

Usted tiene el derecho de permanecer callado,

Hacer depender la justicia de las convenciones humanas es destruir la moral
Cicerón

Todos hemos visto en algún programa de televisión o en alguna película el momento en el que una persona es detenida y lo primero que hace la autoridad es leerle (o decirle de memoria) cuáles son sus derechos bajo la decisión "Miranda". Estos derechos se expresan como la particularización de la Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, que entre otras cosas, establece el derecho a no auto incriminarse¹ y se concretan en los siguientes: 1. Usted tiene el derecho a permanecer callado. 2. Cualquier cosa que diga puede ser y será usada en su contra en un tribunal. 3. Usted tiene derecho a un abogado. 4. Si usted no puede costear un abogado se le designará uno².

De no asegurarse de que la persona detenida está enterada y comprende estos derechos, cualquier declaración que resulte en la incriminación de la persona no podrá ser usada en su contra. La tradición judicial de los Estados Unidos entiende que sus ciudadanos no son expertos en leyes y que aunque lo fueran, tienen el derecho de ser asesorados por un abogado independiente que, con la cabeza fría, pueda orientarlos en cuanto a sus declaraciones y otro tipo de evidencia que deben o no deben presentar ante un juez.

En México, a partir de la reforma constitucional en materia penal y las subsecuentes reformas a leyes secundarias en la materia, se han reiterado diversos principios e incorporado otros que buscan garantizar una justicia penal expedita y en un marco de certeza para los procesados. Entre otros, el artículo 20 de la Constitución establece los derechos de las personas sujetas a proceso penal de manera coherente y clara.

Desafortunadamente en materia fiscal no es así; más allá de las nuevas "auditorías electrónicas" y la discusión (al menos en el ámbito académico) en torno a su constitucionalidad, en cualquier revisión por parte de las autoridades fiscales federales nos encontramos frente a un proceso en el cual el contribuyente no requiere por ley estar asesorado de un abogado y del cual puede desprenderse una responsabilidad patrimonial o personal para el mismo³.

¹ Miranda v. Arizona, Suprema Corte de los Estados Unidos de América, 1966

² 1. You have the right to remain silent. 2. Anything you say can and will be used against you in a court of law. 3. You have the right to an attorney. 4. If you cannot afford an attorney, one will be appointed for you.

³ Sobre este mismo aspecto, les recomiendo leer a Eduardo Revilla "El debido proceso" en El Economista 23 de marzo de 2012.

Consciente el legislador de esta circunstancia y hasta antes de 2013 la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), previeron que al acudir a juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA): (1) que las personas que autorizara el contribuyente para gestionar el procedimiento fueran licenciados en derecho⁴, (2) que al presentar la demanda pudieran presentarse argumentos novedosos, incluso respecto de los argumentos hechos valer en un recurso de revocación⁵ (principio de "litis abierta") y (3) que de manera congruente con el principio de litis abierta, pudieran presentarse las pruebas que soportaran esos nuevos argumentos, o en general, las pruebas que se estimara pertinente, independientemente de que se hubieran presentado o no ante la autoridad fiscal emisora del acto impugnado⁶.

Pues bien, dentro de esta clara tendencia en favor de las autoridades fiscales (y necesariamente en contra de los derechos de los contribuyentes) la Segunda Sala de la SCJN ha modificado el criterio y, a partir de una contradicción de tesis entre dos Tribunales Colegiados de Circuito en una nueva Jurisprudencia (aprobada el 17 de abril de 2013 en sesión privada) ha decidido modificar el criterio sostenido hasta ese momento en Jurisprudencia y dictar uno nuevo cuyo rubro es:

"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"⁷

En pocas palabras, lo que la Segunda Sala de la SCJN decidió es que, independientemente de su trascendencia, las pruebas que pudieron ofrecerse legalmente en el curso de una auditoría o en un recurso de revocación y no fueron ofrecidas, no podrán ser admitidas en el juicio de nulidad ante el TFJFA.

El debido proceso de ley

⁴ Art. 5 Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA)

⁵ "... Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, 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. ..."

Art. 1, segundo párrafo, LFPCA

⁶ Jurisprudencia de la SCJN 2a./J. 69/2001 publicada en diciembre de 2001 (Novena Época, Tomo XIV, página 223) bajo el rubro "CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LAS PRUEBAS DEBEN ADMITIRSE EN EL JUICIO Y VALORARSE EN LA SENTENCIA, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN OFRECIDO EN EL PROCEDIMIENTO."

⁷ JURISPRUDENCIA POR CONTRADICCIÓN DE TESIS, Décima Época, Registro: 2004012, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, Tesis: 2a./J. 73/2013 (10a.) Página 917

Este cambio de criterio implica que, si en una auditoría nos determinan un crédito fiscal por la falta de pago de un impuesto y cuando vamos a iniciar el juicio de nulidad localizamos el comprobante de pago que estaba extraviado (mal archivado, por ejemplo) no podremos ofrecerlo como prueba de que no debemos el impuesto que nos están cobrando y si de todos modos lo ofrecemos, el TFJFA estará obligado a rechazarlo como prueba.

La preocupación que me genera este nuevo criterio, más allá del afán de elaborar argumentos con tal de fortalecer a la autoridad, es que conforme a la legislación en vigor, no hay obligación de que los contribuyentes cuenten con asesoría legal al enfrentar sus auditorías o al intentar un recurso de revocación frente a las propias autoridades fiscales federales. No hay un catálogo "Miranda" que se asegure de que el contribuyente entienda sus posibilidades y complejidades antes de contestar, ofrecer pruebas o inconformarse. Antes esta realidad, es común encontrar casos en que al tratar de estructurar la defensa el abogado se enfrenta a la posibilidad de argumentar jurídicamente pero imposibilitado de ofrecer las pruebas pertinentes para demostrar sus aseveraciones.

Dice la SCJN que existe "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."

Sigue diciendo la SCJN respecto de la posibilidad de ofrecer pruebas que no se mostraron durante la auditoría y que son aceptables en el recurso de revocación que. *"...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."*

Pues me perdonarán los señores ministros, pero lo que dice el artículo 16 Constitucional es que la autoridad podrá, por excepción, practicar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales y exigir la

exhibición de libros y papeles que lo demuestren⁸ y no que los contribuyentes únicamente tendrán esa oportunidad para demostrar que les asiste la razón.

Para concluir, una sincera petición a todos los contribuyentes: si son objeto de una revisión por parte de la autoridad fiscal federal, por favor no dejen de consultar a su abogado ANTES de que concluya la visita, idealmente desde el principio, pero si no, por lo menos desde el momento en que les notifiquen la última acta parcial, misma que señalan el último periodo de admisión de pruebas antes de que concluya la revisión. No hacerlo así, puede implicar la pérdida de la oportunidad de defenderse y ofrecer pruebas ante el TFJFA.

Porque recuerden que en materia fiscal, todo lo que NO digan podrá ser y será usado en su contra...

⁸ “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”