

Implementación del juicio de resolución exclusiva de fondo

Aspectos relevantes

GARRIDO  LICONA®

Lic. y Mtra. Janet Guadalupe García León,
Gerente del Área de Litigio y Controversia
Fiscal de Garrido Licona y Asociados



Actividades: Interposición de medios legales de defensa en materia fiscal y comercio exterior, atención de auditorías y acuerdos conclusivos
Cuenta con 10 años de experiencia en litigio fiscal y comercio exterior

INTRODUCCIÓN

Desde el pasado 27 de enero de 2017, se implementó una nueva modalidad del juicio contencioso administrativo federal, denominado juicio de resolución exclusiva de fondo (JREF), que tiene como finalidad el acceso a una justicia completa y pronta; es decir, que se analicen los asuntos de fondo, más allá de los formalismos de procedimiento, procurando que los tiempos de conclusión de tales juicios sean menores; dicho de otra manera, la intención de esta modalidad de juicios es definir de forma real y concreta, así como en el corto plazo, la situación fiscal de los contribuyentes.

En este sentido, como parte de la iniciativa que dio origen a los JREF, se previó como eje rector la economía procesal, que implica que se reduzcan los actos que deban realizarse durante la tramitación de dicho medio legal de defensa; por lo que resulta importante destacar que, como parte de este principio en los JREF —mediante los cuales se impugnen créditos fiscales—, no será necesario que el contribuyente garantice el interés fiscal para evitar acciones de cobro por las autoridades fiscales; por lo que basta con formular la petición en el escrito inicial de demanda correspondiente.

Cabe señalar que la problemática que hemos observado recientemente consiste en

que la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) ha determinado que el JREF es improcedente en aquellos casos en los que se impugne una resolución que se conoce como “confirmativa ficta”, la cual se actualiza ante la falta de resolución de un recurso de revocación en el que se impugnó un crédito fiscal después del plazo previsto para tales efectos, aun cumpliéndose todos los requisitos de procedencia previstos en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), como se señala más adelante.

DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

Un crédito fiscal, en esencia, es cualquier cantidad a cargo que tienen los contribuyentes que adeudan al fisco y puede ser consecuencia de una autodeterminación; o bien, pueden resultar derivado del ejercicio de facultades de comprobación que llevan a cabo las autoridades fiscales.

En el caso de nuestro análisis, el enfoque será respecto de los créditos fiscales que son determinados por las autoridades fiscales con motivo de (i) la práctica de visitas domiciliarias, (ii) las revisiones de gabinete, (iii) o las revisiones electrónicas; mediante las cuales, el común denominador es la verificación que se realiza sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; en cuyos casos, de presumirse que estas se cumplieron indebidamente, se culminan con la emisión de un oficio o resolución en el que se determina un crédito fiscal a cargo de los contribuyentes y que incluirá el importe de las contribuciones omitidas, en adición a las actualizaciones, recargos y multas.

Actualmente, las observaciones más recurrentes en este tipo de actos son las siguientes:

- En materia del **impuesto sobre la renta**: la omisión del pago del impuesto por depósitos recibidos; el rechazo de deducciones por incumplimiento de requisitos; no acreditar la materialidad de las operaciones; por tratarse de gastos que

en apariencia no son estrictamente indispensables; por la aplicación indebida de pérdidas fiscales generadas de ejercicios anteriores; entre otros.

- En materia del **impuesto al valor agregado (IVA)**: la omisión de gravar a la tasa del 16% actos o actividades por depósitos efectuados en las cuentas bancarias; la recharacterización de operaciones de tasa del 0 al 16%; el rechazo del IVA acreditable, el impuesto que trasladan los proveedores; entre otros.

En este contexto, derivado de la política fiscal del país, que desde hace al menos un par de años se ha enfocado en incrementar la recaudación, cada vez es más recurrente que los contribuyentes obtengan resoluciones en las que se determine el incumplimiento de sus obligaciones fiscales; y no solo ello, sino que los créditos fiscales se disparan en cantidades que incluso pudieran llevar a la quiebra los negocios.

Al respecto, es importante considerar que, en materia de créditos fiscales determinados por la autoridad fiscal, los contribuyentes pueden interponer medios legales de defensa, a fin de que las resoluciones sean revisadas debidamente y se verifique la legalidad de la determinación de dichos créditos.

RECURSO DE REVOCACIÓN CONTRA CRÉDITOS FISCALES

El recurso de revocación es un medio legal de defensa en el ámbito administrativo, es decir, ante las propias autoridades fiscales competentes, que tienen a la mano los contribuyentes para hacer valer argumentos en contra de créditos fiscales determinados a su cargo, entre otros actos. También es la instancia donde en esencia se hace valer que un crédito fiscal es ilegal por diversas razones; entre las más recurrentes, por haberse realizado una indebida valoración de las pruebas, o bien, por haberse interpretado o aplicado indebidamente los artículos de las leyes de la materia, lo cual, en muchas ocasiones, se debe al poco entendimiento

Dofiscal

del modelo de negocio de las empresas por parte de las autoridades fiscales.

Este medio legal de defensa resulta una ventaja para los contribuyentes en la medida en que, durante su tramitación y hasta su resolución, no están obligados a garantizar el interés fiscal, a fin de evitar que las autoridades fiscales inicien el denominado procedimiento administrativo de ejecución, entre otros casos, a través del embargo de bienes, de cuentas bancarias, de cuentas por cobrar o la intervención de las negociaciones, tal y como lo establece el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación (CFF); siendo de suma importancia considerar que, una vez resuelto el recurso de revocación total o parcialmente desfavorable para el contribuyente, se contará con un plazo de 10 días hábiles para presentar la garantía.

Conforme a las disposiciones legales vigentes, las autoridades fiscales cuentan con un plazo de tres meses para emitir la resolución al recurso de revocación, contados a partir de que el expediente queda totalmente integrado, es decir, cuando ya se desahogaron los requerimientos que hubiesen sido procedentes y el contribuyente hubiese exhibido todas las pruebas.

En la resolución que recaiga al recurso de revocación, expresamente la autoridad que resuelva podrá determinar lo siguiente:

1. Desecharlo, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo.
2. Confirmar la legalidad de la resolución recurrida.
3. Ordenar la reposición de un procedimiento o la emisión de una nueva resolución.
4. Dejar sin efectos la resolución recurrida.
5. Modificar el acto recurrido o dictar uno nuevo que lo sustituya.

Es de resaltarse que, como parte de las posibles resoluciones expresas que puede dictar la autoridad fiscal, se encuentra la confirmación de la legalidad de la resolución, es decir, que se reiteran prácticamente los fundamen-

tos y motivos que dieron origen al crédito fiscal determinado por la autoridad.

Ahora bien, el CFF prevé una *ficción legal* denominada “confirmativa ficta”, la cual consiste en que, ante el silencio de la autoridad, una vez transcurrido el plazo de tres meses que tiene para emitir la resolución correspondiente, sin que se hubiese emitido y notificado la resolución al recurso de revocación, se entenderá que se “confirma” la resolución en forma desfavorable, dicho de otro modo y, en el caso en estudio, se entendería que “se confirma el crédito fiscal” determinado por la autoridad a cargo del contribuyente.

En este sentido, como bien se advierte, en el recurso de revocación, es posible obtener dos tipos de resoluciones, ya sea una expresa o una tácita. En el caso de las resoluciones expresas, se confirma la resolución en contra del contribuyente; en cuyo caso, se trata del mismo resultado negativo para el contribuyente que se obtiene cuando existe una “confirmativa ficta”, con la única diferencia de que una es una resolución impresa en papel y la otra no.

JREF

En la LFPCA, misma que regula el juicio contencioso administrativo federal, se incorporó una modalidad de juicio denominada JREF, que se encuentra regulado en los artículos 58-17 a 58-29 de la LFPCA, el cual también es un medio legal de defensa al alcance de los contribuyentes para hacer valer cuestiones de ilegalidad de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales; sin embargo, a diferencia del recurso de revocación, este medio legal de defensa lo conoce el TFJA, que es un tribunal de plena jurisdicción e independiente de las autoridades fiscales.

En este sentido, el JREF, es procedente, entre otros actos, contra créditos fiscales que sean consecuencia del ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales, como visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o revisiones electrónicas, siempre que el importe del crédito fiscal determinado

sea superior a 200 Unidades de Medida de Actualización.

Asimismo, debe tenerse en consideración que el JREF, como medio legal de defensa, procede también contra las resoluciones que recaigan a los recursos de revocación que se interpongan, es decir, contra un crédito fiscal y la resolución obtenida en el recurso de revocación que se hubiese presentado en contra de dicho crédito, bajo el principio de *litis* abierta, el cual consiste en que en el JREF se pueden plantear conceptos de impugnación tanto en contra de la resolución del recurso de revocación como contra las resoluciones recaídas a este, incluyendo cuestiones novedosas que no se plantearon en su oportunidad en el mencionado recurso.

En este caso, los aspectos más relevantes del JREF son los siguientes:

a) Se privilegia la solución de fondo del asunto, por ejemplo, si fue ilegal que se rechazara una deducción o si fue legal que se determinara un ingreso omitido; es decir, se pretende dejar de lado cualquier argumento contra las posibles violaciones a un procedimiento de fiscalización.

b) Durante su tramitación, no es necesario garantizar el interés fiscal en aras de cumplir con el principio de economía procesal, es decir, se concede la facilidad a los contribuyentes para que no tengan que realizar los trámites para otorgar alguna garantía en favor del fisco; además del ahorro en cuestiones económicas, ya que, por ejemplo, de garantizarse el interés fiscal a través de una póliza de fianza, el valor de estas radica entre el 2.5 y el 3% calculado sobre el importe del crédito fiscal actualizado, considerando también los recargos que pudieran causarse durante los 12 meses siguientes.

Caso de improcedencia del JREF

Cuando un contribuyente interpone un recurso de revocación contra un crédito fiscal, derivado de una revisión de gabinete, una visita domiciliaria o una revisión electrónica, y dicho recurso no se resuelve en el plazo de

tres meses, es decir, existe confirmativa ficta, el contribuyente tiene la posibilidad de interponer un juicio contencioso administrativo.

No obstante, si la intención es acceder a un medio legal de defensa que resuelva el fondo del asunto sin necesidad de garantizar el interés fiscal, de acuerdo con las resoluciones que al respecto ha emitido la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, esto no podrá realizarse a través de un JREF, ya que su criterio ha sido que el JREF no es procedente en el caso de que se impugne una “confirmativa ficta”; lo cual, sin duda alguna, orilla a los contribuyentes a ejercer alguna de las siguientes alternativas:

- 1.** Esperar, incluso años, para tener una resolución expresa al recurso de revocación; o
- 2.** Interponer un juicio contencioso administrativo en su modalidad ordinaria, teniendo la obligación de garantizar el interés fiscal.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo anteriormente manifestado, la importancia que representa el JREF para los contribuyentes con créditos fiscales a su cargo radica en la obtención de una resolución de fondo sobre el posible incumplimiento de las disposiciones fiscales; además del ahorro financiero que significa evitar el otorgamiento de una garantía del interés fiscal en favor del fisco.

Lo anterior resulta relevante, a diferencia de un juicio contencioso administrativo ordinario, mediante el cual el contribuyente podría obtener una resolución de forma en la que solo se ordene la reposición de un procedimiento o la emisión de una nueva resolución, sin procurarse una resolución de fondo sobre la situación fiscal del contribuyente; también sería necesario garantizar el interés fiscal para evitar acciones de cobro por parte de las autoridades fiscales, lo cual, sin duda, impacta de manera significativa en las finanzas de los contribuyentes. •