

RESEÑA DE ESTRATEGIAS PARA LA IMPUGNACIÓN FISCAL. TEORÍA Y PRÁCTICA DEL LITIGIO EN MÉXICO*

REVIEW OF ESTRATEGIAS PARA LA IMPUGNACIÓN FISCAL. TEORÍA Y PRÁCTICA DEL LITIGIO EN MÉXICO

*María Enriqueta Mancilla Rendón***

* Reseña del texto del autor Carlos Alberto Burgoa Toledo. Editorial Dofiscal (2012).

** Investigadora de la Universidad La Salle, Cd. de México, línea de investigación fiscal, financiera y auditoría. Doctora en Ciencias de la Administración por la Universidad Nacional Autónoma de México, Magíster en Administración y Contaduría Pública, Escuela Bancaria y Comercial. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Nivel I. Socia del Colegio de Contadores Públicos de México. Catedrática de distintas universidades nacionales y extranjeras sobre tópicos fiscales y contables (ULSA, UNAM, EBC, UP, ULA, UTPLE, entre otras). En el ámbito profesional desarrolló como Contadora General y Auditora de distintas empresas.

Los grupos empresariales y las empresas tienen propósitos económicos específicos para los cuales fueron creados. Durante el desarrollo de sus actividades, los contribuyentes suelen estar en constante trabajo a efecto de cumplir en tiempo y forma con las cargas tributarias que son impuestas por la normatividad establecida por el Estado. La impugnación fiscal casualmente se presenta en la vida de los contribuyentes, quienes se auxilian de esta para defender sus derechos y obligaciones ante la conducta de las autoridades fiscales. El propósito de esta reseña bibliográfica es mostrar cómo el autor, a partir de los conceptos teóricos fundamentales, realiza un estudio sustancial y formal sobre la impugnación fiscal, llevando al lector hasta los aspectos prácticos relevantes, sobre cómo el particular se defiende de la autoridad, cuyo litigio surge en reclamo a que la autoridad ha hecho algo que no está conforme a la ley, “*ha hecho más de lo que puede hacer o ha apreciado indebidamente su situación*” (II), con el objetivo de hacer saber al particular si lo que se combatirá en defensa es la ley o el acto de autoridad.

La importancia de la obra radica en identificar qué, cuándo y cómo impugnar. Sobre el qué impugnar, el autor da a conocer la esencia de la defensa y saber qué se defenderá (la exención, deducción, el acreditamiento, el derecho a la devolución, etc.). El autor se refiere a cuándo impugnar para conocer las normas del procedimiento, es decir, la forma del asunto. En relación a cómo impugnar, el autor describe las normas de procedimiento, los probatorios, plazo para presentar alegatos, pruebas aceptadas y a la posibilidad de incorporar nuevos elementos de combate. El autor dirige su estudio con absoluto rigor metodológico, desde una perspectiva hermenéutica jurídica, “*como mecanismo de comprensión de la intencionalidad del otro*” (54), intencionalidad que solo puede comprenderse en su contexto¹; en este sentido, el autor muestra su especialidad en el tema y dominio técnico, que se comprende en el contexto.

1 A. Merlino, *Investigación cualitativa en Ciencias Sociales*, 1ª. Ed., Buenos Aires, Cengage Learning Argentina (2009). La exposición de textos no solo escritos sino también hablados al entendimiento hermenéutico, fue dando lugar a dos modalidades: la hermenéutica, como fenomenología de la existencia y el entendimiento (representada por Hans-Georg Gadamer) y la interpretación de la realidad social entendida como texto susceptible de múltiples lecturas (enfoque desarrollado por Paul Ricoeur).

El hilo conductor de la obra es un marco teórico y jurídico, cuyo propósito central es conocer la estrategia para la impugnación fiscal a través del estudio de las disposiciones vigentes, normas que se comprenden desde la perspectiva descriptiva, prescriptiva y atributiva. Al mismo tiempo, a lo largo de la obra, el autor ejemplifica con casos comparativos la forma como el contribuyente puede interponer un recurso contra una resolución judicial.

Estrategias para la impugnación fiscal. Teoría y práctica del litigio en México, es una obra que se presenta en dos partes. La primera está enfocada en estudiar los puntos de fondo de la impugnación fiscal versando el contenido en la sustancia de la misma. La segunda parte se concentra en tratar la forma o el cómo llevar a cabo la impugnación de las resoluciones administrativas fiscales a través de los medios de defensa. Para dicho fin, el autor propone en su obra siete capítulos, cuyos contenidos son:

Primera parte

La sustancia de la impugnación fiscal

Capítulo 1 Bases constitucionales.

Capítulo 2 El tipo impositivo, la exención y la no incidencia normativa.

Capítulo 3 El acto administrativo fiscal.

Segunda parte

La forma de la impugnación fiscal

Capítulo 4 La procuraduría de la defensa del contribuyente.

Capítulo 5 El recurso administrativo de revocación.

Capítulo 6 El juicio contencioso administrativo.

Capítulo 7 La invalidez del acto fiscal.

El establecimiento de los impuestos tiene su fundamento constitucional, del cual se desprenden las leyes secundarias y reglamentos administrativos. En la primera parte se distinguen con ejemplos claros las garantías individuales y sociales, señalando a las primeras como un deber “no hacer” para el Estado, mientras que a las garantías sociales las refiere como la responsabilidad del Estado para prestar los servicios, lo que se traduce como un deber de “hacer” por parte del Estado. Continúa el desarrollo del capítulo explicando los derechos fundamentales y los patrimoniales. El autor reafirma que los derechos fundamentales son indisponibles para el Estado y, en

ocasiones, también para su titular. Refiere cuidadosamente como derechos fundamentales los derechos humanos, públicos, civiles y políticos, y en esta descripción delimita la indisponibilidad y la disponibilidad, activa y pasiva.

Con fundamento legal, el autor expone teóricamente cómo se muestra el derecho patrimonial, amén del derecho fundamental, en consecuencia del derecho civil, la propiedad y la posesión, así como el derecho personal, el crédito (activo y pasivo), y puntualiza al lector la materia del derecho fiscal, ejemplificando los derechos, deberes y las obligaciones. Refiere que los derechos humanos y públicos son reconocidos por la Constitución, mientras que los derechos civiles y políticos son creados por la Constitución; explica la diferencia entre deber y obligación, y detalla la estructura jerárquica de los derechos, deberes y las obligaciones. Ilustra los tres niveles del derecho y distingue los deberes (obligaciones) de los derechos en la perspectiva del Código Civil Federal, extendiéndose a las facultades, deberes y obligaciones del Estado para con el particular, con fundamento constitucional².

Burgoa continúa el desarrollo de este capítulo estudiando la diferencia y presencia de la antinomia³ como causa y la inconstitucionalidad como consecuencia. Además, explica la diferencia cuando una ley o un acto son anticonstitucionales⁴ e inconstitucionales⁵ y con base en ello, jurídicamente expone que la autoridad comete actos ilegales⁶ y lo distingue sobre la actuación del contribuyente como de buena fe⁷. En este sentido, Burgoa afirma: “*quien comete un infracción es un particular y quien comete una violación es una autoridad*” (51), y continúa su exposición: “*cuando se habla de un acto ilegal, implica que en principio ha violado una ley y en consecuencia*

2 De acuerdo a la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

3 Contradicción entre dos preceptos legales. Es la incongruencia o en conflicto de una ley contra la Constitución.

4 Si el Presidente de la República redacta una ley y en forma directa la promulga y divulga sin haber sido aprobada por el Congreso, ello es anticonstitucional porque en la Constitución no existe facultad conferida para el ejecutivo para legislar, con la excepción del artículo 29 y 131. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Const.), Diario Oficial de la Federación, México, 5 de febrero de 1917, viernes 30 de noviembre de 2012, última reforma, primera sección, vespertina.

5 Se presenta cuando el procedimiento legislativo no está acorde a lo que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

6 Código Fiscal de la Federación (CFF). Artículo 68. 31 de diciembre de 1981 (México).

7 Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes. Artículo 21 (México).

lógica la Constitución, ya que una ley está supeditada a aquella” (52), y precisa la jerarquía de las leyes, apoyándose en el precepto constitucional, y distinguiendo al mismo tiempo las leyes ordinarias, orgánicas y reglamentarias⁸.

En este marco, hace notar que las ilegalidades surgen en dos sentidos: vicios de forma y de fondo, y refiere detalladamente la conducta que predomina en cada situación. *“Así, cuando la autoridad funda y motiva un acto indebidamente, es porque utilizó artículos de ley pero éstos no se relacionan con los hechos o con la real finalidad de la ley, y se refieren al fondo del asunto”* (55). Explica que cuando se habla de falta de fundamentación y motivación se trata de la ausencia de dichos elementos, convirtiéndose en un vicio de forma.

Sobre el tópico de la legalidad y la inconstitucionalidad⁹, trata las tres dimensiones del derecho en las cuales puede medirse: una dimensión de efectividad de la ley, una dimensión de validez de una ley y una dimensión de justicia de la ley. En el otro extremo, explica los actos que siendo ilegales no violan la Constitución, es decir, no violan las garantías individuales¹⁰. Burgoa finaliza su primer capítulo explicando en el marco de la jerarquía legislativa que un reglamento denota a la ley, así como una ley denota lo que la Constitución connota, entendiéndose por connotación el “qué” de los significados de la ley —cuando sus disposiciones son descriptivas—, mientras que la denotación es el “hasta dónde” llegan los conceptos de la ley, lo que determina su campo de aplicación.

En el capítulo segundo el autor describe las figuras del tipo impositivo, el hecho imponible, el hecho generador y la base imponible¹¹. Identifica los conceptos que se ubican en las leyes y los que corresponden a la doctrina¹². Burgoa demuestra por qué el nombre correcto es “tipo impositivo”, remitiéndose a los postulados básicos de la teoría del derecho: la universalidad, la generalidad y la

8 Hans Kelsen, *Teoría general del Derecho y del Estado*, México, UNAM (1995)

9 Una evidencia clara es la “negativa ficta” prevista en el artículo 37 y 131 del Código Fiscal de la Federación.

10 De acuerdo al artículo 39 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, un acto de autoridad definitivo deberá ser notificado dentro de los diez días siguientes a la fecha en que haya sido emitido de lo contrario sería ilegal en lo formal.

11 Emilio Margáin Monautou, *La base imponible*, Ed. Porrúa, México (2011).

12 Luigi Ferrajoli, *Dodiciquestioniintorno a Principia iuris*, en: Stefano Anastasia, Coomp., *Diritto e democrazia nelpensiero di Luigi Ferrajoli*, 174-175, G. Giappichelli Editore, Turin (2011).

abstracción, y muestra la importancia de esta diferencia, debido a que es la base para interpretar las disposiciones legales, aludiendo al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, cuyo contenido ilustra con distintos ejemplos sobre el nacimiento de la obligación fiscal sustancial (de pago). Continúa con el desarrollo del tópico al clasificar los tipos de disposiciones. Menciona que las disposiciones descriptivas definen; las disposiciones prescriptivas obligan y prohíben¹³; y las disposiciones atributivas permiten hacer o permiten no hacer¹⁴, con el fin de identificar cuándo una ley es auto-aplicativa y cuándo una ley es hetero-aplicativa, y que es posible impugnar un amparo respecto de dichas leyes.

Burgoa subraya la importancia de comprender que existen tres tipos de afectaciones, perjuicios o agravios, que se crean a un contribuyente a través de las leyes secundarias: agravio inmediato, agravio inminente, o agravio probable. Aclara que los dos primeros son aceptados jurisprudencialmente para combatir una ley a través del juicio de amparo, mientras que el tercero no es aceptado para promover el amparo, y afirma “*pero, para realizar la demanda respectiva e identificar las inconstitucionalidades de una contribución, es necesario analizar a detalle el tipo impositivo*” (80). Para ello, desarrolla el tema de los ámbitos de validez del tipo impositivo: el ámbito personal, el ámbito material, el ámbito espacial, el ámbito temporal, tópicos que ilustra detenidamente al pie de las leyes.

Continúa el autor con el desarrollo del tópico de la exención entendiendo cuándo esta se coloca dentro de las leyes y cuándo fuera de la ley, refiriéndose a ella de manera técnica y no empírica. Además, comprende dos puntos de las exenciones, interpretativos y consecuentemente aplicativos¹⁵. Con el análisis expuesto, señala que la exención puede ser de dos tipos: subjetiva y objetiva, amén de hacer un estudio comparativo de la exención con la incidencia normativa.

En el tercer capítulo el autor subraya la importancia de identificar la naturaleza, estructura y función del acto administrativo fiscal, y la referencia normativa que tiene en el derecho positivo mexicano.

13 Norberto Bobbio, *Teoría General del Derecho*, Ed. Themis, Bogotá (2007).

14 Carlos Burgoa, *La deontica jurídica como clave en la interpretación de las leyes fiscales*, Seminario de hermenéutica jurídica, UNAM (julio-diciembre de 2010).

15 Carlos Burgoa, *Principios tributarios*, Ed. Dofiscal (2012).

Con base en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el autor describe la diferencia entre el hecho y el acto jurídico para identificar que el poder legislativo es un poder de producción (productor de leyes), mientras que el poder ejecutivo y el poder judicial son poderes de ejecución. Lo anterior es útil para aclarar que las personas que aplican las leyes son las autoridades del poder ejecutivo y del poder judicial, pero nunca el contribuyente. Este solo cumple la ley, mas no la aplica. Para esto, Burgoa identifica, con fundamento jurídico, tres diferencias básicas: la aplicación de la ley puede ser formal o sustancial, el acto administrativo es unilateral¹⁶, y los actos de las autoridades son actos formales¹⁷, no informales.

Continúa definiendo los elementos de existencia del acto administrativo fiscal (constar por escrito), los elementos formales de validez del acto administrativo fiscal (autoridad competente o incompetente), la cual clasifica como competencia originaria y derivada o delegada. La autoridad no puede hacer aquello que expresamente no le es conferido, a diferencia del particular, para quien “lo no prohibido está permitido”. De acuerdo a Burgoa, cuando la autoridad realiza algo que no le es permitido incurre en un vicio de acción, pero cuando la autoridad realiza algo más allá de lo que le es permitido, incurre en un vicio de acción respecto de los límites que la ley establece a la acción originaria o legítima de la autoridad¹⁸. Para esto identifica el poder constitutivo o el poder decisional con el que obra la autoridad. Para confirmar la competencia de quien actúa, el autor puntualiza con argumentación jurídica los siguientes elementos como: la firma autógrafa, el destinatario del acto, el lugar en que ejecutara el acto, así como el nombre del ejecutor del acto.

Trata los elementos sustanciales de validez del acto administrativo fiscal, la debida interpretación de los textos legales (fundamentación) y la debida apreciación de los hechos (motivación). Lo anterior es importante debido a que un acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, y se debe entender si se ha acertado en la apreciación de los hechos y en la interpretación de

16 Únicos casos en que la Ley es bilateral, artículo 66 y 74, Código Fiscal de la Federación.

17 Código Fiscal de la Federación (CFF). Artículo 38. 31 de diciembre de 1981 (México).

18 Tesis aislada 810, 817, Seminario Judicial de la Federación. Quinta Época, Tomo XII, página 514.

la ley; de lo contrario, si los primeros se aprecian indebidamente o si los segundos se interpretan indebidamente, en consecuencia la aplicación de la ley estará viciada de ilegalidad. Para saber si se ha acertado en la apreciación y en la interpretación, el acertamiento es apegado a legalidad si la autoridad o el juzgador se allegaron de pruebas respecto a los hechos y de criterios oficiales interpretativos respecto del derecho. En este sentido, Burgoa especifica los atributos de una resolución administrativa ilegal y suma a su estudio los elementos de eficacia del acto administrativo fiscal, la notificación, procedimientos de notificación y cuándo estas son público–privadas.

En el cuarto capítulo el autor aborda lo relacionado a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente¹⁹, a fin de dejar clara la posibilidad que tiene el contribuyente de realizar un esfuerzo menor. Describe la autodefensa y la hetero-defensa, vinculando la naturaleza jurídica de las instituciones de gobierno e instituciones de garantía en el marco del derecho de audiencia, en la esfera de lo decidible (formal) y la esfera de la indecidible (fondo). Al mismo tiempo, puntualiza las obligaciones de la institución como brindar la asesoría, resolución de consultas, defender al contribuyente, ser receptora de quejas y emisora de recomendaciones.

Burgoa refiere en el capítulo quinto el recurso administrativo de revocación como una forma de argumentar a favor del contribuyente. Indica que este recurso se ubica como la autodefensa que tiene el contribuyente para impugnar las resoluciones que considere lesivas a sus derechos, garantías e intereses de índole fiscal. Estudia la naturaleza jurídica del recurso, y distingue a los recursos administrativos²⁰: el recurso de revisión²¹, el recurso de inconformidad²², el recurso de revocación y la reconsideración administrativa²³. Especifica el término para interponer el recurso de revocación con base en el ordenamiento del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, también habla de las hipótesis del artículo

19 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Naturaleza jurídica y funciones legales*, Revista Consultorio Fiscal, No. 531, UNAM (2011).

20 El nombre varía dependiendo de la ley y la materia de que se trate.

21 De acuerdo a la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

22 De acuerdo a la Ley del Seguro Social y a la Ley de Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

23 Ambos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

117 del mismo ordenamiento, sobre no entregar garantía del interés fiscal hasta que esté resuelto, de la presentación de pruebas y de la facultad que tiene la autoridad para recabar pruebas y ordenar diligencias oficiosamente, así como de la resolución de la autoridad.

En paralelo, el autor presenta las diferencias que tiene el recurso de revocación con el juicio de nulidad y presenta a través de un cuadro comparativo las ventajas y desventajas de cada medio de defensa, de la diferencia con la reconsideración administrativa y del juicio de amparo, dejando con ello más claro al lector el recurso que debe tomar para presentar defensa ante la autoridad.

En el siguiente capítulo el autor trata el juicio contencioso administrativo, comúnmente llamado juicio de nulidad, cuya esencia es lograr la anulación de los actos de autoridad. Describe la naturaleza jurídica de este juicio, el cual está amparado en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA). De acuerdo a Burgoa, la ley establece la prohibición al pago de costas²⁴; el pago de daños y perjuicios a favor del contribuyente y a cargo de la autoridad como indemnización que esta debe realizar a aquel por haber incurrido en falta grave. La obra se extiende sobre la nulidad procedente en contra de decretos o acuerdos de carácter general que afecten la esfera jurídica del particular, lo que en resumen arroja a la resolución miscelánea fiscal y a los criterios no vinculativos; trata también de las medidas cautelares (suspensión de la ejecución del acto impugnado y de las demás medidas cautelares), de las garantías y del levantamiento de la suspensión.

El autor realiza un estudio comparativo de esta ley con el Código Fiscal de la Federación sobre la carga de la prueba a cargo de la autoridad: en este sentido basta con que el contribuyente niegue en forma lisa y llana los hechos que se aluden en una resolución. La ley también reconoce los medios electrónicos como medio de prueba, la reducción de las sanciones y la caducidad para reponer el procedimiento, de los actos ilegales no invalidantes, y del cumplimiento de la sentencia. Asimismo, Burgoa estudia objetivamente lo que la ley establece sobre la queja instruida como nueva demanda, el recurso de revisión y el juicio en línea.

24 Gastos relacionados con un proceso hasta el pronunciamiento de la sentencia.

Burgoa cierra su estudio con el análisis sobre la naturaleza jurídica del acto fiscal. En el último capítulo revisa el concepto de los tipos de garantías: primarias y secundarias, ubicando cuáles son positivas y cuáles negativas. Describe la teoría de la invalidez de los actos jurídicos administrativos, que engloba la invalidez absoluta, la invalidez relativa y la inexistencia, explicando que la invalidez es sinónimo, para efectos del derecho positivo, de la nulidad a que se refiere la LFPCA, cuyos términos son co-intensos y arrojan el mismo resultado: la invalidez del acto impugnado. En paralelo, el autor explica cuándo la invalidez se presenta por incompetencia, por ilegalidad, por vicios de procedimiento, por uso indebido de facultades a la luz de la competencia de la autoridad. El autor termina su exposición explicando que el tribunal estudiará para dictar una sentencia favorable o una sentencia desfavorable.

Para concluir esta reseña, la hipótesis que el autor sostiene se encuentra sustentada con importantes referencias doctrinales de contemporáneos como Stefano Anastasia, Manuel Atienza, Enrique Calvo Nicolau, Paolo Di Lucia, Ronald Dworkin, Luigi Ferrajoli, Hans Kelsen, Emilio Margáin, por mencionar algunos autores, teóricos especialistas en el derecho con consideraciones muy reflexivas en el marco de los principios fundamentales. En paralelo, Burgoa aborda la normatividad legal vigente vinculante con el derecho público, el derecho constitucional, fiscal, civil, mercantil. El análisis hermenéutico que realiza es significativo a fin de obtener mejores resultados en el litigio. El aporte que se realiza en la obra merece una consideración positiva de los particulares, principalmente de los estudiosos de la defensa fiscal, los litigantes, los estudiantes, los programas de los profesores y los contenidos curriculares, los contribuyentes y las autoridades o juzgadores de competencia.