

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LOS RECURSOS DE REVISION Y REVISION FISCAL, CONTEMPLADOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Por: Lic. Jean Claude Tron Petit

SUMARIO

- I.- Concepto de los recursos de Revisión y Revisión Fiscal. II.- Derechos del gobernado en los Recursos de Revisión y Revisión Fiscal. III.- Celeridad del Juicio Contencioso Administrativo y los Recursos de Revisión y Revisión Fiscal.

El tema que se tratará son los recursos de revisión y revisión fiscal, regulados en el Código Fiscal de la Federación y esta plática tendrá por objeto hacer una somera referencia en cuanto a su naturaleza, finalidad, eficacia y problemas prácticos que ha suscitado su ejercicio.

Antes de proseguir quisiera abrir un paréntesis, para afirmar que el actual Código Fiscal, no contempla variaciones sustanciales en comparación al anterior, tocante a los recursos de revisión y revisión fiscal, por lo que no se han superado las deficiencias que en la práctica se han advertido como son el:

- a) implicar un medio unilateral de protección a los intereses de las autoridades,
- b) crear lentitud en la solución de litigios fiscales y,
- c) provocar estados de indefensión para los contribuyentes.

Más adelante explicaré y fundaré estas afirmaciones, sin embargo, desde ahora planteo la interrogante: ¿no será que la falta de reformas, en lo relativo

a los recursos de revisión y revisión fiscal, obedece a que los términos en que están regulados, favorecen sólo a las autoridades?

Dividiré esta plática en tres partes que son:

- 1.- Concepto de los recursos de revisión y revisión fiscal, y su ubicación en el procedimiento que rige al juicio contencioso-administrativo.
- 2.- Derechos del gobernado en los recursos de revisión y revisión fiscal.
- 3.- La celeridad del juicio contencioso-administrativo y los recursos de revisión y revisión fiscal.

I.- CONCEPTO DE LOS RECURSOS DE REVISION Y REVISION FISCAL

Como antecedente del tema a tratar, quisiera mencionar de manera sintética la secuela del procedimiento contencioso administrativo, a fin de ubicar dentro del mismo, los recursos materia de esta charla.

El juicio contencioso-administrativo -antes denominado juicio de nulidad-, que se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación, requiere la existencia de una controversia, resolución o acto definitivo de los contemplados por el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal de referencia, o bien, que existiendo algún recurso administrativo, su interposición sea optativa por el gobernado, siendo un ejemplo de ello, el recurso de revocación previsto en el artículo 116 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Dado el presupuesto materia de impugnación en el juicio, se inicia éste por la demanda del actor, que de reunir los requisitos legales, es admitida por el magistrado instructor, ordenando el emplazamiento al demandado, a fin de que produzca su contestación.

Una vez transcurridos diez días, posteriores a la contestación de la demanda, siempre que se hayan desahogado las pruebas y resuelto los incidentes de previo y especial pronunciamiento y recusaciones, se declarará cerrada la instrucción.

Llegado este momento procesal, la sala regional del conocimiento, dictará en su caso, la resolución que decrete o niegue el sobreseimiento del juicio, y en esta segunda hipótesis, pronunciará sentencia definitiva, en alguno de los siguientes sentidos:

- a).- Reconociendo la validez de la resolución impugnada,
- b).- declarando la nulidad lisa y llana de la resolución, o bien,
- c).- declarando la nulidad de la resolución combatida, para determinados efectos.

Para el caso de que la resolución que decrete o niegue el sobreseimiento, o la sentencia definitiva que se llegue a dictar en el juicio contencioso administrativo sea desfavorable a los intereses de la autoridad, bien haya sido actor

o demandado, tendrá expedita su acción para interponer el recurso de revisión, ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación. Justifica también la procedencia del recurso, la comisión de violaciones procesales, que trasciendan al sentido del fallo, condicionada esta hipótesis a que la afectada sea la autoridad.

Subsiste en el actual Código Tributario como causal de procedencia del recurso de revisión, que el asunto revista importancia y trascendencia para los intereses de la autoridad, y queda a juicio del representante de la recurrente, estimar si se da o no esta característica, lo que ha redundado en la ineficacia de este presupuesto, ya que ha sido obvio el abuso que pueden cometer las autoridades, de afirmar arbitrariamente la existencia de ese supuesto, con el único fin de tener acceso al recurso, dado que no es necesario acreditar los extremos del aludido presupuesto de procedencia.

El antecedente de este recurso se remonta al Código Fiscal de 1967 y en el informe razonado de la Comisión, así como en la exposición de motivos, se justificó su creación como un medio de defensa para la autoridad, en los negocios que aunque de poca cuantía, revistieran importancia y trascendencia para los intereses colectivos y públicos que representa la autoridad, considerando el desequilibrio de instancias en relación a los particulares, dado que éstos disponen del juicio de amparo.

La finalidad del recurso es, confirmar, revocar o modificar la resolución de sobreseimiento o sentencia recurrida ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, mediante un nuevo análisis en una instancia superior, que suspende la formación de la cosa juzgada, respetando siempre, la *litis* planteada originalmente.

Las facultades que corresponde ejercer a la Sala Revisora, consisten en examinar las violaciones "*in judicando*" en que haya podido incurrir la *a quo* a juicio de la autoridad recurrente, sustituyéndose en las funciones que correspondían a la Sala Regional, incluyendo por supuesto, el estudio de conceptos de agravio omitidos. Por otra parte, si la irregularidad casada a través del recurso se refiere a violaciones cometidas en la fase de instrucción, denominada en la doctrina *in procedendo*, la sentencia que se dicte tendrá por efecto ordenar la reposición del procedimiento a partir del momento en que se cometió la violación.

En lo tocante al recurso de revisión fiscal que se sigue ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cabe aclarar que procede en contra de sentencias dictadas por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, teniendo como requisito de procedencia, que el asunto revista importancia y trascendencia, o bien, que el valor del negocio exceda de cuarenta veces el salario mínimo general elevado al año y vigente en el Distrito Federal al momento de interponerse el recurso.

Este recurso como ya mencioné, se ventila ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en base al procedimiento previsto

para la revisión de sentencias dictadas en el juicio de amparo indirecto y la resolución estará sujeta a las normas que regulan las sentencias de amparo, de acuerdo a lo previsto en el artículo 104, fracción I, párrafo cuarto, constitucional. Su creación deviene de la modificación que sufrió el aludido artículo 104 constitucional en 1946, para quedar contemplado y reglamentado *prima-facie* el recurso de antecedentes en la fracción I del precepto en comento, y no fue sino a partir de 1949 que apareció regulado en el Código Fiscal de la Federación, el citado recurso de revisión fiscal.

Antes de concluir esta primera parte, quisiera dejar asentado que la razón y finalidad que el legislador tuvo en mente al crear los recursos de revisión y revisión fiscal, fue que el empleo de ellos, quedara limitado a casos excepcionales, que pudieran establecer un precedente contrario al interés nacional, circunstancia que no se ha dado en la práctica, especialmente en relación al recurso de revisión, del que se ha hecho un uso regular e indiscriminado por las autoridades abusando así de la instancia, sin importar que los asuntos objeto del recurso, sean en realidad importantes y trascendentes, lo que ha provocado el entorpecimiento y dilación injustificada de los juicios en materia fiscal.

II.- DERECHOS DEL GOBERNADO EN LOS RECURSOS DE REVISION Y REVISION FISCAL

Debo advertir que esta parte de la charla está basada fundamentalmente en un estupendo trabajo del Lic. Carlos de Silva y Nava, actual ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La creación de los recursos de revisión y revisión fiscal, tuvo por objeto el compensar a la autoridad en el procedimiento fiscal, por la falta de acceso al juicio de amparo, brindándole así la oportunidad de poder recurrir, excepcionalmente, sentencias adversas del Tribunal Fiscal de la Federación que se llegaren a dictar en asuntos de importancia y trascendencia.

Sin embargo, lo anterior no le quita a los recursos en comentario la calidad de medios de defensa unilaterales, en favor exclusivo de la autoridad, implicando por ello una ruptura a los principios procesales tradicionales, en razón precisamente de la parcialidad absoluta en favor de las autoridades; además de provocar posibles estados de indefensión en contra del particular, sin la posibilidad de defensa o recurso posterior, que le permita hacer valer sus derechos.

Suponiendo una sentencia, ya sea emitida por alguna Sala Regional, o por la Sala Superior, que cause agravios al particular y a la autoridad, implicará desde el punto de vista procesal la promoción simultánea de un juicio de garantías y de alguno de los recursos, ya sea de revisión o de revisión fiscal,

significando esto desvirtuar la supremacía del juicio de amparo, como recurso de protección al orden jurídico fundamental, que no debe ser opacado en su eficacia absoluta como último medio de defensa e incondicional para el gobernado.

Aunado a lo anterior, resulta de la equiparación de los recursos de revisión y revisión fiscal con el juicio de garantías, el que una sentencia dictada en cumplimiento de una ejecutoria de amparo, por alguna Sala Regional o Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, la que debe considerarse como indiscutible e irrecurrible, pueda ser merced a un recurso de revisión o revisión fiscal, revocada o modificada, desvirtuando así también la supremacía del juicio constitucional.

Lo anterior, de por sí es suficiente para considerar alguna reforma, que resuelva los desatinos apuntados, a fin de salvaguardar la supremacía del juicio de control constitucional. No obstante lo anterior, los perjuicios para el gobernado pueden ser mayores, consumándose de manera irreparable, violaciones constitucionales.

Tal sería el caso de una sentencia recaída a un recurso de revisión, por la que el particular sufriera alguna violación a las leyes del procedimiento, pero que no significara *per-se*, un agravio con efectos de imposible reparación, sino tan sólo que esta violación pudiera trascender al resultado del fallo. Si en la hipótesis propuesta, la sentencia es favorable al gobernado, éste se encuentra impedido para promover juicio de amparo, por falta de afectación a su interés jurídico.

Suponiendo en este caso que la autoridad afectada interpusiera el recurso de revisión fiscal, y que el fallo en él dictado fuera adverso al contribuyente, estaríamos frente a una violación de garantías, irreparablemente consumada, y sin posibilidad de defensa dada la improcedencia del juicio de amparo contra actos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y todo esto, en razón de que las sentencias dictadas en los recursos de revisión y revisión fiscal, se emiten sin atender más que a las pretensiones de una de las partes.

El Lic. Carlos de Silva propone como solución, establecer un sistema de revisión adhesiva, de manera que si la sentencia de primera o segunda instancia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien, la recaída al recurso de revisión fiscal es favorable al particular y queda firme, cualquier violación al procedimiento sería irrelevante. Por el contrario, si la sentencia le es adversa, el particular podrá hacer valer sus defensas y obtener, la salvaguarda de sus derechos con el mínimo de garantías, con igualdad de las prerrogativas y condiciones que correspondan a la autoridad. Lo anterior implicaría establecer un trámite y procedimiento, semejante al que rige en el caso de los recursos de apelación que existen en las materias civil, mercantil y penal, con la ventaja o bondad de que se evitaría la falta de equilibrio e igualdad en los derechos de las partes. Sin embargo y como desventaja, resultaría más largo y

engorroso el trámite del juicio contencioso administrativo, ya que se equipararía a un juicio ordinario en materia civil.

Por otra parte, es conveniente determinar en qué momento el contribuyente está en aptitud y puede ejercitar la acción constitucional. Suponiendo que una Sala Regional al dictar sentencia, incurre en una violación formal, aparentemente intrascendente en contra del gobernado, por ser favorables los puntos resolutive de la sentencia, carecería de interés jurídico para controvertirla.

En estos casos, y con la finalidad de evitar el estado de indefensión correspondiente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha considerado que si la sala omite el estudio de argumentos importantes de un concepto de anulación que declaró infundado, pero el resultado del fallo es a fin de cuentas favorable al particular, éste se encuentra legitimado para promover desde luego, el juicio de garantías, habida cuenta que la sentencia es definitiva para el contribuyente, sin posibilidad de mejoría por la promoción del recurso de revisión al ser un recurso que no pueden interponer los particulares.

Carlos de Silva y Nava critica esta postura y criterio, por considerar que con ello, se convierte al juicio de amparo, en una especie de recurso *ad cautelam*.

Las desventajas apuntadas y en especial la dilación en el trámite del juicio contencioso administrativo, ha provocado que los contribuyentes traten de eludirlo y acudir directamente al juicio de garantías, invocando ubicarse en algún caso de excepción al principio de definitividad como sería:

- a).-Violaciones directas a las garantías individuales y,
- b).-la impugnación de la constitucionalidad de alguna ley.

III.- LA CELERIDAD DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y LOS RECURSOS DE REVISION Y REVISION FISCAL

En esta tercera y ya última parte de la plática, trataré de exponer algunos problemas que ha ocasionado, principalmente el recurso de revisión, en lo relativo a la celeridad del juicio contencioso-administrativo.

Conviene recordar que la promoción del recurso de revisión, tiene como presupuesto existencial, que el asunto objeto de la sentencia que haya dictado la Sala Regional, debe ser de importancia y trascendencia para la autoridad. No obstante, la sola consideración en ese sentido por el representante de la autoridad recurrente, es suficiente para considerarlo existente, lo que permite evadir y hacer nugatoria la condición de procedibilidad aludida.

Lo anterior, ha traído por consecuencia, un uso arbitrario y abusivo, por parte de las autoridades, de su facultad irrestricta y absoluta, para decidir y

promover el recurso, y ello con el resultado que se ha creado ante la Sala Superior un cuello de botella, que retarda la solución de los litigios, en clara infracción a lo previsto por el artículo 17 constitucional. Cabe señalar que a la fecha, el rezago acumulado que tiene la Sala Superior es de más de 2000 asuntos, cifra más que relevante para mostrar el fracaso a que ha conducido la actual regulación, y que acusa la irrazonabilidad para dar respuesta a las actuales exigencias, por lo que se impone como evidente y urgente, una reforma que evite rezagos como el actual, y su incremento.

Como desventaja se puede también apuntar, un retroceso en la descentralización regional del Tribunal Fiscal de la Federación, toda vez que a la postre un asunto que se dilucidó ante una Sala Regional foránea, por encontrarse en su circunscripción territorial el domicilio de la autoridad demandada, deberá de concluirse en la ciudad de México, por ser la sede de la Sala Superior.

Para resolver los problemas apuntados, las soluciones pueden ser muy variadas, así Dolores Heduan Virués, propone que el recurso de revisión sea oponible por cualquiera de las partes, y eliminar el recurso de revisión fiscal, y en relación a él opina: "que ha transgredido, la pureza del principio de sometimiento, de las autoridades administrativas a la jurisdicción de tribunales contenciosos, creados con el deliberado y único propósito de impedir la injerencia del Poder Judicial, en la calificación de legalidad, de los actos del Poder Ejecutivo."

Esta solución conllevaría como bondades, las siguientes:

- 1.- Conservar la supremacía del juicio de amparo.
- 2.- Evitar la promoción simultánea del juicio de garantías, y del recurso, ya fuera de revisión o revisión fiscal.
- 3.- Disminuir el volumen de asuntos que debe conocer la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 4.- Conceder un plano de equilibrio a las partes, en el juicio contencioso-administrativo.
- 5.- Darle verdadera eficacia y definitividad, al Tribunal Fiscal de la Federación, para resolver como tribunal autónomo, los asuntos de su competencia, equiparándolo al *Conseil d'Etat* francés, en el que se inspiró la modificación al artículo 104 constitucional.

En lo relativo a consumir de manera plena, la desconcentración regional del Tribunal Fiscal, podrían plantearse las siguientes soluciones:

- 1.- Establecer en el Código Fiscal de la Federación a las autoridades, la obligación de demostrar la importancia y trascendencia, de aquellos asuntos en que pretenda interponerse el recurso de revisión, para así disminuir la promoción de los mismos, limitando su promoción a casos verdaderamente importantes.
- 2.- Hacer accesible el recurso de revisión a los particulares, con la opción de interponerlo adhesivamente.

3.- Eliminar el recurso de revisión fiscal, por restar al juicio de garantías la jerarquía que le corresponde.

4.- Crear salas unitarias en las diversas regiones, en que se ha descentralizado el Tribunal Fiscal de la Federación, con lo que de manera inmediata se triplicaría la capacidad de atender y resolver los juicios planteados.

5.- Establecer en cada región, una sala de revisión, constituida por los tres magistrados que integrarían las salas unitarias, y en la ciudad de México de seguir el sistema aludido, tendríamos seis salas de revisión lo que implicaría seis veces mayor capacidad para desahogar la actual carga de trabajo.

6.- Mantener en la ciudad de México una Sala Superior, con el objeto de resolver las contradicciones por sentencias opuestas, que dictare las Salas de Revisión tanto metropolitanas como foráneas, creando así jurisprudencia firme, congruente y consistente.

Con lo anterior, finalizo esta charla, esperando despertar inquietud entre los presentes, a fin de escuchar propuestas que solucionen, entre otros, los problemas apuntados.

MUCHAS GRACIAS.