

Delimitación del principio de *litis* abierta en el juicio contencioso administrativo federal



88

Análisis de las consideraciones adoptadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) al delimitar el alcance del principio de *litis* abierta en materia probatoria y las implicaciones que ese fallo conlleva en materia fiscal

NATERA

Lic. Luis Felipe Reyna
López, Asociado



INTRODUCCIÓN

Como es de muchos conocido, en sesión de fecha 13 de marzo de 2013, la Segunda Sala de la SCJN resolvió la contradicción de tesis número 528/2012, cuyo objetivo era dilucidar si la figura de la *litis* abierta contemplada en el artículo 1 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), implica o no una nueva

oportunidad para ofrecer en el juicio contencioso administrativo federal, pruebas que no fueron aportadas en el procedimiento administrativo de origen.

En ese sentido, mediante la resolución dictada el 13 de marzo de 2013, la Segunda Sala de la SCJN determinó delimitar el alcance del principio de *litis* abierta en materia probatoria, aclarando que tal principio no es absoluto y, por tanto, que no implica la oportunidad de exhibir en el juicio contencioso administrativo aquellos medios de prueba que conforme a la ley se debieron haber exhibido en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo, a fin de desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa.

En atención a lo anterior, en este trabajo presento un análisis sobre las consideraciones adoptadas por la SCJN al resolver la referida contradicción y las implicaciones que ese fallo conlleva en materia fiscal.

PRINCIPIO DE *LITIS* ABIERTA CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 1 DE LA LFPCA

Como ya se expuso, el artículo 1 de la LFPCA contempla el principio de *litis* abierta que rige en el juicio contencioso administrativo federal. El referido precepto señala textualmente lo siguiente:

1.

...

Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Asimismo, cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseché por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Como se puede apreciar, el principio de *litis* abierta contemplado en el artículo 1 de la LFPCA cobra relevancia en aquellos casos en los cuales, previo al juicio, se agotó el recurso administrativo correspondiente, pues permite impugnar de manera simultánea tanto la resolución recaída al recurso, como la originalmente recurrida, estableciendo la posibilidad de hacer valer argumentos nuevos o no planteados en el recurso previamente interpuesto.

Sin embargo, ese artículo no es claro en lo que se refiere a las pruebas, pues no precisa si por virtud de la *litis* abierta las partes se encuentran en posibilidad de aportar todo tipo de pruebas, inclusive aquellas que no se aportaron en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo correspondiente, a fin de desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, o si el juicio de nulidad únicamente podrá ser integrado con las pruebas que fueron aportadas en la instancia administrativa.

Cabe señalar que la exposición de motivos de la Iniciativa de ley que dio origen al principio de *litis* abierta en el ya derogado artículo 197 del Código Fiscal de la Federación (CFF), actualmente artículo 1 de la LFPCA, establece lo siguiente:

Una reforma importante en el terreno de la simplificación, será permitir que en el juicio puedan hacerse valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso que previamente se haya interpuesto ante la propia autoridad fiscal. Con frecuencia los recursos administrativos están provistos de formalidades que dificultan el acceso a ellos y, cuando el contribuyente no tiene el debido asesoramiento legal, hace valer agravios insuficientes. Esta reforma se complementa con la previsión de que el tribunal fiscal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante.¹

Como se puede apreciar, de la exposición de motivos de la reforma que dio origen a la figura de la *litis* abierta se desprende que el legislador se percató que los recursos administrativos resultan complicados para los particulares, ello por dos razones: **(i)** están dotados de muchos formalismos, y **(ii)** los contribuyentes en muchas ocasiones no cuentan con

¹ Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, publicada en la *Gaceta Parlamentaria* de fecha 14 de noviembre de 1995

el asesoramiento legal adecuado para tramitar tales recursos, lo cual tiene por consecuencia que en los mismos se hagan valer agravios que resultan insuficientes para lograr sus pretensiones.

Derivado de lo anterior, el legislador consideró conveniente instaurar el principio de *litis* abierta en los juicios contenciosos administrativos federales, a fin de que los particulares se encuentren en posibilidad de hacer valer conceptos de impugnación que no fueron planteados en el recurso correspondiente.

Así, de lo señalado tanto por el artículo 1 de la LFPCA como por su exposición de motivos, se desprende que el objeto de la *litis* abierta radica en que los particulares cuenten con mejores elementos que en los recursos administrativos, que les permitan ejercer una adecuada defensa en contra de las resoluciones administrativas.

Sin embargo, tales disposiciones no señalan de manera expresa si el principio de *litis* abierta es absoluto, o si se encuentra limitado en cuanto a las pruebas que admite, es decir, si por virtud de ese principio es posible ofrecer y exhibir en el juicio de nulidad todas aquellas pruebas que no se ofrecieron ante la autoridad administrativa, a fin de desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la misma.

JURISPRUDENCIA NÚMERO 2A./J.69/2001

Es importante no perder de vista que con anterioridad a la resolución que nos ocupa, la Segunda Sala de la SCJN había emitido la jurisprudencia número 2a./J.69/2001, cuyo rubro señalaba: *CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LAS PRUEBAS DEBEN ADMITIRSE EN EL JUICIO Y VALORARSE EN LA SENTENCIA, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN OFRECIDO EN EL PROCEDIMIENTO.*²

Esa jurisprudencia establecía que en aquellos casos en que se hubiera interpuesto algún recurso, y en la resolución que a él recayera no se hubiera satisfecho el interés del recurrente, se debía entender que en el juicio de nulidad correspondiente también se controvertía la resolución materia del recurso en la parte que continuaba afectando al particular y

en consecuencia, el actor se encontraba facultado para expresar los conceptos de anulación tendentes a demostrar la nulidad de aquélla, aun cuando éstos no hubieran sido planteados en la instancia administrativa.

En ese sentido, para acreditar su acción, el actor podía aportar las pruebas conducentes y la Sala respectiva del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) se encontraba obligada a admitirlas, aun cuando no se hubieran ofrecido en el procedimiento administrativo previo al juicio.

Para efecto de justificar la anterior determinación, en la ejecutoria que dio origen a esa jurisprudencia, la SCJN señaló que: **(i)** el legislador, al establecer el principio de *litis* abierta, se apartó de los principios en materia procesal recogidos por otros ordenamientos adjetivos, según los cuales los actos deben ser analizados por el revisor, tal como hayan sido probados ante la autoridad revisada; **(ii)** el juicio de nulidad no constituye una instancia sino que es un juicio autónomo en el que se ejerce una acción de nulidad de los actos administrativos, y que tal ejercicio conlleva el derecho a la prueba como garantía tutelada por el artículo 14 constitucional, y **(iii)** si el principio de *litis* abierta autoriza al actor a formular nuevos conceptos de impugnación en contra de las resoluciones originalmente recurridas, es evidente que las Salas deben admitir y valorar las pruebas exhibidas para acreditar esos nuevos argumentos defensivos, en virtud del derecho de prueba que tiene el actor.

No obstante lo señalado por esa jurisprudencia, al resolver la contradicción de tesis que constituye el objeto de este trabajo, la Segunda Sala de la SCJN resolvió apartarse de ese criterio para delimitar el principio de *litis* abierta en los términos que se describen en el siguiente apartado.

RESOLUCIÓN DE LA SCJN

La Segunda Sala de la SCJN resolvió que el principio de *litis* abierta contemplado en el artículo 1 de la LFPCA se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados

² No. de Registro 188269. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XIV. Segunda Sala de la SCJN. Materia administrativa. Jurisprudencia. Tesis 2a./J.69/2001. Diciembre, 2001. Pág. 223. Rubro: *CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LAS PRUEBAS DEBEN ADMITIRSE EN EL JUICIO Y VALORARSE EN LA SENTENCIA, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN OFRECIDO EN EL PROCEDIMIENTO.*

en el recurso correspondiente, pero que tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en el juicio los medios de prueba que conforme a la ley debió presentar en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo respectivo, a fin de desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo.

Para efectos de lo anterior, la Segunda Sala de la SCJN tomó en consideración lo siguiente:

Litis cerrada en los recursos administrativos

La Segunda Sala de la SCJN señaló que teniendo en cuenta que, por regla general, los recursos administrativos son de *litis* cerrada –esto es, que en los mismos no es posible analizar los alegatos, manifestaciones, ni medios de prueba que no fueron ofrecidos ni presentados en el procedimiento de origen–, por mayoría de razón resulta claro que tales pruebas tampoco pueden ser ofrecidas, ni analizadas en el juicio de nulidad tramitado ante el TFJFA, ni aun tratándose de resoluciones que se impugnen directamente ante ese órgano jurisdiccional, sin haber sido objeto de recurso de revocación o revisión.

Cabe señalar que para efecto de formular la regla general, la Segunda Sala de la SCJN se limitó a analizar el recurso de revisión previsto en el artículo 96 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), en el cual se precisa que no se tomarán en cuenta en la resolución del recurso, hechos, documentos o alegatos del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos durante el procedimiento administrativo no lo haya hecho.

Asimismo, la Segunda Sala de la SCJN señaló que el hecho de que el recurso de revocación previsto por el CFF permita ofrecer y exhibir pruebas no ofrecidas y exhibidas durante el procedimiento administrativo correspondiente, únicamente constituye una excepción a la regla general, cuyo objetivo es 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, sin que ello signifique que el TFJFA se encuentre en posibilidad de admitir y analizar pruebas que no fueron ofrecidas en el procedimiento administrativo correspondiente.

“...formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso correspondiente, no implica la oportunidad de exhibir en el juicio los medios de prueba que conforme a la ley debió presentar en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo respectivo...”

Argumentación de la SCJN

La Segunda Sala de la SCJN manifestó que, ya que de lo dispuesto por el artículo 1 de la LFPCA, así como de la exposición de motivos de la Iniciativa de Ley que le dio origen, no se desprende de manera expresa el derecho a favor de los particulares, consistente en ofrecer en el juicio contencioso administrativo federal los medios de prueba que conforme a la ley se debieron haber exhibido en el procedimiento administrativo de origen o, en su caso, en el recurso administrativo respectivo, debe concluirse que el principio de *litis* abierta no significa una nueva oportunidad para ofrecer esos medios de prueba en tal juicio.

El TFJFA no se puede sustituir en las facultades que son propias de la autoridad administrativa

La Segunda Sala de la SCJN señaló que no sería válido declarar la nulidad de los actos impugnados con base en el análisis de las pruebas que la autoridad administrativa no tuvo oportunidad de valorar, pues el particular no las ofreció en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo estando obligado a ello.

Lo anterior es así, pues ello significaría que el TFJFA pueda sustituirse en facultades que no le corresponden y que son propias de la autoridad administrativa, como son las facultades de comprobación y supervisión.

Delimitación de pruebas que pueden ser ofrecidas y exhibidas en el juicio de nulidad ante el TFJFA

Finalmente, cabe señalar que para efecto de la *litis* abierta, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que resulta posible ofrecer en el juicio de nulidad, aquellas pruebas que no se ofrecieron en el procedimiento administrativo de origen, o en su caso, en el recurso correspondiente, a fin de desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad, cuando esa omisión obedezca a una causa no atribuible al particular, citando como ejemplos: **(i)** aquellos casos en que la autoridad no respetó el plazo legal previsto para que el particular ofrezca sus pruebas o se negó a recibirlas sin justa causa; **(ii)** cuando se trate de documentación que no hubiera estado legalmente a disposición del contribuyente y a pesar de haberse solicitado, no se hubiera entregado o se hubiera entregado fuera del plazo concedido para ello, e incluso cuando se advierta que el plazo fue insuficiente atendiendo a las particularidades del caso; **(iii)** cuando se trate de pruebas supervenientes, o **(iv)** cuando se actualice algún otro supuesto análogo a los anteriores.

RECURSO DE REVOCACIÓN

No obstante lo resuelto por la Segunda Sala de la SCJN en el sentido de interpretar el principio de *litis* abierta de forma limitada y no absoluta, negando la posibilidad a los contribuyentes de ofrecer en el juicio de nulidad pruebas que no se ofrecieron en el procedimiento administrativo correspondiente, el Máximo Tribunal confirmó la posibilidad que tienen los particulares de ofrecer y exhibir esas pruebas cuando promuevan el recurso de revocación que se encuentra contemplado por el CFF.

En ese sentido, la Segunda Sala de la SCJN confirmó que en el recurso de revocación a que se refiere el CFF, sí es factible ofrecer las pruebas que no se hubieran aportado en el procedimiento administrativo de origen, y que tal posibilidad se desprende de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 123 y el párrafo tercero del artículo 130, ambos del CFF,³ así como de la exposición de motivos de la Iniciativa de ley que les dio origen,⁴ en los cuales de manera expresa se otorga a los particulares ese derecho.

En ese sentido, es importante señalar que no obstante que en el último párrafo del artículo 123 y párrafo tercero del artículo 130 del CFF, no se establece de manera expresa la posibilidad a cargo de los contribuyentes de presentar en el recurso de revocación pruebas que no fueron ofrecidas en el procedimiento de origen, la exposición de motivos de la Iniciativa de ley que dio origen a los mismos señala de manera expresa que el derecho de los contribuyentes para anunciar y exhibir pruebas adicionales a las ya presentadas en el recurso, tiene como finalidad que los contribuyentes puedan aportar las pruebas que por cualquier motivo no hubieran sido presentadas ante la autoridad emisora de la resolución recurrida.

Lo anterior resulta relevante tratándose de resoluciones liquidatorias en materia fiscal, pues si los contribuyentes omitieron ofrecer y exhibir las pruebas conducentes en el procedimiento de fiscalización de origen, todavía tendrán la posibilidad de ofrecerlas en el recurso de revocación correspondiente.

Así, tratándose de resoluciones liquidatorias en materia fiscal, si los contribuyentes no aportaron las pruebas conducentes durante la tramitación del procedimiento administrativo correspondiente, antes de acudir directamente al TFJFA a demandar la

³ 123. El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

...

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del recurso, el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 130 de este Código.

130. *En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.*

...

Cuando el recurrente anuncia que exhibirá las pruebas en los términos de lo previsto por el último párrafo del artículo 123 de este Código, tendrá un plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que haya efectuado el anuncio correspondiente, para presentarlas...

⁴ Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en la *Gaceta Parlamentaria* del 21 de octubre de 2008

nulidad de las mismas, deberán acudir al recurso de revocación previsto en el CFF, con el objetivo de estar en posibilidad de ofrecerlas y exhibirlas, pues de lo contrario ya no tendrán la posibilidad de hacerlo en el juicio de nulidad ante el TFJFA.

CONCLUSIONES: CONSIDERACIONES A LA RESOLUCIÓN DE LA SCJN

Pienso que no se encuentra debidamente justificada la resolución emitida por la Segunda Sala de la SCJN en el sentido de limitar el principio de *litis* abierta en materia probatoria, lo anterior conforme a lo siguiente:

1. La SCJN no tomó en consideración que en términos de lo dispuesto por el artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), el juicio de nulidad tramitado ante el TFJFA no constituye una instancia consecutiva al recurso de revocación o de revisión –caso en el cual sería razonable analizar los actos tal y como quedaron delimitados y probados en la primera instancia o en las instancias previas–, sino que constituye un juicio autónomo, en el cual se ejerce una acción de nulidad en contra de los actos administrativos, donde la autoridad administrativa ya no participa como autoridad, sino como parte, en igualdad de

condiciones al particular, bajo la jurisdicción de un tercero (TFJFA) dotado de plena jurisdicción, el cual debe resolver conforme a la verdadera situación jurídica de las partes.

En ese sentido, si el juicio de nulidad tramitado ante el TFJFA constituye un juicio autónomo, es evidente que al promoverse la demanda se inicia una nueva *litis*, lo cual implica el derecho a la prueba sin limitación alguna como garantía tutelada por el artículo 14 de nuestra Carta Magna, pues sólo así el TFJFA podrá conocer la verdadera situación jurídica de las partes.

En ese contexto, es importante no perder de vista que el artículo 40 de la LFPCA establece de manera clara que en los juicios que se tramiten en el TFJFA serán admisibles todo tipo de pruebas, y que el artículo 41 del referido ordenamiento establece la facultad a cargo del magistrado instructor correspondiente, consistente en la posibilidad de ampliar las diligencias probatorias previamente ofrecidas por las partes, a fin de que pueda tener un mejor conocimiento de los hechos controvertidos.

Así, al ser el juicio de nulidad totalmente autónomo a los recursos y procedimientos administrativos, y puesto que en el mismo no existe limitación alguna en cuanto a las pruebas que las partes pueden



ofrecer y exhibir, y que inclusive existe la facultad a cargo del magistrado instructor para ampliar las diligencias probatorias previamente ofrecidas por las partes a fin de estar en posibilidad de conocer la verdad de los hechos controvertidos, consideramos erróneo que la SCJN haya resuelto delimitar el principio de *litis* abierta en materia probatoria, considerando al juicio de nulidad como una segunda instancia del recurso administrativo o como una figura semejante al recurso administrativo.

2. En relación con lo expuesto en el apartado anterior, resulta erróneo que la SCJN haya fundado y motivado su determinación únicamente con base en lo dispuesto por el artículo 96 de la LFPA, en el cual se precisa que no se tomarán en cuenta en la resolución del recurso administrativo de revisión a que se refiere ese precepto, los hechos, documentos o alegatos del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos durante el procedimiento administrativo no lo haya hecho.

Lo anterior es así, pues si el juicio de nulidad no constituye una instancia, sino un juicio autónomo a los recursos administrativos, entonces resulta totalmente injustificado aplicar a los juicios de nulidad, las reglas por las cuales se rigen los recursos administrativos, como si éstos constituyeran la primera instancia del juicio de nulidad.

Asimismo, considero erróneo lo resuelto por la SCJN en el sentido de elevar a regla general aplicable a todos los recursos administrativos, lo señalado por el artículo 96 de la LFPA, en cuanto a que ese precepto no permite que las resoluciones por las cuales se resuelvan los recursos de revisión, tomen en consideración las pruebas que no fueron aportadas en la instancia administrativa correspondiente.

Lo anterior es así, pues el recurso de revisión regulado por la LFPA no constituye el único de tipo administrativo, sino que existe una diversidad de ellos en los cuales no se limita el derecho de prueba de los recurrentes, como son: **(i)** el recurso de revocación regulado por el CFF, mismo que resulta aplicable prácticamente a todas las materias en las que se determinen créditos fiscales; **(ii)** el recurso de inconformidad regulado por el Reglamento del Recurso de Inconformidad para efecto de resoluciones dictadas por el Instituto Mexicano del Seguro Social

(IMSS); **(iii)** el recurso de inconformidad regulado por el Reglamento de Inconformidades y de Valuación del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), y **(iv)** el recurso de revocación regulado por la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (LFRASP).

3. Contrario a lo resuelto por la Segunda Sala de la SCJN, tanto de lo dispuesto por el artículo 1 de la LFPCA como de la exposición de motivos de la Iniciativa de ley que le dio origen a la figura de *litis* abierta, no se desprende limitación alguna en materia probatoria.

Por el contrario, de la referida exposición de motivos se desprende que la figura de la *litis* abierta fue instaurada para que los particulares se encuentren en posibilidad de hacer valer nuevos argumentos en contra de las resoluciones originalmente recurridas, ello ante las dificultades con las cuales se topan en la tramitación de los recursos administrativos, pues al estar dotados de muchos formalismos y al carecer de la adecuada asesoría legal, en muchas ocasiones no hacen valer agravios suficientes.

Así, de la exposición de motivos se desprende que la figura de la *litis* abierta tiene como objetivo dotar al particular de la posibilidad de ejercer una completa y adecuada defensa en contra de los actos administrativos que violenten su esfera jurídica, de tal manera que esa defensa pueda superar los obstáculos que pudo haber tenido en el recurso de revocación o revisión correspondiente.

Entonces, si la figura de la *litis* abierta tiene como finalidad permitir que el particular tenga una defensa completa y adecuada, la cual supere los formalismos de los recursos administrativos, resulta lógico concluir que esa figura permite la exhibición de las pruebas que lo pongan en posibilidad de ejercer esa defensa completa y adecuada, particularmente las que se pudieron haber ofrecido en la instancia administrativa o en el recurso administrativo correspondiente.

Adicionalmente, no puede entenderse la posibilidad de que la LFPCA permita que en el juicio de nulidad se hagan valer argumentos nuevos en contra de las resoluciones originalmente recurridas –tal como se pudieron hacer valer en el recurso

correspondiente–, sin que se permita la posibilidad de aportar las pruebas necesarias que permitan respaldar esos argumentos –tal y como se pudo haber hecho en el recurso correspondiente.

Considerar lo contrario resultaría violatorio a lo dispuesto por los artículos 14 y 17 de nuestra Carta Magna, pues se estaría otorgando al particular el derecho a una defensa “ficticia” y no completa, en la cual existe la posibilidad de argumentar y alegar lo que a su Derecho convenga, sin que pueda probar en modo alguno sus manifestaciones, máxime que constituye un principio procesal el que señala que: “Quien afirma se encuentra obligado a probar sus afirmaciones.”

En ese sentido, es importante no perder de vista que en términos de lo dispuesto por los artículos 14 y 17 de nuestra Carta Magna y de la interpretación que nuestros Tribunales han dado a esos artículos,⁵ todas las personas tienen derecho de acceder a la justicia en forma completa y a que se les respete su garantía de audiencia. Esa garantía incluye el derecho a presentar las pretensiones por medio de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote la etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.

No obstante lo anterior, mediante la resolución que constituye el objeto de estudio de este trabajo, la Segunda Sala de la SCJN impide a los particulares gozar del derecho a una defensa completa, pues se les permite formular nuevos argumentos en contra de las resoluciones que originalmente fueron recurridas en los recursos administrativos, pero no se les

permite presentar las pruebas que les posibiliten acreditar esos argumentos.

4. Finalmente, considero equivocado lo señalado por la Segunda Sala de la SCJN, en el sentido de que no resulta válido declarar la nulidad de los actos impugnados con base en el análisis de las pruebas que la autoridad administrativa no estuvo en oportunidad de valorar, pues ello significaría que el TFJFA pueda sustituirse en las facultades que son propias de la autoridad administrativa, como son las facultades de comprobación y supervisión.

Lo anterior es así, pues al valorar las pruebas ofrecidas por las partes, el TFJFA no está realizando un procedimiento de fiscalización o supervisión como lo hacen las autoridades administrativas, sino que únicamente está revisando que el acto impugnado haya sido emitido conforme a Derecho.

En ese sentido, al valorar las referidas pruebas, el TFJFA no tiene por objeto detectar o fiscalizar hechos u omisiones en que hubiera incurrido el contribuyente en determinada materia, ni mucho menos imponer sanciones, sino que pretende revisar si los hechos u omisiones sancionados por la autoridad administrativa corresponden a la realidad y, por tanto, si el acto impugnado efectivamente representa la verdadera situación jurídica del particular afectado.

Cabe señalar que el TFJFA es un órgano jurisdiccional dotado de plena jurisdicción, el cual tiene no sólo la facultad, sino la obligación de estudiar y valorar las pruebas aportadas por las partes, con el único objetivo de determinar si los actos impugnados se encuentran o no ajustados a Derecho.

Así, si el TFJFA no tiene por objeto analizar las pruebas con la finalidad de realizar actos de fiscalización o supervisión, sino analizar la legalidad de las resoluciones impugnadas, resulta evidente que, contrario a lo resuelto por la Segunda Sala de la SCJN, el TFJFA no se sustituye en facultades que son propias de las autoridades administrativas. •

⁵ No. de Registro 169143. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XXVIII. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia común. Jurisprudencia. Tesis I.7o.A./J/41. Agosto, 2008. Pág. 799. Rubro: AUDIENCIA. CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA.

No. de Registro 171257. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XXVI. Segunda Sala de la SCJN. Materia constitucional. Jurisprudencia. Tesis 2a./J.192/2007. Octubre, 2007. Pág. 209. Rubro: ACCESO A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA. EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECE DIVERSOS PRINCIPIOS QUE INTEGRAN LA GARANTÍA INDIVIDUAL RELATIVA, A CUYA OBSERVANCIA ESTÁN OBLIGADAS LAS AUTORIDADES QUE REALIZAN ACTOS MATERIALMENTE JURISDICCIONALES.