZ, Eli Leonor, “Obligatoriedad para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de aplicar el control difuso de la convencionalidad”, *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Revista de investigación jurídica-técnico profesional, Año V, Número 14, Pág. 7, [www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/rev14.ht](http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/rev14.ht).

<sup>13</sup> *Ibidem*.

## VI.I. Control de constitucionalidad respecto al principio de litis abierta

En el Derecho Mexicano, para la tutela del derecho humano de debido proceso y dentro de él, el acceso a la justicia y las formalidades esenciales de procedimiento encontramos el artículo 14 constitucional, mismo que ha sido analizado por la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación en la tesis que se transcribe a continuación:

**“ FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.** La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga ‘se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento’. Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

PLENO

Amparo directo en revisión 2961/90. Ópticas Devlyn del Norte, S.A. 12 de marzo de 1992. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1080/91. Guillermo Cota López. 4 de marzo de 1993. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo directo en revisión 5113/90. Héctor Salgado Aguilera. 8 de septiembre de 1994. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Raúl Alberto Pérez Castillo.

Amparo directo en revisión 933/94. Blit, S.A. 20 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1694/94. María Eugenia Espinosa Mora. 10 de abril de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.”

Del estudio de la jurisprudencia pre transcrita puede resaltarse que una de las formalidades esenciales del procedimiento contenidas en el artículo 14 constitucional, consiste en que las partes en un juicio deben tener oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas respectivas, sin que del precepto constitucional se desprenda limitante alguna para el ejercicio de ese derecho. (**Principio de Igualdad de Armas Procesales**).

## VI.II. Control de convencionalidad respecto al principio de litis abierta

En lo correspondiente al control de convencionalidad respecto al principio de litis abierta encontramos el artículo 8 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, relativo a garantías judiciales (debido proceso), que en sus numerales 1 y 2 establecen lo que a continuación se transcribe:

**“Artículo 8. (...)**

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

*2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:*

(...)

*g) Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y  
h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.*

(...)”

En los dos puntos transcritos se consagra el derecho de los particulares a tener los medios adecuados para la preparación de su defensa, debiéndose entender entonces que el particular tiene la oportunidad de ofrecer y aportar todas las pruebas que considere pertinentes para demostrar los hechos constitutivos de su acción, siendo esta la esencia del principio de litis abierta.

Aun más, el artículo 25 de la propia Convención Americana sobre los Derechos Humanos, establece:

**“(...) Artículo 25. Protección Judicial**

*1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.*

2. Los Estados Partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso (...)"

Cabe comentar en primer término que este artículo ha sido interpretado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el sentido de que el derecho a un recurso sencillo y rápido es aplicable a autoridades no solo penales, sino también administrativas y fiscales.

Por otra parte, se observa que el Estado Mexicano, como una de las partes del Tratado en mención, se compromete a desarrollar la posibilidad de desarrollar el recurso judicial, lo cual interpretado en relación con el artículo 8 antes analizado nos lleva a la conclusión de que las disposiciones legales, como son, las contenidas en los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 1° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, deben ser interpretadas bajo el principio pro persona, en el sentido de que existe la libertad de ofrecer y exhibir todas las pruebas que el particular considere pertinentes dentro del juicio contencioso administrativo, sin que pueda considerarse una limitante para ello la promoción del recurso de revocación que pretendió hacer el legislador al reformar el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación.

## **VII. ¿Existe Posibilidad de Realizar un Control Difuso de Constitucionalidad y de Convencionalidad Respecto de la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10ª)?**

Antes de hacer un pronunciamiento al respecto consideramos oportuno precisar que el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, no se considera inconstitucional o inconvencional, sino que en todo caso, la que tiene esta característica es la interpretación jurisprudencial que de dicho precepto realizó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al aprobar la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10ª).

También debe especificarse, como se hizo en los apartados anteriores que la jurisprudencia que nos ocupa no constituye un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de un precepto legal por parte de nuestro Máximo Tribunal, sino una interpretación de legalidad respecto del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación y su repercusión en relación al artículo 1° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Por tanto, surge la interrogante de si en acatamiento a lo preceptuado por el artículo 1° constitucional, los Magistrados integrantes de las diversas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueden y deben realizar un control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad respecto a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se ha venido analizando en el presente trabajo y, en su caso, inaplicarla.

Sobre el primer tópico compartimos la tesis sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Guadalajara, Jalisco, que se transcribe a continuación:

**“ JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. LA OBLIGATORIEDAD DE LA EMITIDA ANTES DE LAS REFORMAS A LOS ARTÍCULOS 1o. Y 103, DE DIEZY SEIS DE JUNIO DE DOS MIL ONCE, EN RELACIÓN CON EL 133, TODOS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, SE SUJETA A QUE AQUÉLLA SEA ACORDE CON LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS RECONOCIDOS POR LA CARTA MAGNA Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES DE LOS QUE EL ESTADO MEXICANO SEA PARTE (INAPLICABILIDAD DE LA TESIS 2a./J. 108/2010).** Conforme al artículo 192 de la Ley de Amparo, la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales. Ahora bien, el mecanismo para el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos debe ser acorde con el modelo general de control de constitucionalidad que deriva del análisis sistemático de la reforma que sufrieron los artículos 1o. y 103, en relación con el 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que significa que la observancia de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es obligatoria siempre que se ajuste a esas reformas constitucionales, es decir, que sea acorde con la protección de los derechos humanos, reconocidos tanto por la Carta Magna como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte. De tal suerte que, la no aplicación de criterios jurisprudenciales emitidos con anterioridad a la reforma constitucional aludida, porque el tratado internacional contempla un derecho humano de mayor beneficio al justiciable, lo que se conoce en la doctrina como principio pro persona, no implica desacato a lo dispuesto por el citado artículo 192, pues la obligatoriedad de la jurisprudencia se encuentra sujeta a que ésta interprete un sistema jurídico vigente aplicable al caso concreto de que se trate. Esta premisa generó que este tribunal ejerciera oficiosamente el control difuso de convencionalidad e inaplicara la jurisprudencia 2a./J. 108/2010, de rubro: ‘EMPLAZAMIENTO AL TERCERO PERJUDICADO POR EDICTOS. EL INCUMPLIMIENTO DEL QUEJOSO DE RECOGERLOS Y PAGAR SU PUBLICACIÓN NO CONDUCE NECESARIAMENTE AL SOBRESEIMIENTO EN EL JUICIO DE AMPARO.’, que en esencia, considera que a efecto de que no se sobresea en el juicio de garantías por incumplimiento de recoger los edictos, el quejoso debe comparecer a manifestar su imposibilidad para cubrir el gasto de su publicación y tanto de su afirmación como de los elementos que consten en autos deben existir indicios suficientes que demuestren que no tiene la capacidad económica para sufragar un pago semejante, sólo entonces el juzgador podrá determinar que el Consejo de la Judicatura Federal, a su costa, los publique para emplazar al tercero perjudicado. Ello es así, porque mediante el principio de interpretación conforme en sentido amplio, respecto de los numerales 1, 24 y 25 de la Convención Americana

sobre Derechos Humanos, se advierte que el Estado Mexicano, en su orden, adquirió la obligación de respetar los derechos y libertades reconocidos en él, a efecto de garantizar el libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna, entre otros motivos, por la posición económica, así como que todas las personas son iguales ante la ley; además, el Estado deberá contar o implementar los mecanismos legales idóneos, necesarios o suficientes para permitir a toda persona en el ejercicio de su derecho de defensa contra actos que estime transgresores de su esfera jurídica, lo cual está referido a toda materia de derecho. De ese modo, si la citada jurisprudencia condiciona la procedencia del juicio de garantías a que el particular comparezca a manifestar y evidenciar su imposibilidad para cubrir el gasto de los edictos, entonces esa circunstancia se estima contraria a los derechos humanos de gratuidad de la administración de justicia, que consagra el artículo 17 constitucional, de igualdad ante la ley y no discriminación por posición económica, en virtud de que se condiciona el derecho de gratuidad de la administración de justicia a que se colmen los requisitos que no establece la ley de la materia, los que giran en torno a motivos de índole económica, lo que significa que el citado derecho se reserva sólo para las personas que no tengan la capacidad económica para sufragar el pago de la publicación de los edictos, que se traduce en clara violación a los derechos humanos referidos, pues la garantía de igualdad y la no discriminación prohíben la diferencia de tratamiento entre seres que no se correspondan con su única e idéntica naturaleza.

#### CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA TERCERA REGIÓN CON RESIDENCIA EN GUADALAJARA JALISCO

Amparo directo 402/2012 (cuaderno auxiliar 685/2012). 27 de septiembre de 2012. Unanimidad de votos con voto aclaratorio del Magistrado José de Jesús López Arias. Ponente: Jorge Humberto Benítez Pimienta. Secretario: Abel Ascencio López.

Nota: La tesis 2a./J. 108/2010 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, agosto de 2010, página 416 (...)"

En efecto, compartimos que la observancia de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es obligatoria siempre que se apegue a lo dispuesto por el artículo 1° constitucional, es decir, que sea acorde con la protección más amplia de los derechos humanos, reconocidos por nuestra Constitución o en los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos o, que sin ser específicos a la materia de derechos humanos, contengan la regulación de alguno de ellos.

Lo anterior sobre todo, porque no debe dejarse de reconocer que la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, constituye una norma jurídica y, que por tanto, debe cumplir con los requisitos del artículo 1° constitucional.

Por tanto, insistimos en que es válido e inclusive obligatorio que los Magistrados de las diferentes Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, realicen un control de constitucionalidad y de convencionalidad respecto a la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10ª).

Por lo que toca al segundo tópico, esto es, si los Magistrados de las diversas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pueden inaplicar la jurisprudencia de referencia, consideramos que sí es posible atendiendo a lo siguiente:

Asumimos que se incurrió en un **acto de descontrol de constitucionalidad y de convencionalidad** por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al interpretar el principio de litis abierta en la forma en que lo hizo al establecer la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10ª), porque esta es contraria al derecho humano de debido proceso tutelado en el artículo 14 constitucional y por los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos.

La obligatoriedad de la jurisprudencia 2a./J. 73/2013(10ª) para los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, proviene de disposiciones legales de menor jerarquía que el artículo 1º constitucional y en consecuencia, debe prevalecer la obligación que para todo juzgador establece este último precepto.

Por tanto, en nuestra opinión en las sentencias que se dicten por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya sea de carácter sumario o en la vía ordinaria, en los que el contribuyente ofrezca pruebas no exhibidas ante la autoridad en la fase oficiosa, ni hubiera interpuesto el recurso de revocación, ni ofreciendo estas en términos del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, deberán los Magistrados correspondientes inaplicar la jurisprudencia de referencia ejerciendo un control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad en términos del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, decisión que incluso puede ser fortalecida y convalidada en la instancia procesal correspondiente a través de los nuevos Plenos de Circuito recientemente creados por la nueva Ley de Amparo y Acuerdo General correspondiente.

## VIII. Conclusiones

**Primera.-** La Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sentó la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10ª), partiendo de una interpretación equívoca del principio de litis abierta, pretendiendo establecer limitantes probatorias a la misma en base a una reforma del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, cuyo propósito no fue el interpretado por esa Sala, sino simplemente la de promover la interposición del recurso de revocación. Con la interpretación equivocada del principio de litis abierta, pretendiendo señalar limitaciones a la libertad probatoria en juicio, desprendiendo dichas limitaciones de preceptos que no las establecen expresamente, se incurrió en un “DESCONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD” respecto del principio de litis abierta, al hacerse una interpretación contraria al derecho humano de debido proceso.

**Segunda.-** La Contradicción de Tesis es violatoria del principio **PRO-HOMINE**, en atención al artículo 1 de nuestra Carta Magna, toda vez que su punto de partida es que la autoridad fiscal / aduanera no se le debe modificar la Litis por inequitativo y por generarse inseguridad jurídica por no fijarse la Litis durante el procedimiento de fiscalización ó bien, otorgar todos

los medios probatorios en el recurso de revocación, pero no después, lo cual es claro que dicho principio está siendo aplicado en beneficio de la autoridad y no a favor del contribuyente, partiendo de un supuesto equívoco, ya que la autoridad ejerce imperio y actúa formalmente como ente jurisdiccional en el proceso de fiscalización, no existiendo equilibrio procesal sino hasta que se judicializa el caso ante el TFJFA, ahí opera el principio de equilibrio procesal y no antes, porque un tercero imparcial, 100% instancia jurisdiccional, con intereses distintos, al ser el TFJFA un tribunal material y formalmente en estricta justicia de derecho, es pues quien materializa el equilibrio equitativo procesal al respecto, en donde en consecuencia se ejerce una mejor justicia al gobernado y se le otorga el justo y correcto acceso a la justicia. Así mismo, resulta violatoria de los derechos humanos establecidos en los artículos 8 y 25 plasmados en la Convención Americana de Derechos Humanos.

**Tercera.-** En acatamiento a lo preceptuado por el artículo 1° constitucional, los Magistrados integrantes de las diversas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deben inaplicar la jurisprudencia 2a./J. 73/2013(10ª), realizando un control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad, debiendo entonces admitir y valorar todas las pruebas permitidas por el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, aun cuando no hayan sido exhibidas durante el procedimiento administrativo oficioso.

**Cuarta.-** La jurisprudencia que nos ocupa no constituye un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de un precepto legal por parte de nuestro Máximo Tribunal, sino una interpretación de legalidad respecto del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación y su repercusión en relación al artículo 1° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Por tanto, surge la interrogante de si en acatamiento a lo preceptuado por el artículo 1° constitucional, los Magistrados integrantes de las diversas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa así como los nuevos Plenos de Circuito recientemente creados por la nueva Ley de Amparo y Acuerdo General correspondiente, **pueden y deben** realizar un control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad respecto a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se ha venido analizando en el presente trabajo y, en su caso, inaplicarla.

**Quinta.-** El Legislador nunca prohibió expresamente la posibilidad de ofrecer pruebas en el Juicio de Nulidad, no determinó la excepción de la Regla General de la opcionalidad del Recurso de Revocación en su análisis derivado de la exposición de motivos. Ahora bien, si bien es cierto la exposición de motivos del Legislador es una fuente interpretativa válida, no resulta jerárquicamente superior a la interpretación que deriva de los derechos humanos consignados en la Constitución y en los Tratados Internacionales por virtud del Control Difuso de Constitucionalidad y Convencionalidad; por tal razón, es que nace la importancia del postulado de que los derechos fundamentales, y en concreto el de **ACCESO DE JUSTICIA CONSTITUCIONAL** “es el estado natural y general de toda persona en la República Mexicana”, y por lo tanto, solo puede ser impedido por motivos suficientemente **RAZONABLES Y PROPORCIONADOS**, que estén apoyados en otros principios constitucionales, de ahí que lo natural es que una persona puede ofrecer pruebas en el juicio de nulidad, un derecho fundamental.

## Fuentes de Información

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y SÁNCHEZ GIL, Rubén; *El Nuevo Juicio de Amparo*, Porrúa, México, 2013.

FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Voz: Debido Proceso Legal, Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 1987, pp. 820-822, citado por Gómez Lara Cipriano "El Debido Proceso como Derecho Humano"; [www.bibliojuridica.org/libros/4/1968/17.pd](http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1968/17.pd).

GONZÁLEZ LÓPEZ, Eli Leonor, "Obligatoriedad para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de aplicar el control difuso de la convencionalidad"; *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Revista de investigación jurídica-técnico profesional, Año V, Número 14, Pág. 7, [www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/rev14.ht](http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/rev14.ht).

### Legislación:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 5 de Febrero de 1917, última reforma: 2013.

Código Fiscal de la Federación, última reforma: 2013.

Ley de Amparo, última reforma: 2013.

### Internacional:

Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos // Pacto de San José, suscrita en San José, Costa Rica, el 22 de Noviembre de 1969, ratificada por México el 24 de Marzo de 1981.

### Otras Fuentes:

JURISPRUDENCIAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. <http://ius.scjn.gob.mx/paginas/Tesis.aspx>. Disponible el día 9 de noviembre de 2013.