Juicio de resolución exclusiva de fondo

Por: Luis Vázquez y Pedro Miranda

"Si bien la prueba pericial (en materia contable) suele ser la prueba idónea y más común (que no es documental) en materia fiscal, es criticable que la regulación del juicio de fondo no prevea reglas especiales para el desahogo ágil de pruebas como la testimonial que requieren de un desahogo particular por su naturaleza"

El 27 de enero de 2017, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo ("LFPCA") y el Código Fiscal de la Federación ("CFF"). Con ello, se introduce una nueva modalidad en el proceso contencioso administrativo a efecto de ejercer la acción de nulidad a través del juicio de resolución exclusiva de fondo (en lo sucesivo "juicio de fondo") ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ("TFJA").

Lo anterior forma parte del resultado de una ambiciosa labor encomendada por el Ejecutivo Federal al Centro de Investigación y Docencia Económicas en conjunto con juristas, académicos y representantes de la sociedad civil a efecto de elaborar propuestas y recomendaciones para hacer más amplio, eficaz y equitativo el acceso a la justicia en México ("Diálogos por la Justicia Cotidiana")[1].

Como parte de dicha labor, entre otras cosas, el 28 de abril de 2016 se presentó una iniciativa de reforma de los artículos 16 y 17 de la

[1] El 27 de noviembre de 2014, el Presidente Enrique Peña encomendó al CIDE que organizara foros de consulta con juristas, académicos y representantes de la sociedad civil para elaborar un conjunto de propuestas y recomendaciones en la materia. Lo anterior dio como resultado un documento cuya versión integral puede ser consultado en la página www.justiciacotidiana.mx.

Constitución Federal ("CPEUM") a efecto de elevar a rango constitucional el deber de las autoridades de privilegiar la resolución de fondo de las controversias, por encima de aspectos formales y sobre las bases del principio de oralidad.[2]

Por lo que hace en materia de impartición de justicia administrativa a nivel federal, con la reforma apuntada se introduce el juicio de fondo como una opción de encausar la acción de nulidad en un juicio basado en los principios de celeridad, oralidad, resolución substantiva y proporcionalidad, a través del cual sólo se atenderán conceptos de impugnación relacionados a resolver el fondo de la controversia (i.e., existencia de la obligación fiscal), obviando violaciones formales. Ello, con el beneficio de no garantizar el interés fiscal de la Federación durante la tramitación del juicio respectivo.

De la Exposición de Motivos del Ejecutivo Federal, como en los dictámenes emitidos por la Comisión de Justicia de la Cámara de Diputados y por las Comisiones Unidas de Justicia y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, se desprende la premisa fundamental de garantizar el derecho fundamental al acceso a la justicia completa, fortaleciendo la definición judicial del fondo de una controversia y evitar los inflexibles formalismos procesales. Se advierte la intención de orientar el procedimiento contencioso administrativo hacia la oralidad.

Si bien a través de la reforma se está logrando un avance importante en materia de impartición de justicia administrativa a nivel federal, aún existen ciertos elementos que deberán atenderse, corregirse y aclararse, pues como toda nueva legislación, surgen muchos cuestionamientos y seguramente aparecerán muchos más en la práctica. Particularmente, existen diversas cuestiones procesales que quizá podrían haberse afinado aprovechando la experiencia y estudio que ya se tiene en diversos ordenamientos adjetivos que se sustentan en los principios de celeridad y oralidad. Ejemplos de ello son el Código Nacional de Procedimientos Penales, el juicio oral mercantil del Código de Comercio y los procedimientos orales de la Ley Federal del Trabajo.

Las páginas siguientes pretenden, con la humildad que corresponde, aclarar ciertos aspectos controversiales del juicio de fondo, así como hacer notar los aspectos que deberán corregirse o interpretarse, particularmente, por los propios tribunales en su actividad jurisdiccional.

Generalidades

El juicio de fondo es una opción que deberá ejercerse a petición de parte. Con ello, los contribuyentes podrán optar, según convenga a su estrategia de defensa, encausar la acción de nulidad a través del juicio en la vía tradicional, en línea o bien a través del juicio de resolución exclusiva de fondo.[3] Una vez optado por este último juicio, no podrá variarse la opción.

Conforme a los artículos transitorios, el juicio de fondo podrá promoverse a partir del día siguiente hábil a aquél en que inicien funciones las Salas Regionales Especializadas en este nuevo procedimiento. Estas Salas Especializadas deberán adscribirse por la Junta de Gobierno y Administración del TFJA a más tardar el 30 de junio de 2017.

Aunque las Salas Especializadas podrán recibir demandas ingresadas a partir de su creación, las disposiciones transitorias de la reforma prevén que, en aquellos juicios en los que aún no se ha cerrado la instrucción, los contribuyentes también podrán solicitar que dichos juicios se tramiten bajo este nuevo procedimiento. La solicitud correspondiente deberá realizarse dentro de los 10 días hábiles siguientes al inicio de funciones de las referidas Salas Especializadas.

El nuevo juicio de fondo se rige por el Capítulo XII Del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo de la LFPCA y, en su defecto, por el resto de las disposiciones aplicables al juicio contencioso administrativo, incluyendo de forma supletoria el Código Federal de Procedimientos Civiles ("CFPC").

En primer lugar, resulta criticable que la supletoriedad en este procedimiento sea la misma que rige a todos los procedimientos correspondientes al juicio contencioso administrativo (léase,

[2] Dicha iniciativa aún se encuentra siguiendo el proceso legislativo respectivo, el texto propuesto por el Ejecutivo Federal es el 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. **En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo. (…)**
Artículo 17. (…) **Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán de privilegiar la solución de conflictos sobre los formalismos procedimentales.** (…)

[3] Existe desde el 2010 el juicio en la vía sumaria básicamente para asuntos de cuantía menor o resueltos en contravención a una jurisprudencia de inconstitucionalidad emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por el Pleno de la Sala Superior del TFJA.

juicio sumario, juicio en línea y juicio en la vía tradicional) y, en su defecto, a las generalidades de los juicios federales en materia civil. Esta supletoriedad es natural en el caso de los procedimientos del juicio contencioso administrativo que es seguido por escrito en su totalidad. Sin embargo, el juicio de fondo se sustenta en los principios de celeridad y oralidad, lo cual podría derivar en que las normas suplentes del CFPC puedan ser incompatibles.

Lejos de resolver alguna laguna de la LFPCA para regular el juicio de fondo, se dejarán las lagunas sin ser subsanadas por no existir una norma suplente aplicable. Recordemos que, bajo los principios de supletoriedad de la ley o heterointegración, la norma suplente debe ser aplicable al caso de forma congruente con los principios y con las bases que rigen la institución o figura jurídica de que se trate.[4] Esto derivará en que la labor integradora recaerá en las Salas Especializadas del TFJA y los Tribunales Colegiados de Circuito a través de la labor jurisdiccional.

Procedencia

Únicamente podrán impugnarse a través del juicio de fondo aquellas resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación en visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o revisiones electrónicas, siempre que la cuantía al momento de la emisión de la resolución combatida sea mayor a 200 veces la Unidad de Medida y Actualización elevadas al año (aproximadamente $5'507,760). Insistimos, el juicio de fondo es una opción, por lo que no cumplir con dichos requisitos lo único que conlleva es que se tenga que ejercer la acción de nulidad a través de las vías restantes (i.e., juicio en vía tradicional o en línea).

Resulta relevante el caso de las negativas de devolución que deriven de facultades de comprobación. Antes de la reforma al CFF de noviembre de 2015 en la cual se incluyó el artículo 22-D del CFF, el artículo 22 establecía que el ejercicio de las facultades de comprobación de las devoluciones era independiente del ejercicio de otras facultades que ejerza la autoridad con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, es decir, de las previstas en el artículo 42 del CFF.

No obstante lo anterior, con motivo de dicha reforma el artículo 22 del CFF remite al diverso artículo 22-D del CFF a efecto de atender el ejercicio de facultades de comprobación en solicitudes de devolución. A su vez, el artículo 22-D expresamente señala que "Las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución (…) se realizarán mediante el ejercicio de las facultades establecidas en las fracciones II y III del artículo 42" del CFF (i.e., visitas domiciliarias y revisiones de gabinete, respectivamente).

En este sentido, es posible concluir que el juicio de fondo sí resulta procedente en contra de las negativas de devolución derivadas del ejercicio de estas facultades del artículo 42 del CFF, ya que, con la introducción del artículo 22-D, las facultades de fiscalización en devolución y para comprobar cumplimiento de obligación están soportadas en el artículo 42 del CFF, el cual es justamente el supuesto de procedencia para el juicio de fondo.

Esta lectura es apoyada por el hecho de que, dentro de los efectos de la sentencia en el juicio de fondo, expresamente prevé la posibilidad del reconocimiento de un derecho subjetivo y condenar a su cumplimiento, como lo podría ser el derecho a la devolución.

Por otro lado, la procedencia del juicio de fondo para impugnar normas generales no es del todo clara. A primera vista, parecería que las normas generales no actualizan el supuesto de procedencia del juicio; sin embargo, en los efectos de la sentencia se prevé expresamente que se podrá declarar la nulidad de actos o resoluciones administrativas de carácter general con motivo del primer acto de aplicación. Por tanto, somos de la opinión que, cuando una resolución administrativa sea aplicada en una resolución administrativa individual que constituya el acto de impugnado en el juicio de fondo, de igual forma debería proceder la impugnación de esa norma general que sirve de fundamento para el acto particular.

[4] Tesis Jurisprudencia 2a./J. 34/2013 (10a.) **SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES. REQUISITOS PARA QUE OPERE**. La aplicación supletoria de una ley respecto de otra procede para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones y que se integren con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes. Así, para que opere la supletoriedad es necesario que: a) El ordenamiento legal a suplir establezca expresamente esa posibilidad, indicando la ley o normas que pueden aplicarse supletoriamente, o que un ordenamiento establezca que aplica, total o parcialmente, de manera supletoria a otros ordenamientos; b) La ley a suplir no contemple la institución o las cuestiones jurídicas que pretenden aplicarse supletoriamente o, aun estableciéndolas, no las desarrolle o las regule deficientemente; c) Esa omisión o vacío legislativo haga necesaria la aplicación supletoria de normas para solucionar la controversia o el problema jurídico planteado, sin que sea válido atender a cuestiones jurídicas que el legislador no tuvo intención de establecer en la ley a suplir; y, d) **Las normas aplicables supletoriamente no contraríen el ordenamiento legal a suplir, sino que sean congruentes con sus principios y con las bases que rigen específicamente la institución de que se trate.** (Tesis de jurisprudencia 34/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de febrero de dos mil trece.)

Procedencia de argumentos

Los contribuyentes que opten por el juicio de fondo sólo podrán hacer valer conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver el fondo de la controversia planteada.

Sobre este punto, la LFPCA prevé expresamente una cuestión realmente novedosa y acorde a las iniciativas de reforma de la CPEUM y pronunciamientos efectuados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ("PRODECON")[5]. Se prevé la posibilidad de formular argumentos de fondo desatendiendo el incumplimiento de cuestiones formales que la autoridad fiscal atribuya al contribuyente, aun cuando la resolución se encuentre totalmente fundada en dicha formalidad. Para ello, contribuyente tendrá que acreditar que no se produjo omisión en el pago de contribuciones.

De forma novedosa, el juicio de fondo privilegiará la substancia sobre la forma, pues la Sala Especializada deberá ponderar y privilegiar la solución de conflictos sobre cualquier formalismo cuyo incumplimiento se atribuya a los contribuyentes, concentrando los esfuerzos en acreditar si hubo o no causación de contribuciones (i.e., si se deben o no impuestos).

En relación con la particular procedencia de los conceptos de impugnación tendientes a resolver la controversia de fondo, no debe dejarse de lado para ello la operancia de los mismos en relación con las causales de nulidad. De esta relación se desprende que los conceptos de impugnación que podrán hacerse valer serán aquéllos que, entre otros, se encuentren referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas y pretendan controvertir el acto a partir de que:

1) Los hechos u omisiones constitutivos del incumplimiento a la obligación determinada no se produjeron o fueron apreciados de forma indebida;

2) Indebida aplicación o interpretación de las normas involucradas;

3) Exceso o desproporción en los efectos atribuidos por la autoridad al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento, de forma tal que impacten o trasciendan a la controversia por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas y;

4) Valoración de pruebas relacionadas con lo anterior.

De este listado, el tercer punto es el que cobra mayor relevancia en cuanto a su estrecha relación con la intención de privilegiar la substancia sobre la forma en el juicio de fondo. Con ello se introduce la posibilidad de que, a partir de un juicio de ponderación de exceso o desproporción en la omisión de formalismos, las Salas Especializadas superen dichas cuestiones formales y se avoquen al análisis de la substancia.

No dejamos de advertir que la definición de conceptos tendientes a resolver el fondo de la controversia incluye la expresión "entre otros". Sobre este punto, consideramos que esto debe interpretarse en un sentido abierto (*lato sensu*), lo cual permitiría atender otros argumentos de fondo no necesariamente referidos a los elementos del tributo. No debemos perder de vista que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ("SCJN") ha resuelto que el fondo de la controversia se relaciona con la interpretación del contenido material de los hechos o del derecho que hubiere dado lugar a la resolución impugnada de forma tal que la decisión implique un pronunciamiento sobre el derecho sustantivo declarando la existencia de un derecho o de una obligación.[6]

De esta forma, y siendo congruente con la intención de la reforma, el juicio de fondo busca ser el recurso efectivo para obtener una decisión sobre la existencia o no del derecho controvertido, evitando el reenvío de los Tribunales Colegiados y la reposición de procedimientos, con lo cual se pretende garantizar una impartición de justicia pronta y completa.

Es de señalar que de forma congruente con la intención de limitar la controversia a la substancia, no será procedente cuando se haya interpuesto recurso administrativo y éste haya sido desechado, sobreseído o se hubiera tenido por no presentado, o bien, cuando

[5] **3/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013) REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que si bien los requisitos formales establecidos por las normas tributarias para poder ejercer los derechos o gozar de las deducciones y exenciones respectivas, son, sin duda, relevantes, lo cierto es que de la interpretación pro persona que mandata el nuevo texto del artículo 1º constitucional, así como de los principios que rigen esos derechos, consistentes en la universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; así como también, del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, se desprende que los contribuyentes sólo están obligados a tributar en la medida de su capacidad contributiva. Por lo tanto, esta Procuraduría, como defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales de los pagadores de impuestos considera que debe valorarse en cada caso si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo; máxime cuando ésta consiste en presumir la actualización de un hecho imponible, que del análisis de las propias circunstancias particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por la contribuyente, y la autoridad, no niega ese extremo. Criterio sustentado en: Recomendación 6/2011. Recomendación 29/2012. Consulta número 54-IIA/2012. Consulta número 3-II-B/2013. Relacionado con: Recomendación 1/2014.

[6] Véase tesis de jurisprudencia 2a./J. 220/2007, 2a./J. 150/2010, 2a./J. 88/2011, 2a./J. 118/2012 (10a.), 2a./J. 171/2013 (10a.), 2a./J. 67/2015 (10a.) y 2a./J. 192/2016 (10a.)

se reclame la falta de notificación de la resolución impugnada.

Así, resulta positiva la intención de la reforma y refleja un importante avance en la justicia fiscal administrativa al facultar y, simultáneamente, obligar a los órganos jurisdiccionales a resolver las controversias dejando a un lado los formalismos y, en su lugar, privilegiar la verdadera situación fiscal de los contribuyentes (i.e., si éstos causaron y pagaron el impuesto).

Demanda y admisión

El juicio de fondo inicia con la presentación del escrito de demanda, la cual, además de los requisitos señalados para la demanda de nulidad en la vía tradicional, deberá cumplir con requisitos adicionales. Para ello, deberá manifestarse de forma expresa que se opta por el juicio de resolución exclusiva de fondo.

Asimismo, la demanda deberá contener la expresión breve y concreta de la controversia de fondo que se plantea, el señalamiento expreso de cuál es la propuesta de *litis*, así como el señalamiento respecto del origen de la controversia, especificando si ésta deriva de: a) la forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados; b) la interpretación o aplicación de las normas involucradas; c) los efectos que se atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de los requisitos formales o de procedimiento que impactan o trasciendan al fondo de la controversia, o d) si cualquiera de los supuestos anteriores son coincidentes.

Los conceptos de impugnación que se hagan valer, como ha sido adelantado, serán exclusivamente aquéllos que tengan por objeto resolver el fondo del asunto. En caso de que se hagan valer argumentos de forma o procedimiento, éstos se tendrán por no formulados y, en caso que sean la totalidad de los conceptos de anulación, el Magistrado Instructor deberá remitir el asunto a la oficialía de partes para que se lleve el juicio en la vía tradicional.

En este caso es criticable que no se permita al demandante optar por el juicio en línea si el Magistrado Instructor determina que la demanda no puede tramitarse en la vía de juicio de fondo.

También es criticable que no se permita a los contribuyentes cambiar de vía al juicio tradicional o en línea si el Magistrado

Instructor considera que solamente alguno o algunos (pero no todos) de los argumentos son de forma. Si se permitiera a los contribuyentes elegir si deciden seguir bajo esta vía, apercibiéndoles que no serán considerados los argumentos que se consideran formales, se evitaría un sinnúmero de reclamaciones y eventuales amparos directos por violaciones procesales.

La problemática anterior es agravada porque no es claro si el recurso de reclamación procede contra el acuerdo que tenga por no formulado un argumento o remita a oficialía de partes la demanda. Dicho acuerdo no constituye una resolución que deseche o tengan por no presentada la demanda.

Partiendo de lo anterior, seguramente habrá varios contribuyentes que, en caso de duda de que alguno de sus argumentos sea calificado como formal, elijan la vía tradicional. Esta incertidumbre seguramente restará atractivo al juicio de fondo.

Por otra parte, al igual que sucede en la vía tradicional, se deberá adjuntar al escrito de demanda el documento que contenga el acto impugnado y su constancia de notificación, así como las pruebas que se ofrezcan, relacionándolas expresamente en su escrito de demanda con lo que se pretenda acreditar. Sin embargo, a diferencia del juicio en la vía tradicional, en el juicio de fondo ya se debe incluir el dictamen del perito que, en su caso, se ofrezca, tal como se analizará más adelante.

Una cuestión que llama la atención es que, en caso de desechamiento de la demanda, la reclamación que se interponga será resuelta por el propio Magistrado Instructor y no así los Magistrados integrantes de la Sala de forma colegiada, lo cual hace redundante la reclamación.

Suspensión

Admitida la demanda, el Magistrado Instructor deberá ordenar suspender de plano la ejecución del acto impugnado. Esto ocurrirá sin necesidad de que el contribuyente garantice el interés fiscal. Esto es un claro incentivo a efecto de que los contribuyentes renuncien a sus argumentos de forma y acudan al juicio de fondo, el cual presumiblemente será mucho más ágil y rápido que la vía tradicional, lo cual justificaría que no es necesario garantizar el interés fiscal.

No obstante lo positivo de lo anterior, este beneficio no necesariamente es total. Dicha suspensión opera hasta que se dicte la resolución que ponga fin al juicio de fondo, sin perjuicio de los requisitos de la suspensión que fijen las leyes que rijan los medios de impugnación, específicamente la Ley de Amparo.

La Comisión de Justicia de la Cámara de Diputados modificó la iniciativa para establecer que la suspensión opera sin perjuicio de los requisitos que fijen las leyes que rijan los medios de impugnación. Esta adición final tuvo el objetivo de que la suspensión solamente opere durante el trámite del juicio de fondo y no así durante las instancias de impugnación.

Una cuestión adicional que generará complicaciones es la impugnación de recursos de revocación a través del juicio de fondo. El CFF establece que se deberá garantizar el interés fiscal de la Federación en un plazo no mayor a diez días a efecto de suspender el procedimiento administrativo de ejecución del crédito fiscal. Sin embargo, se cuenta con un plazo de 30 días para interponer este medio de defensa. Esto genera que, a pesar de que un contribuyente pretenda intentar un juicio de fondo, deberá garantizar el crédito fiscal antes de haberlo intentado. Esto resulta ocioso y contrario al objetivo de la introducción del juicio de fondo.

Mientras esa reforma no ocurra, basándonos en la experiencia con las autoridades fiscales, si un contribuyente ofreciera una garantía para evitar actos de ejecución como congelamiento de cuentas, difícilmente las autoridad fiscales estarán dispuestas a devolver la fianza o carta de crédito que se haya otorgado en garantía, o a levantar el embargo. Esto definitivamente generará complicaciones para los contribuyentes y un sinnúmero de quejas ante la PRODECON.

Audiencia de Fijación de Litis

Con la introducción de esta audiencia de fijación de *litis*, se pretende, por una parte, empezar a orientar el juicio contencioso administrativo a la oralidad, lo cual no sólo significa el predominio de las actuaciones verbales en el proceso, sino por los principios de *inmediación* (i.e., relación directa entre el juzgador y las partes), *concentración* (e.g., el debate procesal se centra en una o dos audiencias), *publicidad* (e.g., cualquier persona debiera tener acceso a las audiencias) y *libre valoración de la prueba*, principalmente.

En caso de que alguna de las partes no acuda, la audiencia se celebrará con la parte presente, perdiendo la otra su derecho a formular cualquier alegato en el juicio, ya sea escrito o de forma verbal en la audiencia privada. Consideramos que esta sanción es excesiva.

No acudir a la audiencia de fijación de *litis* debería resultar en que se consienta con la fijación realizada en esa audiencia. Sin embargo, no encontramos razonamiento alguno para para que precluya el derecho a formular alegatos. En todo caso, si no se acude a la audiencia de fijación de *litis*, lo que debe ocurrir es que los alegatos deberán ajustarse a *litis* fijada por el Magistrado.

Aunado a ello, falta claridad respecto a cómo debe desahogarse la audiencia. Al crearse el juicio de fondo bajo un principio de oralidad, los legisladores pasaron por alto modificar las facultades de los autorizados de la partes. Si bien esto podría desprenderse de la regulación del juicio de fondo al mencionar que las partes podrán acudir por conducto de sus autorizados, consideramos que debió realizarse la adecuación a las facultades de estos autorizados.

Audiencia Privada

La LFPCA novedosamente regula una práctica común en la actividad litigiosa, que consiste en las entrevistas con los Magistrados. Esta práctica, aunque común en materia administrativa en México, no lo es en muchos países e incluso está expresamente prohibida. En el caso del juicio de fondo, cualquiera de las partes podrá solicitar una audiencia privada con el Magistrado Instructor o con alguno de los Magistrados de la Sala Especializada. Sin embargo, ésta deberá celebrarse invariablemente con la presencia de su contraparte. Para ello, se deberá fijar una fecha y hora, y notificar a las partes. En caso de que una parte no acuda a la audiencia privada, ésta se llevará a cabo con la parte que esté presente.

Consideramos que dicha audiencia privada debió establecerse como una verdadera audiencia de cierre de instrucción y alegatos, donde las partes discutan sus conclusiones considerando sus argumentos, así como el desahogo de las pruebas ofrecidas. Resulta contradictorio que en un juicio que se rige por la oralidad, requiera que los alegatos se presenten por escrito.

Conforme a la regulación existente, el principio de oralidad sólo sería aplicable para la fijación de *litis*, etapa en la cual aún no se han desahogado todas las pruebas, como es el caso de la prueba pericial. En otras palabras, sin una verdadera audiencia de alegatos, la "oralidad y celeridad" no tiene sentido.

Pruebas

En relación con la tesis de jurisprudencia 2a./J. 73/2013[7] emitida por la Segunda Sala de la SCJN y así como con la introducción del Acuerdo Conclusivo en el CFF a partir de 2014, el juicio de fondo reconoce la posibilidad de ofrecer únicamente las pruebas que hubieren sido ofrecidas y exhibidas, en el procedimiento de comprobación del que derive el acto impugnado, en el procedimiento de Acuerdo Conclusivo o en el recurso de revocación.

La limitante anterior deberá ser aplicable sólo en la medida de que se haya estado en posibilidad de ofrecer cierta prueba en las referidas instancias, por lo que no deberá ser impedimento para que el presente juicio se ofrezca la prueba pericial, testimonial o el reconocimiento o inspección judicial, las cuales son propias de la instancia jurisdiccional.

Como ha sido señalado, las pruebas deberán ofrecerse y, en su caso, adjuntarse desde el escrito de demanda relacionándolas con lo que se pretenda acreditar. Por lo que hace a la prueba pericial, debe ofrecerse con el dictamen respectivo ya preparado desde la presentación del escrito de demanda ampliación o a en su contestación.

El Magistrado Instructor tendrá la más amplia facultad para valorar no sólo la idoneidad y el alcance de los dictámenes exhibidos, sino también la idoneidad del perito que lo emite. Para ello, el Magistrado Instructor, bajo su consideración decidirá si es necesario citar a los peritos que rindieron los dictámenes a una audiencia especial ("Junta de Peritos"), notificando a las partes en un plazo mínimo de cinco días antes a la fecha fijada para dicha audiencia.

En dicha audiencia, el Magistrado podrá formular cuestionamientos a los peritos de las partes. Las partes de igual forma podrán acudir a esta audiencia para formular repreguntas al perito e, incluso, de forma inusual se prevé la posibilidad de que las partes en la misma audiencia puedan ampliar el cuestionario respecto del cual se rindió el dictamen pericial.

[7] *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 (*)]*

Si bien es oportuno y correcto hacer repreguntas en la audiencia, la ampliación al cuestionario debiera realizarse por escrito en la contestación a la demanda y permitirse al perito de la actora preparar la respuesta a la ampliación y desahogarla en la audiencia. Recordemos que la respuesta a preguntas técnicas, particularmente las contables, requiere el análisis de documentación e incluso cálculos. Por ello, consideramos desafortunado que se permita ampliar el cuestionario en audiencia, sin oportunidad de análisis, lo cual podría ser incluso imposible si se trata de un análisis técnico. Esto particularmente ocasiona inequidad procesal en perjuicio del contribuyente, pues el perito de la autoridad sí podría tener tiempo para responder las preguntas ampliadas si la misma autoridad se las proporciona previamente a la audiencia, lo cual no ocurriría con el perito de la demandante.

Esta desafortunada regulación deriva en una confusión entre repreguntas y la ampliación al cuestionario. Éstas son figuras distintas. Las repreguntas versan sobre lo ya respondido en el cuestionario; es decir, son preguntas para que el perito abunde sobre lo ya analizado y respondido en el cuestionario original. En contraste, la ampliación al cuestionario contiene planteamientos independientes del cuestionario original y no tiene por objeto abundar sobre cuestionamientos ya planteados en el cuestionario original.

Incluso, la ampliación al cuestionario se hace del conocimiento de los peritos previo a la audiencia en juicios civiles, mercantiles y laborales; lo único que se permite en la audiencia es hacer repreguntas, pero no ampliar el cuestionario.

Es importante resaltar que no se especifica que los autorizados de las partes (con o sin cédula inscrita) puedan comparecer a dicha audiencia. Esta situación se complica aún más, pues como ya mencionamos, las facultades de los autorizados no fueron modificadas a pesar de la introducción del juicio de fondo.

Una vez desahogada la audiencia, el Magistrado Instructor podrá designar a un perito tercero, cuando a su juicio ninguno de los dictámenes periciales rendidos le proporcione elementos de convicción suficientes, o bien, si éstos son contradictorios. Es de resaltar que, en aras de la celeridad, la Comisión de Justicia adicionó que el dictamen del perito tercero deberá versar exclusivamente sobre los puntos de discrepancia de los dictámenes de los peritos de las partes.

Si bien la prueba pericial (en materia contable) suele ser la prueba idónea y más común (que no es documental) en materia fiscal, es criticable que la regulación del juicio de fondo no prevea reglas especiales para el desahogo ágil de pruebas como la testimonial que requieren de un desahogo particular por su naturaleza. Desafortunadamente, este tipo de pruebas deberá desahogarse bajo las mismas reglas que el juicio en la vía tradicional y, en su defecto, a las reglas del CFPC, el cual se sustenta en un procedimiento que no se caracteriza por los principios de oralidad y celeridad.

Sentencia

La sentencia reconocerá la validez de la resolución impugnada o declarará su nulidad, la cual deberá de ser lisa y llana acorde con la intención de la reforma de resolver el fondo evitando la nulidad para efectos y que se tengan que reponer instancias. Incluso, de forma novedosa se prevé que en los casos en que la sentencia implique una modificación en la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Especializada deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento y no dejarlo esa labor a la autoridad fiscal.

Resulta de igual forma novedoso que se prevea que, ante una sanción excesiva, la Sala pueda reducir el importe de la sanción; sin embargo, es completamente criticable que para ello tenga que: (i) no haberse motivado adecuadamente o (ii) no haberse dado los hechos agravantes de la sanción. Esto es incongruente, pues en estos casos no procede disminuir la sanción, sino declarar su nulidad por indebida fundamentación y motivación.

En relación con las causales de nulidad, éstas fueron incluidas como parte de la procedencia y operancia de los conceptos de impugnación que se podrán hacer en el juicio de fondo. Destaca la existencia de la novedosa causal de invalidez a través de la cual la Sala Especializada superará el exceso o defecto en la aplicación de formalismos a efecto de atender si existe o no contribución omitida.

En cuanto a los efectos de la nulidad, como ha sido adelantado, destaca el reconocimiento de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa, con base en lo cual consideramos que se refuerza la interpretación armónica de que es procedente la vía en contra de las negativas de devolución derivadas del ejercicio de facultades de revisión. De lo contrario, esto solamente ocurriría cuando se pague el crédito fiscal, lo cual se ve difícil si justamente el juicio de fondo no requiere garantizar el interés fiscal.

Interrupción de precedentes

Las Salas Especializadas en materia del juicio de fondo podrán apartarse de los precedentes establecidos por el Pleno o las Secciones, siempre que en la sentencia expresen las razones por las que se apartan de los mismos. En este caso, deberán enviar al Presidente del TFJA copia de la sentencia. Esta circunstancia de igual forma sucede en la vía sumaria.

Conclusión

El juicio de fondo representa un avance importante en la impartición de justicia fiscal y administrativa, que permitirá hacer una transición de una justicia fiscal sumamente formalista a una verdadera justicia fiscal que atienda a la verdadera capacidad de los contribuyentes y que, además, se imparta bajo los principios de celeridad y oralidad.

Resulta de especial atención la posibilidad de invalidar actos de la autoridad fiscal que se encuentran fundados en formalismos excesivos o desproporcionales. Esta circunstancia es muy positiva para la impartición de justicia en materia administrativa y es acorde con criterios emitidos por la SCJN y por la PRODECON. Igualmente beneficioso es que no es necesario garantizar del interés fiscal de la Federación, circunstancia que en muchos casos será un factor determinante para la adopción de esta vía.

No dejamos de advertir que la renuncia a los argumentos propiamente formales seguirá siendo un factor que deberá de igual forma ponderarse antes de elegir la presente vía. Sin embargo, la frecuencia de la presentación de argumentos formales se ha reducido considerablemente debido al creciente profesionalismo de las autoridades fiscales federales, la tendencia de los tribunales a desestimar estos argumentos y la condición de que la violación formal de la autoridad trascienda en el resultado del fallo. Debido a estas circunstancias, anticipamos que muchos contribuyentes acudirán al juicio de fondo por la celeridad, garantía de una resolución de substancia y la reducción en los costos por no requerir garantía fiscal.

No obstante lo beneficioso del juicio de fondo, es de advertirse que aún cuenta con diversas cuestiones perfectibles. En estos aspectos, a falta de reforma legal expresa, recaerá en el propio TFJA y en los Tribunales Colegiados, principalmente, generar precedentes y jurisprudencia para tener claridad en la tramitación del juicio de fondo.

Finalmente, se reitera que aún queda mucho por hacer en cuanto a impartición de justicia administrativa se refiere, por lo que esperemos que en los próximos años continúe la transformación tanto a nivel federal como local. ■