

ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL

Asociación Nacional de Abogados

Por la doctora Dolores HEDUÁN VIRUÉS

Magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación

ANTECEDENTES

1º Es sabido que el sistema de separación de los poderes públicos determina la resistencia de la Administración Pública a que el Poder Judicial revise sus actos por una vía ordinaria; pero esa resistencia no puede ser llevada en un Estado de Derecho, al extremo de que los actos administrativos sean inexpugnables.

2º La defensa del particular contra el acto administrativo que le agravia por error de hecho o de derecho, se ha encauzado ordinariamente a través del recurso administrativo, bien ante la misma autoridad actuante, ante su superior jerárquica o ante un organismo especialmente adecuado.

3º En el régimen mexicano, agotada tal vía ordinaria, el recurrente cuya pretensión no prosperó, ha tenido acción para acudir a la vía extraordinaria del juicio de amparo indirecto, ventilable en dos instancias ante el Poder Judicial de la Federación.

4º Una vez establecida, a partir de 1937, la jurisdicción delegada a un tribunal de lo contencioso-administrativo como el Tribunal Fiscal de la Federación, su competencia quedó condicionada a que el acto impugnado sea definitivo, es decir, que no admita recurso de previo agotamiento. Como queda implícito en el apartado 3º, igual definitividad era ya requisito de procedencia del juicio de amparo.

5º El artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de marzo de 1967, acabó por disponer que la interposición, trámite y aun resolución de una promoción que no constituyera recurso administrativo legalmente establecido, no produciría efecto jurídico alguno;

pero la Suprema Corte de Justicia de la Nación hizo nugatoria la privación sentando jurisprudencia en el sentido de que si una autoridad administrativa admitía, sustanciaba y decidía esa promoción, abría una nueva vía de defensa ejercitable en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos de su competencia, o en juicio de amparo indirecto contra actos no comprendidos en esa competencia.

6º A su vez, el artículo 25 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, de cuya aplicación juzga asimismo el Tribunal Fiscal de la Federación, también declara la irrevocabilidad de las resoluciones dictadas conforme a dicha ley; pero a guisa de excepción inmediata, admite la revocación de oficio o a petición de parte si media simple error de cálculo o error manifiesto en la aplicación de las normas para determinar un crédito fiscal.

7º Una de las recomendaciones formuladas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en las Segundas Jornadas que celebró en 1958, consistió en que se adoptara una regla general que diere a la Administración Pública la oportunidad de revisar sus resoluciones mediante un recurso previo a la fase contenciosa, que de no ser resuelto dentro del plazo legal, se considerara decidido denegatoriamente.

8º En el Proyecto de Ley Federal de Justicia Administrativa, elaborado en 1964 por una Comisión de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, se declaraba improcedente el juicio intentado ante el que también sería Tribunal Federal de Justicia Administrativa, contra actos que debieran ser revisados administrativamente de oficio y contra los que fuesen materia de un recurso o medio de defensa pendiente de resolución ante una autoridad administrativa; se daba carácter optativo al recurso administrativo legalmente establecido; se obligaba a la autoridad administrativa ante quien se interpusiese una instancia que en su concepto no constituyera recurso legalmente establecido, a turnarla al Tribunal, para ser tramitada como demanda; de no ser turnada, se considerará admitida como recurso legalmente establecido; y, de no ser resuelta en un plazo máximo de noventa días, el silencio configuraría negativa ficta impugnabile ante el propio Tribunal.

9º El artículo 158 del nuevo Código Fiscal de la Federación que entró a regir el 1º de abril en curso, insiste en que contra los actos emitidos en materia fiscal federal, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan el propio Código o los demás ordenamientos fiscales; en que será improcedente cualquier otra instancia de reconsideración; y en que será nula la resolución que se dicte como consecuencia de un

recurso no establecido legalmente, agregando que si esa resolución confirma el acto, su nulidad será declarada de oficio por la autoridad superior jerárquica, en tanto que si es favorable al recurrente, sólo podrá ser anulada por el Tribunal Fiscal de la Federación.

10º El artículo 160 de dicho nuevo Código establece supletoriamente con relación a esos demás ordenamientos fiscales, entre otros, el recurso de revocación contra resoluciones administrativas determinatorias de créditos fiscales, dándole carácter optativo.

11º Por último, conviene tener en cuenta que, refiriéndose al mencionado artículo 158 a materia fiscal federal, y no habiendo modificado ni abrogado la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, a la que por lo demás, se le ha venido atribuyendo una especie de soberanía local, ha quedado vigente el artículo 25 citado en el precedente apartado 6º

CRÍTICA

I. La profusión de leyes fiscales y sobre todo, su inestabilidad, representan para el administrado mexicano, un riesgo permanente de equivocar la vía de su defensa; por tanto, cualquier regla severa en materia de recursos administrativos es de hecho, atentatoria contra el derecho a esa defensa, y aun pudiera calificarse de maliciosa en beneficio de la Administración.

II. Si el recurso ha de intentarse ante la misma autoridad emisora del acto, la posibilidad de que prospere se reduce generalmente a los casos de inexcusable error de hecho; y si ha de someterse a la decisión de un órgano superior o especial, necesariamente enmarcados en el cuadro de la Administración activa, o sea, de jurisdicción retenida, esa posibilidad se extiende a errores de derecho, pero queda ceñida a la parcialidad que es de presuponerse en el juzgador, por su formación colaborante hacia dicha Administración y por su dependencia económica, elementos que componen la más prudente lealtad humana.

III. Son jurídicamente vanas, tanto la pretendida irrevocabilidad del acto administrativo, como la proclama de que la resolución recaída a la instancia que no constituye recurso legalmente establecido, no produzca efectos. Siendo característico de la actividad administrativa, el dinamismo que le impone la necesidad de dar alcance y aun de prevenir las necesidades de la realidad cambiante que reclaman su intervención oportuna,

no puede considerarse lo actuado ayer u hoy como definitivo para mañana; esta incertidumbre no ha sido rebasada ni siquiera por la sistematización que propugna la doctrina en cuanto a la firmeza o a la llamada fuerza de cosa juzgada del acto administrativo; cualquier ley, pese a todo principio teórico de irretroactividad, es capaz de suprimir los derechos adquiridos por los individuos o por el propio Estado; ello depende de que las circunstancias lo justifiquen. Por otra parte, la resolución que el particular provoca equivocadamente y obtiene de una autoridad administrativa, surte efectos en el ámbito jurídico, así sean los de la complicación que ha introducido el nuevo Código Fiscal de la Federación, para que sea declarada nula.

IV. La optatividad del recurso, es una solución transaccional; pero transgrede la uniformidad deseable, en tanto que la opción fomenta el papeleo, significa pérdida de tiempo en la dilucidación del conflicto, exige ciertos gastos por cuenta del recurrente como el del aseguramiento del interés fiscal, y favorece intentos de corrupción a los que están prestos los intermediarios, sean gestores privados o sean los mismos servidores públicos.

V. Puestos a escoger entre el sistema rígido que pretendía el artículo 19 del anterior Código Fiscal de la Federación, el de perfil optativo que resulta del artículo 25 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal para casos de error manifiesto de derecho, el igualmente optativo que fue sugerido en el artículo 26 del Proyecto de Ley Federal de Justicia Administrativa, y el híbrido que adoptan los artículos 158 y 160 del actual Código Fiscal de la Federación, me parece que el que evita todo perjuicio al administrado por equivocación de la vía para su defensa, es el penúltimo, desdeñado por los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que confeccionaron materialmente la iniciativa del nuevo Código.

VI. Sin embargo, mi personal punto de vista es otro, distinto de los que hasta hoy alternan, yo pienso que si la Administración activa cuenta con un órgano de jurisdicción delegada, independiente e imparcial, como sigue siendo el Tribunal Fiscal de la Federación y habría de serlo el proyectado Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y que si sus fallos pueden ser objeto, como lo han sido, de reclamación por la vía extraordinaria del amparo (siempre victoriosa contra la resistencia a que nos referimos en el apartado 1º del capítulo de Antecedentes de este trabajo), así como de una posible segunda instancia ante el Pleno del mismo Tribunal, las autoridades administrativas se alzan en revisión,

ahora más excepcional, ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha desaparecido toda razón de ser del recurso administrativo, puesto que cualquier agravio infligido por un acto de primera intención, sea por error de hecho o de derecho, es susceptible de corrección jurisdiccional, lo cual ahorra tiempo, esfuerzos, expensas y demás inconvenientes señalados en el apartado IV del presente capítulo.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La jurisdicción administrativa delegada, sustituye y debe excluir todo recurso administrativo;

SEGUNDA. La jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación, sustituye y debe también excluir los recursos administrativos en las materias de su competencia;

TERCERA. Es condición indispensable para que la supresión de los recursos administrativos en esas materias, elimine la costumbre arraigada de intentarlos y no fomente nuevos errores, divulgar profusamente el cambio del sistema; y

CUARTA. Igual divulgación ameritaría en el futuro, suprimir dichos recursos contra todos los actos de la Administración sometidos a la jurisdicción contenciosa.