

La prueba ilícita en materia fiscal

José Raúl CALDERÓN ROCA¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *La prueba ilícita.* III. *La prueba en materia fiscal.* IV. *La prueba ilícita en materia fiscal.* V. *Conclusión.* VI. *Fuentes de información.*

Resumen

Todas las partes en una contienda jurisdiccional gozan de un derecho a probar, es decir, aportar los elementos materiales que lleven al juzgador a determinar que sus aseveraciones son las más ajustadas a la verdad; no obstante, en ocasiones, las partes abusan de este derecho, introduciendo a la contienda probanzas viciadas de ilicitud, las pruebas ilícitas.

Este concepto, si bien común en materia penal, no ha tenido el debido análisis en materia fiscal, aun y cuando su uso sea común, dejando a las partes en estado de indefensión frente a ellas.

Palabras Clave

Prueba. Legalidad. Ilicitud. Competencia. Proceso.

Abstract

All parties in a trial have a right to prove, that is to say, to exhibit the material elements that help the Judge determine his statements are closer to the truth; however, at times parties abuse this right, entering illegal proofs. This concept, common in criminal law, has not have the appropriate analysis in tax law, even though its use is common, leaving the parties defenseless before them.

Key Words

Proof. Legality. Illegality. Competence. Process.

¹ Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad de Monterrey y actual estudiante del Doctorado en Derecho de la misma Institución. Secretario de Estudio y Cuenta de la Sala Superior del Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Nuevo León.

I. INTRODUCCIÓN

Una duda que ha sido objeto de intenso debate es aquella que podemos articular: ¿Cómo se prueba? A esto, Flores García, citando a Devis Echandía, nos brinda una respuesta que consideramos apropiada para efectos del presente, al describir el procedimiento probatorio como, en primer lugar, la producción u obtención de la prueba, y en segundo lugar su asunción por el juzgador, momento en el cual las partes defienden o contradicen su validez, resultados y eficacia².

Esto, materialmente, se hace justamente con base en los medios de prueba, a saber, aquellos instrumentos que se ofrecen a fin de lograr el cercioramiento del juzgador respecto al punto litigioso concreto³. Estos medios de prueba incluyen, por ejemplo, los documentos, confesiones, testimonios, entre otros; siendo que cada ordenamiento jurídico contempla diversos medios de prueba.

No obstante, en ocasiones dichos medios son obtenidos en contravención a las disposiciones aplicables, dando lugar a la prueba llamada “ilícita”, la cual tiene como consecuencia primaria que exista, como se verá más adelante, una grave desigualdad entre las partes en el proceso o procedimiento contencioso.

A continuación, por tanto, se analizará este fenómeno, tanto en lo general como en materia fiscal, pues si bien este concepto no es utilizado de forma común en este ámbito, esto no implica que el mismo sea ajena a este fenómeno.

II. LA PRUEBA ILÍCITA

Ahora, en el caso, la prueba ilícita puede ser definida como “aquella que en alguna de sus dimensiones no cumple con los parámetros normativos requeridos para otorgarle la calificación de licitud”⁴, estando previstos estos parámetros en normas de diversa jerarquía, de ahí que una prueba pueda ser ilícita por transgredir una norma convencional, constitucional o legal⁵.

² Flores García, Fernando, “Los elementos de la prueba”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, número conmemorativo, 1991, p. 529, <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/175.5/cnt/cnt21.pdf>

³ Ovalle Favela, José, “La teoría general de la prueba”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, número 93-94, t. XXIV, 1974, p. 35, extraído de: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3842/4.pdf>.

⁴ Fonseca Luján, Roberto Carlos, “Prueba ilícita: Regla de exclusión y casos de admisibilidad”, *Reforma Judicial*, núm. 27-28, 2017, p. 30, extraído de: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/reforma-judicial/article/view/11164/13160>.

⁵ *Idem* p. 31.

Esta contravención se da, materialmente, en la obtención de la prueba⁶, de modo que una prueba puede ser ilícita por el hecho de haber sido obtenida en contravención a la normatividad aplicable, o bien, en virtud de haber sido constituida como tal, en contravención a la misma.

Luego, será ilícita la prueba que se obtenga o se haya creado en contradicción a una norma, ya sea legal, constitucional o convencional, por ejemplo, las obtenidas a través de tortura o cuando el imputado declara sin hacer previo uso de su derecho a la defensa adecuada⁷.

Cabe notar que la distinción entre “obtención” y “creación”, para los efectos de la prueba ilícita es sumamente fina; de ahí que, para objeto del presente, será “creada” la prueba cuya veracidad, en cuanto a los hechos que busca demostrar, no son fiables, en tanto que las circunstancias en las que la prueba tuvo existencia crean un vicio en este sentido, verbigracia, el caso de tortura⁸.

Mientras tanto, la prueba “obtenida” en contravención a las disposiciones aplicables es aquella que, si bien no tiene un vicio sustancial en cuanto a su fiabilidad, fue igualmente conseguida en contravención a las disposiciones aplicables, y, por tanto, a fin de asegurar los derechos de las partes, debe ser excluida, como lo sería la declaración del imputado sin haber ejercido su derecho de defensa adecuada, como lo establece la jurisprudencia 1a./J. 35/2015 (10a.) ya citada.

Ahora, en cuanto a los efectos de la prueba ilícita, ésta, al momento de declararse como tal, debe ser inmediatamente excluida del proceso o procedimiento en el cual se haya ofrecido, como lo establece la ya también citada tesis 1a. XXVII/2022 (11a.), siendo una cuestión que distingue a la prueba ilícita, es que en todos los casos su admisión y análisis traerá consigo una transgresión a los derechos de la parte contraria y, por tanto, implica como consecuencia la corrupción del proceso o procedimiento.

Entonces, la determinación de que una prueba es ilícita y su posterior exclusión de la controversia, no es un tema poco importante, pues su omisión daría lugar a un proceso o procedimiento sesgado en favor de la parte oferente de dicha

⁶ Tesis 1a./J. 139/2011 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. 3, Libro III, diciembre de 2011, p. 2057.

⁷ Tesis 1a./J. 35/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, Libro 18, mayo de 2015, p. 302.

⁸ Tesis 1a. XXVII/2022 (11a.) *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Undécima Época, t. II, Libro 15, julio de 2022, p. 2309.

probanza, de ahí que sea de suma importancia el análisis de cuándo una prueba es ilícita.

Ahora, esta ilicitud y este análisis dependerá justamente de la materia que se trate, pues es claro que ciertos supuestos de la materia penal no se encuentran, en principio, en la materia civil o administrativa, por ende, que sea necesario analizar primero la prueba como tal en cada materia, así como los formalismos procedimentales en torno a la misma y la forma de obtenerla en cada caso, a fin de determinar cuáles son los supuestos generales de ilicitud de la misma.

Por tanto, antes de analizar, para efectos del presente trabajo, la ilicitud de la prueba en materia fiscal, es primero necesario analizar la prueba en materia fiscal en sí misma, los supuestos de procedencia, las probanzas prohibidas y, en general, la forma en que las pruebas se recaban en este contexto por las partes en la contienda.

III. LA PRUEBA EN MATERIA FISCAL

Ahora, antes de abordar la prueba propiamente en materia fiscal, debemos primero tener en claro “qué” se prueba, debiendo primeramente definir esta materia, para lo cual nos apoyaremos del Diccionario panhispánico del español jurídico, de la Real Academia Española de la Lengua, que define el Derecho Tributario como: “Conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio del tributo”⁹.

Esta definición, si bien más ajustada al Derecho español, nos sirve como entrada y base para obtener una definición de Derecho Fiscal para el caso; debiendo acudir ahora al Código Fiscal de la Federación, en especial a sus Artículos 1o., 2o. y 4o., mismos que establecen, en un primer término, la obligación de las personas físicas y morales a contribuir con el gasto público, los tipos de contribuciones que se llegarán a recaudar y el derecho del Estado de percibir los créditos fiscales que deriven de dichas contribuciones, respectivamente.

Ahora bien y, tomando como base la definición antes citada, podemos inferir el Derecho Fiscal como aquella rama jurídica que regula la relación entre el Estado y los particulares, en el ámbito exclusivo de las obligaciones que tienen los

⁹ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, <https://dpej.rae.es/lema/derecho-tributario>.

segundos de contribuir al gasto público, a través del pago de contribuciones, y el derecho que tiene el primero de percibir dichas contribuciones.

Por tanto, la prueba en materia fiscal estará encaminada justamente a demostrar situaciones de hecho y derecho que impliquen desacuerdos o contiendas entre los particulares contribuyentes y las autoridades fiscales, relativos a derechos y obligaciones referentes al pago de contribuciones.

En este sentido, trayendo de forma muy breve a colación los dos supuestos más importantes de ello, esta clase de desacuerdos se generan principalmente ante la solicitud de una devolución, en donde el contribuyente aduce tener un derecho a que se le restituya cierta cantidad pagada en exceso o indebidamente, y ante las facultades de comprobación de la autoridad y posterior determinación de un crédito fiscal, en donde es ésta quien aduce tener un derecho a recaudar una contribución no pagada.

Una vez que se determinó el concepto “qué”, es momento ahora de abordar “cómo”, empezando justamente por las pruebas que pueden aportarse en una contienda fiscal, para lo cual debemos acudir tanto al Código Fiscal de la Federación como a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Antes de continuar, se debe hacer mención que el presente trabajo únicamente versará sobre pruebas en procesos o procedimientos de carácter adversarial, como lo son, en el caso, el recurso de revocación y juicio contencioso administrativo federal, no así, procedimientos de comprobación, pues las controversias respecto a los mismos desembocan justamente en esta clase de procedimientos.

Dicho esto, es de notar que ambas disposiciones legales mencionadas establecen esencialmente la misma normatividad en cuanto a las probanzas en esta materia, siendo que tanto el Artículo 130 del Código, como el Artículo 40 de la Ley, establecen que serán admisibles toda clase de pruebas, con excepción de la confesional de las autoridades por posiciones y la petición de informes.

Por tanto, se estima que, en el caso, los medios probatorios no están limitados en forma alguna, salvo las prohibiciones expresas, sino que, por el contrario, en materia fiscal las partes pueden aportar cualquier medio de prueba que deseen y que consideren apoyan sus consideraciones; claro está, con la limitante de que dichas probanzas sean obtenidas de forma lícita.

Y es aquí en donde entramos ya al tema central del presente, pues las autoridades fiscales pueden llegar a exhibir probanzas ilícitas, ya sea por su origen o por la forma en que se obtuvieron, examinándose este fenómeno en las líneas que se abordan en los renglones siguientes.

IV. LA PRUEBA ILÍCITA EN MATERIA FISCAL

Ahora, en materia fiscal, la prueba ilícita se puede constituir de diversas formas, siendo que, en una materia en donde la tortura y detención arbitraria son inexistentes, la ilicitud de las pruebas se configura por la transgresión de preceptos, principalmente formales en cuanto al ámbito legal, y en relación a los derechos de legalidad y seguridad jurídica en el ámbito de los derechos humanos.

En este sentido, entre los diversos motivos para sostener que la autoridad ha validado una prueba ilícita, podemos encontrar la incompetencia de la autoridad que la creó, ya sea la fiscal o una diversa; el no haberla hecho del conocimiento del particular, de conformidad con el Artículo 63 del Código Fiscal de la Federación; haberla obtenido en contravención a las disposiciones que regulan la facultad de comprobación con base en la cual se consiguió, entre otras.

Ahora, cabe notar que dichos actos, en sí mismos, implican la ilegalidad de la resolución que haya sido emitida con base en ellos, cuestión que resulta independiente al hecho de que, en relación con el fondo del asunto o, en ciertos casos, como el no hacer del conocimiento del contribuyente los documentos obtenidos con fundamento en el antes citado Artículo 63 del Código, la ilicitud de la probanza se traduce y conlleva justamente a la ilegalidad del acto¹⁰.

Otro ejemplo de una prueba ilícita en materia fiscal, es la relativa a una notificación de algún acto de autoridad, cuando se llevó a cabo en contravención a la normatividad aplicable, sin que precediera citatorio, o en una forma diversa a la que legalmente correspondía, de ahí que el acta aportada se constituya en una prueba ilícita al haber sido obtenida o creada de forma ilegal.

Ahora, habiendo analizado el “qué” puede ser considerado como una prueba ilícita, es momento de analizar los efectos de las mismas. Esto resulta importante en tanto que, a diferencia de una contienda civil o penal, la fiscal se basa justamente en demostrar la ilegalidad de un acto administrativo, de modo que la

¹⁰ Tesis VII-J-2aS-98, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Séptima Época, Año VI, No. 60, julio de 2016, p. 109.

ilicitud de una prueba tiende a afectar directamente en el resultado de la controversia, más no en todos los casos.

Entonces, ante la existencia de una prueba ilícita en una disputa fiscal, el efecto es generalmente la declaración de nulidad del acto de autoridad, en algunos casos para efectos y en otros lisa y llanamente; no obstante, si bien esto es atribuible a un “vicio en el procedimiento”, la realidad es que sustancialmente resulta atribuible a que, ante la exclusión de la prueba ilícita, la aseveración sustancial del contribuyente resulta vencedora sobre aquélla de la autoridad.

Pongamos como ejemplo de nuevo el de la notificación ilegal por haber transgredido las disposiciones aplicables, y es que éste es perfecto, en tanto que nuestra Suprema Corte ha establecido que su ilegalidad no tiene, por sí, el efecto de declarar nulo el acto de autoridad¹¹.

Los motivos de la Suprema Corte para determinar esto son irrelevantes para el caso, lo destacable es justamente las implicaciones de esta declaratoria de ilegalidad de la notificación, para lo cual, debemos delimitar los pasos de lo que llegaría a acontecer en el juicio para que, ante esta ilegalidad, efectivamente se declarase la nulidad de la resolución impugnada:

- 1) El particular asevera (punto litigioso a probar) que conoció el crédito fiscal posterior al plazo de seis meses que establece el Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, negando que se le hubiese notificado;
- 2) La autoridad exhibe el acta de notificación (prueba en contrario), más omite exhibir el citatorio, al no haber mediado (ilicitud de la notificación);
- 3) El juzgador no toma en cuenta el acta de notificación al haber sido llevada a cabo la diligencia en contra de la legislación aplicable (exclusión de probanza ilícita);
- 4) El juzgador determina que, efectivamente, el crédito fiscal se conoció en la fecha aseverada por el contribuyente (resolución del fondo sin tomar en cuenta la prueba excluida).

Hagamos lo mismo ahora con un ejemplo que traería como consecuencia una nulidad para efectos, en relación al fondo del asunto:

¹¹ Tesis 2a./J. 86/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Libro 33, agosto de 2016, p.1124.

- 1) El contribuyente asegura que no ha transgredido cierta disposición fiscal, resultando en un adeudo (punto litigioso a demostrar);
- 2) La autoridad exhibe documentos obtenidos por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores por medio de los cuales, se puede presumir, efectivamente, ha transgredido cierta disposición fiscal, resultando en un adeudo (prueba en contrario);
- 3) El contribuyente asegura que jamás le fueron hechos de su conocimiento (objeción a la prueba);
- 4) La autoridad admite que jamás le notificó dichos documentos al contribuyente (la prueba de la autoridad se torna ilícita al contravenir las disposiciones aplicables);
- 5) Al momento de resolver el fondo del asunto, el juzgador excluye las probanzas que fueron exhibidas en contravención a las disposiciones legales (exclusión de la prueba ilícita) y resuelve el fondo, en el caso, que cierta disposición fiscal no ha sido transgredida (resolución del fondo sin tomar en cuenta la citada prueba).

Podemos entonces observar que, si bien el concepto de “prueba ilícita” no es particularmente utilizado en la materia fiscal, su razonamiento es por demás común, siendo utilizado en cientos de juicios diariamente en donde se busca declarar como ilegales o inconstitucionales ciertas actuaciones de la autoridad fiscal a fin de excluirlas de la contienda.

En este sentido, el juzgador en una contienda fiscal debe, ante el examen de fondo de la controversia, excluir las probanzas ilícitas que la autoridad haya exhibido, hacer el análisis de fondo y, posteriormente, resolver lo conducente; siendo que la apreciación y valoración de probanzas de naturaleza ilícita implicaría un vicio en el procedimiento en perjuicio de los derechos humanos del contribuyente.

En conclusión, a todo lo anterior, es claro que el fenómeno de la prueba ilícita existe en materia fiscal, no obstante, carece del debido estudio, siendo que resulta relevante analizar, no sólo en los juicios de carácter fiscal, sino también en los de carácter administrativo.

V. CONCLUSIÓN

En suma, la prueba ilícita, si bien no es un fenómeno comúnmente mencionado en la materia fiscal, resulta por demás común en la práctica, al ser ilícita toda probanza que la autoridad exhiba en juicio, que fuera obtenida o creada en contradicción a las disposiciones aplicables.

Y es que, al declararse la nulidad de un acto en virtud de que la autoridad, en alguna de sus actuaciones que ofrece como prueba de su correcto actuar, no cumplió con las disposiciones aplicables, se está, *de facto*, declarando ilícita la probanza y removiéndose de la contienda jurisdiccional, cuestión que sucede de forma por demás consuetudinaria en esta materia.

Por lo tanto, este fenómeno debe ser reflexionado con mayor detenimiento, siendo que el llegar a una doctrina sobre las pruebas ilícitas en materia fiscal enriquecería a todas las partes que tienen intervención en los procedimientos contenciosos de la materia, logrando una mejor equidad entre ellas.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

FLORES GARCÍA, Fernando, "Los elementos de la prueba", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, número conmemorativo, 1991, <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/175.5/cnt/cnt21.pdf>.

FONSECA LUJÁN, Roberto Carlos, "Prueba ilícita: Regla de exclusión y casos de admisibilidad", *Reforma Judicial*, núm. 27-28, 2017, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/reformajudicial/article/view/11164/13160>.

OVALLE FAVELA, José, "La teoría general de la prueba", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, núm. 93-94, t. XXIV, 1974, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3842/4.pdf>.

2. Legislativas

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022.

3. Sitios de internet

<https://dpej.rae.es/lema/derecho-tributario>.

<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFHome/Index.html>.

<https://www.tfja.gob.mx/aps-tfja/sctj/>.