

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL *

MARIO PUGLIESE

Primera aplicación en América de los principios generales del derecho procesal tributario

1. El movimiento doctrinario que en pocos lustros ha llevado a dignidad de ciencia jurídica el derecho financiero en Suiza, Alemania, Francia, Italia, Holanda y ha transformado las viejas legislaciones fiscales de los principales países europeos, felizmente ha suscitado allende el océano, en los países de América Latina, intensas investigaciones científicas, cuyo objeto, a mi juicio, no debería limitarse al trasplante *sic et simpliciter* de las doctrinas de los juristas europeos.

No hay duda que el conocimiento y el estudio de éstas, es condición indispensable para todo progreso científico, pues aún desde el punto de vista de la economía del trabajo, sería absurdo rehacer una labor de análisis y de sistematización que ha sido realizada por los esfuerzos de un gran número de estudiosos. Pero las doctrinas deberán ser elaboradas y los estudios continuados en provecho de la ciencia, de la práctica y de la legislación de los países de América Latina, de acuerdo a las exigencias, las tradiciones, las instituciones jurídicas originarias de los mismos.

Las leyes no pueden trasplantarse sin transformaciones y sin una prudente adaptación, por ser ellas el producto

* Esta ley constituye actualmente el Título IV del Código Fiscal de la Federación, vigente desde el 1° de enero de 1939.

más genuino—de ser *buenas* leyes—de la historia y de la conciencia jurídica de un pueblo.

El primer país americano que ha sentido el soplo renovador en la vieja legislación y práctica fiscales y ha emprendido resueltamente la revisión de sus instituciones financieras, ajustándolas a los adelantos realizados por la ciencia del derecho financiero en las últimas décadas, ha sido la República de los Estados Unidos Mexicanos, con su Ley de Justicia Fiscal, en vigor desde el 1º de enero de 1937, y con el Código Fiscal Federal, vigente desde fines de 1938. De índole procesal la ley, de fondo el Código, conjuntamente satisface la formulación de los principios fundamentales del derecho financiero mexicano, estableciendo a la vez el procedimiento apropiado para su aplicación.

Reviste, pues, gran interés científico y técnico, ver cómo el legislador mexicano, llamado por primera vez a encarar un problema de esta índole, ha resuelto el delicado problema de construir un sistema de normas jurídico-financieras inspirándose en los más modernos principios científicos elaborados por la doctrina principalmente europea, y manteniéndose al mismo tiempo en contacto con las tradiciones históricas y jurídicas, las necesidades y la estructura político-institucional de México.

Me limitaré al examen de la Ley de Justicia Fiscal, por su prioridad cronológica y por su contenido más homogéneo, por cuanto razones de espacio no me permiten extenderme al estudio del Código Tributario propiamente dicho.

2. La ley de Justicia Fiscal¹ está precedida por una

¹ En adelante la ley se designará con las letras L. J. F. Texto y citas de acuerdo a la edición José Porrúa e hijos, México, 1936.

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

amplia exposición de motivos que constituye un complemento indispensable de la ley misma y que, por lo tanto, corresponde examinar conjuntamente con los artículos de la ley a que se refiere.

De la parte preliminar de esa exposición de motivos es necesario extractar, antes de examinar la ley, los conceptos informativos fundamentales que, según lo declara el mismo legislador, han inspirado el nuevo texto legislativo.

La "exposición de motivos" comienza afirmando que la L. J. F. representa el primer paso hacia la creación en México de verdaderos tribunales administrativos, provistos de la autoridad y de las facultades indispensables para desempeñar eficazmente funciones de contralor de la administración activa en defensa y garantía del *interés público* y de los *derechos e intereses legítimos* de los ciudadanos. No puede haber duda, pues, sobre el carácter genuinamente *jurisdiccional* del nuevo órgano de justicia administrativa creado por la ley, a pesar de su dependencia del poder ejecutivo y del tenor algo ambiguo de algunas expresiones aclaratorias, que se remontan, sin verdadera necesidad, a la vieja distinción entre justicia *retenida* y justicia *delegada*. Tampoco puede haber duda, desde un punto de vista general, acerca del campo de su aplicación: derechos e intereses *legítimos* o protegidos, con exclusión de los intereses *simples*.²

La "exposición" sigue diciendo que, naturalmente, los órganos que han proyectado la L. J. F. se han esforzado

² Ver PUGLIESE, MARIO; *Diritti subbietivi ed interessi legittimi di fronte a la giurisdizione amministrativa tributaria* (en Rivista Ital. di Diritto Finanziario, 1938, N° 2).

EL TRIMESTRE ECONOMICO

por armonizar sus disposiciones con los “antecedentes particulares de México”, con la legislación, la jurisprudencia y el ordenamiento administrativo mexicano, y con la más respetable *doctrina procesal tributaria*.

Las observaciones que acabo de formular me ahorran toda justificación en cuanto a mi completa adhesión a los criterios expuestos, y como modesto colaborador en la elaboración de la doctrina a que se hace referencia, séame permitido manifestar mi satisfacción al hallar en un documento legislativo una referencia tan explícita, cuanto insólita, a los vínculos innegables entre ciencia del derecho y legislación.

3. La “exposición de motivos”, no omitiendo referirse a los conceptos generales en que se inspirara la ley, sigue afirmando que, conforme con la interpretación extensiva dada por la Suprema Corte Mexicana al Art. 22 de la Constitución, no puede considerarse confiscatoria la apropiación total o parcial de bienes económicos efectuada por el Estado con el fin de exigir la satisfacción de la deuda tributaria. Este principio no solamente está de acuerdo con la jurisprudencia constitucional mexicana, sino también con las enseñanzas de la doctrina, que ha demostrado³ que los ciudadanos pagan los impuestos a causa de los beneficios que obtienen de la actividad pública, y que la circunstancia por la cual se constituyen en deudores del Estado por el monto del tributo, no importa una limita-

³ Especialmente en Italia, por GRIZIOTTI y su escuela. Sobre este punto véase M. PUGLIESE: *Instituciones de derecho financiero*, México, 1939, p. 121ss.

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

ción de sus derechos y libertades mayor que la impuesta por *cualquier otra deuda*, derivada de distinta causa.

4. En la “exposición de motivos” se afirma otro principio al que puede adherirse integralmente, y es el de que la liquidación de los tributos debe efectuarse normalmente a través de dos etapas: la etapa *oficiosa*, administrativa, y la etapa *contenciosa*, judicial, que reemplaza a la primera en el caso de surgir una controversia entre el fisco y el contribuyente, que no debe ni puede ser resuelta imperativamente por la administración, sino que, por el contrario—en un Estado de derecho—deberá ser solucionada por la autoridad jurisdiccional mediante la aplicación imparcial de la ley.

No me parece igualmente aceptable, en cambio, la afirmación que se lee en la pág. 7 de la “exposición de motivos” de que tratamos, de que también el cobro de los tributos deba o pueda pasar a través de dos etapas análogas. En realidad parece exacta, en principio, la tesis sostenida por la Suprema Corte de México, cuando afirma que el cobro de los tributos, que se realiza mediante un acto administrativo dirigido al deudor impositivo, pertenece a la esfera de las atribuciones del Poder Ejecutivo. Y ello es verdad, agregamos, ya sea que el acto administrativo esté fundado en un procedimiento de determinación llegado a conclusión en la etapa *oficiosa*, ya sea que halle su confirmación (es indiferente si previa o posteriormente) en la sentencia eventualmente dictada en la etapa judicial, abierta por la impugnación del contribuyente. Esto mismo se afirma, igualmente, en otra parte de la “exposición de

EL TRIMESTRE ECONOMICO

motivos" (página 11), respecto de las sentencias del Tribunal Fiscal.

Corresponde siempre, pues, al Poder Ejecutivo el cumplimiento de los actos de él emanados (tales son los actos administrativos), como de las sentencias de los órganos jurisdiccionales.

Es, en cambio, una cuestión *distinta* la que se produce cuando el contribuyente, contra el que se ha promovido ejecución, se opone a los actos ejecutivos alegando su ilegalidad (*intrínseca* si ésta se refiere a la validez del título ejecutivo—en el caso representado por el acto administrativo—; *extrínseca*, si se refiere a las *formas* del procedimiento de ejecución); o bien cuando aparece un *tercero* quien afirma haber sufrido lesión por los actos ejecutivos promovidos contra el contribuyente.

En todos estos casos se trata de un *nuevo* litigio, que ha de substanciar en un *nuevo* juicio, aunque incidentalmente se vincule al principio, y nada tenga que ver con este último.

Pues bien, no existe ningún impedimento teórico para que el nuevo litigio *de ejecución* sea resuelto por el *mismo órgano jurisdiccional* que ha resuelto o deba resolver el principal (siempre que la oposición a los actos ejecutivos proceda del contribuyente y no de un tercero). Desde este punto de vista, si bien carezco de la competencia suficiente para resolver una cuestión de puro derecho constitucional mexicano, me parece que no puede existir obstáculo para que el mismo Tribunal Fiscal instituido por la L. J. F. pueda conocer también en los litigios de ejecución, en lugar de la autoridad judicial ordinaria. Hasta puede pare-

cer lógico que una jurisdicción especial, y no la ordinaria, conozca de la impregnación de un acto administrativo, en los casos en que se haga valer un *vicio intrínseco* del procedimiento ejecutivo.

Pero siempre es necesario, desde el punto de vista técnico, distinguir bien, cualquiera sea la solución adoptada, el juicio principal—que representa *la fase jurisdiccional del procedimiento de determinación*—del juicio de ejecución, que *no se funda íntegramente* en el procedimiento de determinación sino únicamente en el acto o título ejecutivo o en las formas aplicadas para realizarlo, esto es, en una bien diversa *causa petendi*.

La cuestión es aún distinta si es un *tercero extraño a la deuda impositiva* quien reacciona contra los actos ejecutivos. Me parece que en este caso los principios generales prohíben sustraer este tercero a las garantías jurisdiccionales normales para obligarlo a someter la controversia a una jurisdicción especial. Porque la posición del tercero es muy distinta de la del contribuyente: este último, aun cuando invoca a su favor un verdadero derecho perfecto, es siempre partícipe de una relación administrativa que la ley puede regular en forma especial, mientras que el tercero, cuando invoca en su favor un derecho perfecto (y *no puede ser de otra manera*, ya que a favor de un tercero no pueden existir más que derechos perfectos violados—por ejemplo, derecho de propiedad—o intereses simples, no tutelables en sede jurisdiccional, *nunca* intereses protegidos), puede legítimamente pretender que el conocimiento de su reclamo no se sustraiga a los propios jueces

EL TRIMESTRE ECONOMICO

naturales en virtud de una relación administrativa a la cual *es extraño ese tercero*.

Pueden formularse análogas consideraciones para el caso de que el juicio corresponda a *repetición de lo indebido*. Como es sabido, en materia financiera la repetición de lo indebido puede ser *relativa* o *absoluta*. Es relativa cuando el pago se ha efectuado bajo reserva o para evitar actos de ejecución, o en virtud de obligación legal. Es absoluta cuando el pago se ha efectuado por error, y no existe ninguna *causa jurídica* que justifique la percepción.⁴

Mientras en el primer caso no hay duda de que quien ha pagado participa de una relación administrativa de carácter financiero, y como tal puede estar sujeto a una jurisdicción especial, en el segundo el actor se encuentra, en realidad, en situación *análoga a la de un tercero* extraño a la deuda impositiva, y también por ello pueden ser válidas las consideraciones expuestas con respecto al tercero oponente en un juicio ejecutivo.

Por estos motivos considero—anticipando el examen de un punto particular de la ley—que el Art. 14 de la L. J. F. se ha excedido, tal vez, al determinar la esfera de competencia del Tribunal Fiscal, extendiéndola también a los terceros extraños a la deuda impositiva (Art. 14, Inc. V, Nos. 3 y 4, e Inc. VI), sin discriminación alguna o, por lo menos, sin conceder explícitamente al tercero un ulterior recurso ante los tribunales ordinarios.

5. Las otras cuestiones generales a las cuales se refiere la exposición de motivos, son especialmente de índole cons-

⁴ Confr. M. PUGLIESE, *Instituciones*, p. 257.

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

titucional. Se tiende, en resumen, a demostrar que la creación de un nuevo órgano jurisdiccional dependiente del poder ejecutivo, no viola la Constitución mexicana al menos en su esencia histórica y consuetudinaria, y mucho menos el principio de la división de los poderes, garantido por la absoluta independencia que las disposiciones de la ley aseguran al nuevo tribunal.

Si bien, repito, no estoy en condiciones de discutir tales cuestiones de derecho público interno mexicano, estimo que las consideraciones de los "motivos" de la L. J. F. hallan parangón en la práctica constitucional de casi todos los países, y especialmente de los países latinos. Tanto en Francia como en Bélgica y en Italia, por ejemplo, existen numerosos órganos jurisdiccionales de la denominada *justicia administrativa* dependientes, como tales, del poder ejecutivo, y cuya constitucionalidad nunca ha sido puesta en duda, y tanto menos su conformidad con el principio de la división de los poderes.

6. Analizadas las premisas fundamentales adpotadas por el legislador mexicano, pasamos a examinar el texto de la ley con el auxilio de las explicaciones contenidas, en ocasiones, en la "exposición de motivos". Me limitaré, naturalmente, a tomar en consideración aquellos artículos que ofrecen particular interés del punto de vista sistemático y científico.

El primer capítulo (Art. 1-12), que establece las normas generales que regulan la actividad del Tribunal Fiscal⁵ y aseguran su independencia y la de los magistra-

⁵ Que en lo sucesivo designaremos con las letras T. F.

EL TRIMESTRE ECONOMICO

dos que lo integran, se presta para algunas consideraciones importantes.

Ante todo una de carácter preliminar: de la lectura de la L. J. F. resulta claramente (ver especialmente Art. 14, Inc. I) que el sistema adoptado es el de llevar directamente los reclamos del contribuyente al T. F., el cual, por lo tanto, constituye la *primera y única* instancia administrativa jurisdiccional.

Un sistema de esta especie puede justificarse parcialmente en los Estados Unidos Mexicanos porque, a semejanza de lo que ocurre en Italia, la decisión emitida por el T. F. puede ser materia de revisión por parte de la autoridad judicial.

Pero si, como puede presumirse, paralelamente al desarrollo de la funciones, de la autoridad y de la independencia efectiva de la jurisdicción administrativa, el control de la autoridad judicial se limitara al simple principio de constitucionalidad y de legitimidad, en tal caso evidentemente la existencia de una instancia *única* de jurisdicción administrativa presentaría graves inconvenientes, que tal vez ya se manifiesten parcialmente.

En efecto, en un territorio muy vasto, la existencia de un solo tribunal de *primera instancia* ubicado en la capital, excluye prácticamente de la tutela jurisdiccional a todos aquellos contribuyentes—y son la mayoría—que no pudieran o no desearan soportar costas judiciales desproporcionadas a sus medios o a la naturaleza de la controversia; o las incomodidades de un largo viaje que con frecuencia será necesario por el principio del contacto

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

directo entre el juez y las partes, que implica habitualmente el interrogatorio del contribuyente. En tal forma los órganos de la administración financiera, experimentando escasamente el control indirecto de la magistratura tributaria, no reciben estímulo alguno por aplicar la ley con diligencias y equidad, especialmente en aquellos casos—me refiero a los contribuyentes de las clases más humildes que sólo pueden recurrir a tribunales próximos y poco costosos—en que más intensamente se siente la necesidad de la justicia tributaria.

Agréguese que, si, en cambio, los contribuyentes de todo el país recurriesen efectivamente y con frecuencia al T. F., éste se encontraría recargado y perturbado en el cumplimiento de sus elevadas funciones, por un enorme cúmulo de litigios de poca importancia, la mayor parte de los cuales se dilucidarían y terminarían en los tribunales de primera instancia, si existieran. Lo cual, en realidad—*last but not least*—podría conducir a una mejor distribución de la competencia: reservando al T. F. sólo los juicios de legitimidad, y asignando en ciertos límites a los tribunales inferiores, y sólo a estos, también juicios de determinación y de valuación, que los tribunales territoriales están en mejores condiciones de resolver, por encontrarse habitualmente próximos al objeto material de la controversia.

Indudablemente la nueva L. J. F., innovando profundamente en el derecho financiero mexicano no podía crear *ex novo* todo un sistema jurisdiccional—aún teniendo en cuenta las condiciones geográficas del país—y realizar saltos peligrosos. Pero es conveniente que en el

EL TRIMESTRE ECONOMICO

curso de la evolución y del perfeccionamiento de las instituciones procesales que se crean, se tenga en cuenta la conveniencia de ampliar los grados de la jurisdicción administrativa por las razones jurídicas y técnicas expuestas.

7. En el capítulo I debe mencionarse aún el Art. 10 que, muy oportunamente, establece expresamente que las lagunas de la L. J. F. deben llenarse mediante las disposiciones del Código de procedimientos civiles.

Debe subrayarse especialmente el contenido del Art. 11. Este artículo adquiere importancia fundamental para el futuro desarrollo del derecho financiero mexicano, en cuanto adopta el principio de la fuerza *obligatoria de la jurisprudencia dictada en el Pleno por el T. F.*, que ya fué adoptado—si bien en forma más atenuada—por el legislador alemán en los § 64 y 66 del *Richsabgabenordnung*.⁶ Principio que se traduce, como se observará, en una “evolución jurisprudencial del derecho positivo” o en una “codificación jurisprudencial”, que presenta peligros eviden-

⁶ Los párrafos citados (texto del 22 de mayo de 1931 y ulteriores modificaciones, en el *Código Fiscal* publicado por O. BUEHELER: *Die gesamten Reichsteuergesetze*, Berlín, 1938), establece lo siguiente:

§ 64. Der Reichsfinanzhof veröffentlicht seine Entscheidungen, sowiet sie grundsätzliche Bedeutung haben. Der Reichsminister der Finanzen bestimmt die Art der Veröffentlichung.

§ 66. Will ein Senat in einer Rechtsfrage von einer nach § 64 veröffentlichten Entscheidung abweichen, so hat er die Rechtsfrage unter Begründung seiner Rechtsauffassung an den grossen Senat zu verweisen. Dies gilt nicht, wenn der Senat von einer eigenen Entscheidung abweichen will oder der Senat, von dessen Entscheidung er abweichen will, der Abweichung zustimmt.

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

tes si el órgano a que se asigna tan elevada misión resulta inferior a su finalidad, por razones técnicas, por carencia de preparación o por falta de independencia.

Pero no comparto—establecida, bien entendido, la exigencia absoluta de la mencionada capacidad del órgano designado—la hostilidad que algunos estudiosos alemanes han demostrado contra los § 64 y 66 del *Reichsgabenerdnug*, y no creo que el legislador mexicano, teniendo en cuenta la buena experiencia del *Reichsfinanzhof* germánico que ha desmentido las previsiones pesimistas de sus críticos, haya hecho mal en experimentar—si no me equivoco, legislativamente por primera vez en un país latino—el sistema de la “evolución jurisprudencial del derecho”.

A mi juicio, tal experimento puede tener mayor éxito en el campo del derecho financiero que en el del derecho privado. El derecho financiero, y el tributario en especial, tiene por objeto relaciones de índole y contenido preferentemente económicos, sometidos a una incesante evolución y transformación, mucho más que las relaciones reguladas por el derecho común (a excepción, tal vez, del derecho comercial). Baste recordar el ejemplo de todos los delicados problemas de índole jurídico-financiera suscitados por las devaluaciones monetarias y por las leyes que regulan el comercio exterior de las mercaderías y de las monedas. Se comprende, por tanto, como más imperiosa la exigencia de una constante vinculación entre la ley escrita y la realidad concreta de los fenómenos a los cuales se aplica, a los “hechos de la vida” (*Tatbestanden*) de los que derivan las obligaciones tributarias. Y como la

ley, por razones políticas y técnicas, no puede—y no debe—ser continuamente modificada, la “interpretación evolutiva jurisprudencial” puede prestar grandes servicios, cuando no exceda los puntos que la prudencia, la lógica jurídica y *la misma ley* obligan a respetar.

El Art. 11 de la L. J. F. se interna en esta ruta con mayor decisión que el *Reichsabgabenordnung* germánico, estableciendo en forma más clara y explícita la fuerza obligatoria de la jurisprudencia del tribunal pleno, admitiendo el recurso de la parte perjudicada ante el tribunal pleno en caso de inobservancia a tal norma, y hasta un recurso de los mismos magistrados y de la autoridad administrativa (Art. 13, Inc. VI) en caso de decisiones contradictorias emanadas de las diversas Salas del T. F. Materia sobre la que puede observarse incidentalmente que la disposición en cuestión, mientras resulta de dudosa utilidad práctica y política, crea un típico *recurso en el interés público*—en cuanto promovido por personas y órganos que carecen de un “interés” procesal en sentido técnico—de sistematización muy difícil en el cuadro de la doctrina procesal moderna, tanto más cuanto que el Art. 13, Inc. VI no determina si la decisión así provocada por parte del Pleno del T. F. influye o nó sobre la anterior resolución no conforme con esta última (esto es, sobre aquella de las *dos* decisiones *contradictorias*, que *no* se confirme). Lo que pareciere tenerse que excluir en absoluto, por vedar todos los principios generales del derecho procesal que un *tercero* extraño al litigio pueda provocar no sólo una decisión *abstracta* definitiva, sino también la reforma concreta de una cosa juzgada, cuando contra ella no han re-

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

currido las partes interesadas (porque de querer recurrir, se hubiesen valido del recurso previsto en el Art. 11).

Sea como fuere, el experimento, mexicano, que se agrega al alemán, presenta el mayor interés y su éxito dependerá de la prudencia política y jurídica con que se aplique el Art. 11: corresponde impedir, por una parte, que la "evolución jurisprudencial del derecho" termine por predominar por sobre la autoridad que en los Estados modernos, por obvias razones, debe tener la ley escrita; por otra, que un excesivo espíritu conservador del mismo T. F. (con el adjetivo "conservador" pretendo aludir al conservadorismo jurídico, no al político que nada tiene que ver), termine por provocar, como frecuentemente ocurre en los Estados Unidos del Norte, la cristalización, e impida la evolución del derecho financiero, mediante la imposición uniforme de una jurisprudencia que no responda a las exigencias históricas y económicas de la sociedad en que el derecho se realiza.

8. El capítulo II de la L. J. F. está dedicado a las normas sobre competencia.

Entre estas se destacan, por su importancia fundamental, las contenidas en el Art. 14. Resulta de este artículo la gran amplitud de la competencia por materia (la competencia territorial y según el monto es ilimitada, tratándose de un tribunal único y de instancia única para toda la República) atribuída al T. F.

En efecto, el T. F. está investido del carácter de juez de legitimidad en las siguientes materias:

a) recursos contra los actos fiscales administrativos

EL TRIMESTRE ECONOMICO

de determinación y liquidación referentes a tributos de cualquier naturaleza;

- b) recursos contra las sanciones penales aplicadas por infracciones a las leyes fiscales;
- c) recursos contra las resoluciones del Poder Ejecutivo referentes a responsabilidades administrativas en materia fiscal;
- d) recursos en general, en materia fiscal, contra cualquier decisión de la administración que no esté sujeta a reclamo administrativo, que haya causado un perjuicio al recurrente;
- e) recursos contra los actos de ejecución coactiva, interpuestos tanto por el contribuyente (por inexistencia del crédito, o por ser éste inferior, o por ilegalidad formal del procedimiento coactivo), como por los terceros que reivindiquen la propiedad de bienes que han sido objeto de ejecución o la prioridad de su privilegio con respecto al del fisco;
- f) recursos por repetición de lo indebido;
- g) recursos de la Secretaría de Hacienda contra una decisión administrativa favorable a un contribuyente.

En principio nada puede objetarse—salvo lo expuesto (§ 4) con motivo de las reivindicaciones de terceros y de las repeticiones de lo indebido—a que una jurisdicción especial administrativa tenga la más amplia esfera de competencia en la materia que la ley le ha conferido. Es de aprobar, igualmente, esta tendencia, ya que la doctrina y la práctica sólo pueden beneficiarse con la unidad de

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

directivas jurisprudenciales impresa a toda la materia tributaria, unidad tanto más necesaria cuanto que, como en el caso del T. F., el legislador ha atribuido a la magistratura administrativa una función jurisprudencial de fundamental importancia. Se puede aún pensar que la práctica aconseje asignar distinta competencia—de orden técnico si no funcional—a las diversas Salas del T. F. (ej.: juicios ordinarios, ejecutivos, penales, etc.), por las ventajas prácticas y técnicas que de ello derivarían y para evitar, dentro de lo posible, decisiones contradictorias entre las diversas Salas.

Estimo, además, que las expresiones jurídicas empleadas en el inciso v con motivo de la oposición a los actos de ejecución, podrían perfeccionarse. Se habla, en efecto, de discusiones sobre el “crédito” fiscal, con evidente impropiedad terminológica, donde debería aludirse a *impugnación del título ejecutivo fiscal* como demuestra con claridad el texto del Art. 15 que dispone, con toda propiedad, que en los litigios de carácter ejecutivo no puede discutirse la *existencia* del crédito fiscal. Así, el motivo del recurso previsto en el inciso v, N° 2, (“que el monto del crédito es inferior al exigido”), podría expresarse más racionalmente en el sentido de que “el título ejecutivo fiscal haya sido parcialmente satisfecho”, que es una cosa muy distinta y que no ofrece contradicción con lo dispuesto en el Art. 15.

Una consideración merece, finalmente, el recurso de la Secretaría de Hacienda previsto en el Inc. VIII del Art. 14, cuyos lineamientos aparecen poco claros desde el punto de vista de la teoría general del derecho administrativo.

EL TRIMESTRE ECONOMICO

En efecto, es principio aceptado e indiscutido que la autoridad administrativa (y no hay duda que tal sea la Secretaría de Hacienda, que constituye la suprema autoridad administrativa tributaria) puede en todo momento *revocar y modificar* sus propios actos posteriormente refutados ilegítimos o perjudiciales, quedando firmes los efectos ya producidos a favor de los destinatarios de tales actos o con respecto a terceros (en este sentido ver, por lo demás, la disposición de la misma L. J. F., Art. 17, Inc. III). A este respecto, también la “exposición de motivos” acepta justamente el principio (p. 16) de que en materia administrativa el error no puede predominar sobre el interés público.⁷

Después de esto, no es posible comprender claramente qué fundamento teórico y qué fin práctico pueda tener un recurso de la Secretaría de Hacienda contra *una decisión administrativa* (es decir, contra un *acto* administrativo y no contra una sentencia que, por lo demás, sólo el mismo T. F. podía haber dictado), cuando la Secretaría de Hacienda tendría abierto el camino sencillo y cómodo de la emisión de un nuevo acto revocatorio o modificatorio—eventualmente impuesto a la autoridad administrativa inferior—salvo, naturalmente, el derecho del contribuyente o del tercero lesionado de recurrir contra tal nuevo acto al T. F., conforme al Art. 14, Inc. IV. A menos que el recurso de que nos ocupamos responda a exigencias particulares del derecho público mexicano que no estamos en condiciones de apreciar.

⁷ Este principio tiene, en el derecho tributario, otras consecuencias dignas de nota. Confr. M. PUGLIESE: *Instituciones*, p. 185.

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

Digno de nota y muy oportuno, el Art. 16 del capítulo II de la L. J. F., que asigna al silencio de la autoridad administrativa el carácter de resolución negativa luego de transcurrido el término de noventa días, u otro señalado por la ley. El principio establecido por este artículo es el aceptado sin discusión por todas las legislaciones administrativas de tipo latino (así, por ejemplo, por la francesa, belga, italiana, argentina).^{7-bis}.

También es digno de nota y de aprobación el Art. 17, ya que el procedimiento de *admisibilidad* de los recursos previsto en el inciso I (con la correspondiente garantía de reclamo, Art. 18), elimina los recursos con irregularidad de forma sin obligar al T. F. a pronunciar sentencias inútiles y a los recurrentes a soportar los gastos de juicios innecesarios. También el procedimiento *incidental* (inciso II y III del mismo artículo) está organizado en forma sencilla y práctica.

9. El capítulo III ("de las excusas e impedimentos") no ofrece ocasión para consideraciones especiales.

De fundamental importancia es, en cambio, el capítulo IV, dividido en siete secciones, que trata del procedimiento.

Comenzando nuestro rápido examen por la sección I, hallamos digno de consideración el Art. 22, referente a la relación procesal. Se consideran *partes* en el procedimiento que se desarrolla ante el T. F.: 1) el actor; 2) el de-

^{7-bis}. Art. 7 del Código de lo Contencioso-administrativo de la provincia de Buenos Aires.

EL TRIMESTRE ECONOMICO

mandado; 3) el tercero interesado en la confirmación del acto administrativo; 4) La Secretaría de Hacienda, a los que puede agregarse el tercero interviniente *ad adjuvandum*, interesado en la anulación. Especifica después el inciso I del mismo artículo que tiene el carácter de *actor* y *demandado*: a) la autoridad fiscal que ha emitido el acto o tramitado el procedimiento que se impugne; b) el particular que derive *un interés patrimonial directo* del acto o procedimiento cuya nulidad se solicite.

Considero que pueden formularse dos consideraciones principales sobre este artículo que, en conjunto, resulta muy claro y técnicamente está bien redactado.

En primer lugar una consideración sobre la intervención del *tercero* por vía de *oposición* (inciso III del Art. 22) o de *adhesión* (inciso IV, segunda parte, del mismo artículo). La organización de esta intervención tiene fundamental importancia práctica y técnica en el derecho tributario, en cuyo campo los casos de escisión entre débito y responsabilidad, de obligaciones de garantía que inciden sobre los terceros, de privilegios, de solidaridad subjetiva y objetiva son muy frecuentes.⁸ Ahora bien, mientras con mucha oportunidad la L. J. F. no ha admitido la institución de la oposición del tercero, que mal se adapta al procedimiento tributario⁹ y estaría en pugna con el principio de la *concentración* del procedimiento mismo adoptado por el legislador mexicano, no parece, en cam-

⁸ Confr. M. PUGLIESE: *Instituciones*, cit., parte II, sec. II.

⁹ Confr. M. PUGLIESE: *Instituciones*, cit. p. 218.

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

bio, haber asegurado al tercero suficientes garantías respecto al procedimiento ordinario sometido al tribunal, sea por faltar la institución de la *intervención de oficio*, más que oportuna, indispensable, en muchos casos, en un procedimiento dominado por el principio *oficioso*; sea porque la ley no obliga a la administración o a las partes a exigir alguna *notificación a los terceros interesados* (o que de los actos resulten tales), aun cuando estos no intervengan *voluntariamente* en el procedimiento. Es natural que sin tal notificación, los terceros podrían ignorar completamente la *existencia misma* del procedimiento de donde derive el perjuicio para sus intereses (confrontar la sec. II del mismo capítulo IV de la L. J. F.)

En segundo lugar una consideración sobre la posición especial asegurada a la administración pública en el procedimiento, la que viene a ser parte *dos veces*: primeramente como autoridad fiscal que ha dictado el acto o realizado el procedimiento impugnado (Art. 22, Inc. II, ap. a); bajo el aspecto de Secretaría de Hacienda, una segunda vez (Art. 22, Inc. IV). Esto resulta no solamente inútil, y por lo tanto excesivo sino también peligroso. Peligroso desde el punto de vista jurídico porque afecta el principio—base de toda *jurisdicción*—de la *paridad* de las partes ante el juez; peligroso desde el punto de vista práctico, político y técnico, porque la presencia de *dos* partes que, *por definición*, deben defender *el mismo* interés público, es superflua si la línea de defensa es única o idéntica (a este respecto, hubiera sido oportuna una reglamentación del patrocinio y de la defensa de la administración financiera), y puede producir inconvenientes muy graves, aún

en perjuicio del interés y de la dignidad de la administración pública si la línea de defensa es divergente.¹⁰

Por lo demás, debe aprobarse íntegramente y sin reservas el perfil general que la L. J. F. ha impreso al ordenamiento del procedimiento tributario: los principios de oralidad, del contacto directo entre juez y partes, de la identidad física de los jueces durante el procedimiento, de la inapelabilidad de los autos interlocutorios, de la concentración del procedimiento (p. 19 de la "exposición de motivos"), son principios cuya aplicación no sólo armoniza con la doctrina más reciente del derecho procesal común, sino que es indiscutiblemente indispensable en un procedimiento de carácter oficioso como el tributario, sometido a particulares exigencias de celeridad, simplicidad, economía.

10. La sección II del capítulo IV (notificaciones y términos) no da ocasión para ninguna consideración particular (excepto lo dicho sobre notificaciones a los terceros extraños al juicio).

El Art. 31 organiza oportunamente el incidente sobre nulidad de las notificaciones (trátase, como resulta claramente de la ley, de nulidad relativa invocable sólo por las

¹⁰ De muchos años atrás, en el ordenamiento del procedimiento tributario italiano se lamenta la existencia de una disposición análoga que permite a un representante directo del Ministerio de Finanzas asistir—aun cuando sin voto deliberativo—a las resoluciones de los tribunales administrativos tributarios, perjudicando así la situación de paridad de las partes. Esta disposición italiana por una parte es más grave que la de la L. J. F. (en cuanto admite la presencia de un representante del poder ejecutivo en la deliberación), por otra es menos grave (porque la administración es parte una sola vez en el juicio).

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

partes), disponiendo que esta debe invocarse con anterioridad a la sentencia definitiva. Es obvio que el incidente sobre nulidad de la notificación de esta última, deberá deducirse, en cambio, como oposición a los actos de ejecución, en ocasión de ejecutarse la sentencia cuya notificación se reputa viciada de nulidad.

11. La sección III del capítulo IV se ocupa de la proposición de la instancia y de la prueba, frases lógicamente conexas, teniendo en cuenta la obligación impuesta al actor de ofrecer inmediatamente al juez las pruebas de que disponga o cuya disposición pretenda asegurarse, en favor de sus pretensiones.

Establece, en efecto, el Art. 34 que la demanda—de notificación de la resolución impugnada—debe contener, fuera de las indicaciones de estilo: a) los *hechos* y los *principios de derecho* en que se funda el reclamo; b) las *pruebas* que el actor se propone ofrecer; c) los *documentos* que demuestren la legitimidad de la acción (“*legitimatio ad procesum*”). Todo bajo el control técnico del magistrado (Art. 36).

Esta sección, como luego se verá, está relacionada con la relativa a la audiencia y al fallo (Sec. VIII), como es natural, en virtud de los principios de oralidad y de concentración del procedimiento, adoptados por la L. J. F.

Nada puede objetarse a la lógica de este mecanismo técnico-procesal, una vez aceptados los principios de que deriva.

12. La misma observación puede repetirse acerca de la sección IV del mismo capítulo IV, que está dedicada

a la etapa preliminar del procedimiento y en particular a la contestación de la demanda. Es también digna de nota a este respecto, la uniformidad, bajo ciertos aspectos verdaderamente curiosa (confróntense, por ejemplo, la L. J. F. con el posterior proyecto del nuevo código italiano de derecho procesal), que la moderna ciencia procesal ha conseguido imprimir a los diversos ordenamientos positivos creados o reformados en época reciente.

Una observación particular merece, por lo demás, el Art. 37, tercera parte, que establece una presunción de veracidad a favor del actor y a cargo del demandado, en el caso de que este último no refute en el término legal los hechos invocados en el recurso interpuesto.

Considero que aquí se ha desvirtuado algo, en pro de la lógica del sistema procesal elegido—y la observación podría repetirse con respecto a cualquier otro punto secundario—el tecnicismo del procedimiento *tributario*. En este procedimiento—por lo menos en la inmensa mayoría de los casos—el actor es el contribuyente y el demandado es la administración del Estado. El contenido de la demanda del actor es muy diferente del habitual en el procedimiento civil: el contribuyente no adelanta una pretensión *positiva* sino una pretensión *negativa*, que se resume en la pretendida ilegalidad de un acto administrativo tributario, o de un procedimiento, que el fisco pretende realizar o ha realizado. Y tal ilegalidad puede estar acompañada por *hechos* (puesto que si el recurso no se funda en *hechos*, sino en consideraciones de derecho, no surgiría el problema de la prueba) que pertenecen *exclusivamente* a la esfera de actividad y de disponibilidad del contribu-

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

yente, y de ninguna manera a la de la administración financiera.

En forma muy distinta ocurren las cosas en un juicio civil, donde el litigio nace normalmente y de una relación jurídica (ej. contrato) o de una relación de hecho (ej. delito, cuasi-delito) *desarrolladas entre las partes litigantes*. En este caso se justifica una disposición análoga a la del Art. 37 de la L. J. F. (y aún podría sostenerse que el vínculo de tales presunciones está en pugna con el principio de la libre convicción del juez que debería dominar en un procedimiento de tipo "oficioso"), pero no se justifica igualmente en el caso del procedimiento tributario. En éste, además, se imponen otras dos consideraciones esenciales, de derecho una y de hecho la otra: en primer lugar si, como ocurre en la mayoría de los casos, la impugnación del actor tiene por objeto un acto administrativo, este último tiene a su favor una *presunción de legitimidad* (que la L. J. F. declara explícitamente adoptar, ver "exposición de motivos", p. 19), que no se comprende como, hipotéticamente, puede quedar destruída parcial o totalmente por *otra presunción*, más débil y de distinto carácter, derivada del simple silencio de la administración; en segundo lugar la administración demandada está representada por un funcionario que nunca osará asumir la responsabilidad, con su silencio, de reconocer como verdaderas las alegaciones del actor, aún admitiendo que el ordenamiento administrativo le conceda tal facultad de disposición (que tendría evidente carácter *restrictivo* como, por ej., la facultad de renunciar a una prescripción operada a favor del Estado), y que él sepa por propio cono-

EL TRIMESTRE ECONOMICO

cimiento que los hechos invocados por el contribuyente son exactos.

Es probable que tal disposición nunca pueda aplicarse en la realidad, dado que la administración adquirirá la prudente costumbre de refutar en block todos los hechos invocados por el actor. Pero si tuviese que aplicarse daría lugar a notables dificultades jurídicas y a graves inconvenientes prácticos.

13. La sección v del capítulo iv presenta especialmente un interés técnico para quien conozca las molestias e injusticias a que dá lugar el sistema de tutela de los intereses fiscales aplicado en Italia bajo el nombre de *solve et repete*. La jurisprudencia más reciente de la Corte de Casación italiana hasta ha llegado a sostener la caducidad del recurso presentado por el contribuyente (que, en el noventa y nueve por ciento de los casos, implica la pérdida definitiva del derecho de accionar), cuando este haya abonado el impuesto cuestionado antes de la resolución del litigio, pero no antes de la contestación de la demanda.

Ahora bien, el ordenamiento adoptado por la L. J. F. demuestra que puede asegurarse la legítima tutela de los intereses de la administración financiera contra los manejos de los contribuyentes maliciosos o insolventes—tutela cuya necesidad estamos lejos de desconocer, como lo demuestran las observaciones recientemente expuestas en el párrafo precedente—con el auxilio de un sistema moderado y equitativo de normas cauto-preventivas, cuya aplicación está acertadamente deferida al espíritu de justicia del mismo magistrado encargado de juzgar, el cual, por el conocimiento de las circunstancias de la causa y por

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

la práctica profesional, está en condiciones de reconocer y reprimir severamente los casos de evidente mala fe.

14. Poca importancia ofrece la sección VI del capítulo IV que establece las hipótesis en las cuales se debe o se puede proceder a la acumulación de juicios, y las normas aplicables a ese supuesto.

Se destaca, en cambio, por su contenido, la sección VII, que reglamenta la fase decisoria del procedimiento: audiencia y sentencia.

Como se ha observado, en un juicio dominado por los principios de oralidad y de concentración (principios estos claramente reiterados en el Art. 50, si no fuera suficiente el espíritu que anima toda la L. J. F.), el problema de la audiencia se confunde con el delicadísimo, y desde muchos puntos de vista decisivo, de la *prueba*.

La L. J. F. lo resuelve estableciendo:

- a) el principio de la más amplia discrecionalidad del magistrado tributario en materia de prueba, dependiente, a su vez, del principio de la oficiosidad del procedimiento (Art. 50);
- b) el principio de la presunción de legitimidad que ampara a todo acto administrativo financiero, del cual deriva la ulterior consecuencia de que, en los casos normales, la carga de la prueba incumbe al contribuyente-actor;
- c) la administración de los denominados "hechos notorios", como fuente de prueba (Art. 55, Inc. III);
- d) la admisibilidad de todo medio de prueba, con pres-

EL TRIMESTRE ECONOMICO

- cindencia de la confesión de la administración financiera (Art. 52);
- e) la oralidad del interrogatorio de los testigos (Art. 54, Inc. V);
 - f) el desarrollo de la prueba—como de toda otra cuestión incidental—en la misma audiencia en que debe tratarse y resolverse el litigio.

Este sistema probatorio, aun cuando no creo que en un fallo habitualmente de legitimidad como el del T. F. pueda hallar frecuente campo de aplicación, aparece lógico en su conjunto, racional y adecuado a las directivas más modernas de la doctrina procesal en general y tributaria en especial. Es particularmente de aprobarse la abolición explícita de la confesión de la administración pública (y con mayor razón del juramento) como medio de prueba,¹¹ que termina con viejas discusiones que aún se producen en otros países, subsistiendo, bien entendido, la facultad del juez de apreciar según su prudente arbitrio los informes y las declaraciones efectuadas por la administración antes o durante el juicio. Excelente, también, la disposición del Art. 55, Inc. II que exige una amplia y cauta motivación de la sentencia cuando el T. F. se vale de la facultad de libre apreciación del material probatorio en contra de las normas generales de derecho común.

Aún puede formularse alguna observación crítica de detalle, no tanto por lo que la L. J. F. dispone sino por lo

¹¹ Sobre este argumento ver M. PUGLIESE: *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 104ss.

que no establece, en relación a ciertas *exigencias propias del procedimiento tributario* que imperfecta e irracionalmente—y con gran trabajo de exégesis interpretativa—pueden satisfacerse mediante el recurso analógico, por las normas de derecho procesal común.

Ante todo, admitida implícitamente entre los medios de prueba la *confesión del contribuyente*—*exclusio unius, inclusio alterius*—quedaba por resolverse cuestión del valor confesorio (extrajudicial) de las declaraciones efectuadas por el propio contribuyente al fisco en la etapa oficiosa de la determinación en base a la obligación establecida por la ley, cuestión sobre la cual existen, como es sabido, graves desacuerdos doctrinarios.¹²

En segundo lugar también aparecen un tanto escuetas las disposiciones referentes a la *prueba de testigos*. El principio del desarrollo de la prueba sobre la base de un interrogatorio no escrito (Art. 54, Inc. I), necesariamente implica la facultad de llamar nuevamente los testigos ya oídos, por evidentes razones de justicia, porque de esta manera sería demasiado grande la ventaja para la parte que presenta al final los suyos. Una disposición explícita en este sentido hubiera sido oportuna, aún prescindiendo de los graves inconvenientes que derivan de tal disposición que, en mi opinión, hacen más ventajoso el viejo sistema del análisis de testigos en base a interrogatorios escritos, precedentemente sometidos a las partes y aprobados por el juez.

¹² Confr. M. PUGLIESE, *La prova*, cit., p. 94ss.; G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1938, II, 161-62; G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Roma, 1938, p. 287; E. VANONI: *La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità*, en "Rivista di dir. finanz. e scienza delle finanze", 1937, I, 253.

EL TRIMESTRE ECONOMICO

Pero hubiera sido especialmente útil aprovechar esta ocasión para reglamentar la posición de los funcionarios públicos como testigos en un litigio en el cual sea parte *la misma administración pública*, y para establecer los límites del *secreto profesional*, de los bancos, notarios y abogados respecto a la obligación de declarar ante el T. F., disposiciones todas que, evidentemente, no pueden emanar de un reglamento, y que si hubiesen sido establecidas por la ley probablemente habrían evitado futuras controversias delicadas.

Aun más, desde el momento que la L. J. F. admite un recurso de la Secretaría de Hacienda para impugnar una decisión administrativa favorable a un particular (Art. 14, Inc. VII), y es claro que en este caso la administración pública no es demandada sino *actora*, habría sido necesario establecer claramente que en este supuesto particular, la carga de la prueba corresponde íntegramente a la administración que impugna, en resumen, un acto propio. Y ello mayormente si se considera el extenso término de cinco años durante el cual puede formularse la impugnación.

También en materia de *prueba documental* el procedimiento tributario presenta exigencias peculiares, para cuya satisfacción no basta la remisión implícita a las normas de derecho común, establecida en el Art. 52 de la L. J. F. ¿Qué valor probatorio *contra* el comerciante, debe atribuirse en materia tributaria a los libros de comercio? ¿Cuál al balance de las sociedades anónimas, base esencial para gravar las utilidades de estas últimas? ¿Contiene el balance una presunción de veracidad que invierte la carga de la prueba, o es solamente una confesión de la sociedad,

revocable o irrevocable, impugnabile por parte del fisco, o es un simple documento?¹³ ¿Qué valor probatorio pueden adquirir *contra* el fisco, los documentos públicos o judiciales constituídos sin intervención de este último (por ej.: una sentencia)?

En mi opinión, para que una ley procesal tributaria agotara verdaderamente la materia, debería resolver todas estas cuestiones (y otras más), aún a riesgo de invadir parcialmente—y no creo que en ello exista gran perjuicio—el terreno del derecho sustancial. En realidad, una vez excluído que el derecho común pueda colmar estas lagunas, no basta aludir a la “libre apreciación del juez” para eludir las mencionadas dificultades. El juez puede apreciar los hechos, las pruebas y los documentos en los límites de las normas jurídicas positivas, pero no *crear normas jurídicas* dentro de las cuales él, *precisamente*, está obligado a contener la propia facultad de libre apreciación. Es claro, para volver a uno de los ejemplos expuestos precedentemente, que el juez puede calificar según su “prudente arbitrio” el valor probatorio de los documentos especiales, como la declaración extrajudicial de rédito del contribuyente, o como el balance de una sociedad anónima, solamente si la ley le otorga expresamente esta facultad, porque en otro caso el juez se transforma en creador *inmediato* del derecho, su “prudente arbi-

¹³ Para poder apreciar la importancia que asume el balance de las sociedades de responsabilidad limitada en el moderno derecho tributario material y formal, bastará recordar la obra fundamental, que ha alcanzado su tercera edición, de O. BÜEHLER: *Bilanz und Steuer*, 3 Aufl., Berlín, 1937.

trio" en arbitrio puro y simple que puede producir las más graves confusiones e incongruencias no sólo en la jurisprudencia, sino en el conjunto del ordenamiento jurídico de un país. También en esta materia, en resumen, se trata—como siempre—de limitaciones y de *sensibilidad jurídica* de tales limitaciones, en la aplicación de un principio justo en sí mismo.

El Art. 56 enumera las causas de *anulación* (y, por tanto no de nulidad) de un acto o de un procedimiento administrativo. Merece notarse que entre esas causas el "desvío de poder" sólo es admitido en materia penal, lo que tal vez puede considerarse inútilmente restrictivo para quien no sepa—y tal es mi caso—si a favor de la solución adoptada no militan por casualidad (como parecería desprenderse de la "exposición de motivos", p. 14) tradiciones históricas o exigencias peculiares del derecho público mexicano. Además, se comprende mal la colocación sistemática de este artículo que pudo haber hallado una colocación más lógica en el capítulo II de la ley.

El Art. 57 establece con propiedad que las sentencias del T. F. deben contener una clara motivación y tienen fuerza de cosa juzgada, si bien en sentido relativo—como explica la "exposición de motivos" p. 21—dado que el contribuyente vencido puede valerse del juicio de "amparo".

Finalmente, el Art. 58 atribuye al T. F. la obligación de indicar concretamente, en las sentencias que declaren la nulidad de un acto o de un procedimiento administrativo, en qué sentido deberá proceder la administración financiera para subrogar el acto o el procedimiento anulado.

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

Se resuelve así, en sentido positivo, una cuestión que, como se sabe, ha sido muy debatida en el campo del derecho público. En efecto, una corriente de la doctrina, y en particular, como es lógico, la misma administración activa, sostiene que si es cierto que el principio de la división de los poderes no puede invocarse en este caso, ya que un tribunal administrativo pertenece también al poder ejecutivo, es verdad, sin embargo, que un órgano jurisdiccional se distingue, aún dentro del poder ejecutivo, de la administración activa en el sentido jurídico y técnico, como lo demuestra el hecho mismo de la forma especial de designación de los magistrados, distinto del de los otros funcionarios, de sus garantías de inamovilidad, de independencia, etc., y como especialmente lo demuestra el hecho de que un tribunal administrativo en el curso de su actividad desarrolla procedimientos técnicos—que culminan en una sentencia y no en un acto administrativo—absolutamente distintos de los emanados de otros órganos administrativos. Por tanto, admitir que un órgano extraño al sistema jerárquico de la administración activa pueda impartir órdenes a esta última, prescindiendo de los elementos de apreciación de la oportunidad política y técnica de que sólo ella dispone, puede ofrecer peligros e inconvenientes sustanciales análogos a los que determinan la aplicación en todos los Estados civilizados—en límites muy elásticos—del principio de la división de los poderes.

Por mi parte, y por razones que no es el momento de exponer, considero que el legislador mexicano ha procedido bien al asegurar una tutela eficaz y rápida del interés lesionado—una vez reconocido tal—mediante la dis-

posición del Art. 58, que malgrado los inconvenientes inevitables a que tal vez pueda dar lugar, presenta la destacada ventaja de suprimir toda incertidumbre con respecto a la ruta que la administración financiera está obligada a seguir para reparar el acto o el procedimiento ilegítimo, impidiendo en tal forma la repetición de actos o procedimientos viciados que, con frecuencia, multiplica y eterniza los litigios.

La L. J. F. presenta, sin embargo, una laguna: habiéndose adoptado el principio de que el T. F. señala a la administración activa en qué sentido ésta debe reparar el acto o procedimiento anulado, habría sido necesario—para no tener que recurrir a una fatigosa aplicación de normas generales o analógicas—establecer en qué término la administración está obligada a realizarlo (la suspensión de procedimiento administrativo a que alude el Art. 58 no representa la norma) y qué remedio existe en el caso de que esta rehuse adaptarse a lo dispuesto en la sentencia. Esto habría favorecido la integridad y la perfección técnica de la ley.

15. Muy importante es la facultad de reglamentación otorgada al mismo T. F. ("exposición de motivos" p. 21-22) que deberá mantenerse, naturalmente, dentro de las limitaciones de las normas positivas contenidas en la misma L. J. F. Esta facultad se agrega a aquella de dictar jurisprudencia obligatoria, y ambas atribuciones conjuntamente confieren al nuevo órgano jurisprudencial tal plenitud y amplitud de poderes autónomos, tan decisiva influencia en las directivas jurídicas y técnicas que serán

LA LEY MEXICANA DE JUSTICIA FISCAL

aplicadas por la administración, sobre el *hábito* tributario de los ciudadanos, que hará del T. F. el órgano propulsor y responsable de la evolución y del progreso de derecho financiero en los Estados Unidos Mexicanos.

Indudablemente en la exégesis de la ley es más lógico—y también más útil para su perfeccionamiento—destacar las notas críticas que su formulación sugiere, antes que sus motivos de aprobación.

Por lo tanto forzoso es afirmar, al terminar este examen crítico, que en conjunto la L. J. F. mexicana representa indudablemente, por los correctos principios doctrinarios en que se ha inspirado, por el sentido orgánico y moderno de su sistema, uno de los mejores textos legislativos aparecidos en los últimos veinte años en materia financiera. Las objeciones de principio y de detalle expuestas en las páginas precedentes pueden sugerir—si no es gran presunción la mía—ciertos perfeccionamientos, aún visibles, de la ley, pero dejan intacta su estructura fundamental.

Corresponde ahora a los magistrados, a los funcionarios y a los jurisconsultos llamados a aplicarla, saber utilizar con sabiduría este instrumento legislativo, para extraer de él todos los beneficios que puede dar, ya que las leyes, por buenas que sean, no valen sino por la forma en que son aplicadas.