

Seguridad jurídica ante la cancelación de créditos fiscales

*Juan Manuel Terán Contreras**

En este artículo se argumenta que la cancelación de créditos fiscales involucrados en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no configura por sí misma causal de sobreseimiento del juicio en cualquier situación, puesto que dicha cancelación no afecta la resolución determinante del crédito, por lo que es necesario que dicho Tribunal defina en cada caso la situación de la resolución o acto impugnados en el juicio, sin perjuicio de la economía procesal que amerita la cancelación de los referidos créditos.

In this article is argued that the cancellation of tax credits involved in the proceeding of invalidity with regard to the Federal Tribunal of Tax and Administrative Justice (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), are not a ground of dismissal in the proceeding under any situation, since the dismissal does not affect the determinative resolution of credit, whereby, is necessary that the Tribunal define in each case the situation of the resolution or the contested acts in the proceeding, without affect the procedural economy that implies the credits cancellation.

Sumario: La cancelación de créditos fiscales. / Crédito fiscal y resolución determinante. / Tratamiento de la cancelación en el juicio de nulidad. / Impugnación del procedimiento administrativo de ejecución y de la resolución del recurso de revocación. / Conciliación de la economía procesal con la seguridad jurídica. / Cierre de instrucción y economía procesal. / Dilema entre solución práctica y rigor jurídico. / Conclusiones.

La cancelación de créditos fiscales

Para el deudor ante el Fisco Federal en épocas de magra liquidez -y la época actual parece serlo así- no puede haber noticia financiera más grata que el anuncio de que su deuda ha sido cancelada. Súbitamente, ya no debo lo que se me estaba cobrando por el Servicio de Administración Tributaria. La noticia puede llevar hasta el éxtasis al afortunado si las gestiones de cobro habían llegado a la fase del procedimiento administrativo de ejecución y ya el Fisco hasta bienes de su propiedad le había embargado. Esa cancelación de créditos fiscales no es cuento de hadas. Es un hecho que se multiplica por economía gubernamental federal cuando resulta incosteable administrar

la cobranza de créditos fiscales cuyo importe es inferior al costo administrativo de hacerlos efectivos. En aplicación pura de los seculares principios tributarios smithsonianos.¹

Desde 1999 así lo prevé la anual Ley de Ingresos de la Federación. Durante 2001 el respectivo precepto es el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2001, que dispone en términos inequívocos:

Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 31 de diciembre de 2000 hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago.

* Profesor-investigador de la Universidad Autónoma Metropolitana; adscrito al Departamento de Derecho de la Unidad Azcapotzalco.

1. Smith Adain, *Riqueza de las Naciones*, Vol. II, Libros IV y VI, Publicaciones Cruz O., S. A., México, D. F., pp. 408-411.

Un facultamiento similar se ha legislado en sendas leyes de la Federación desde 1999, y seguramente no son pocos los créditos que se han cancelado al amparo de los respectivos proyectos.

El aspecto que aquí me interesa explorar acerca de las cancelaciones de créditos fiscales se refiere al adecuado tratamiento jurídico que ameritan en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (hasta diciembre de 2000 denominado Tribunal Fiscal de la Federación).

Cuando se promueve demanda de nulidad contra resoluciones administrativas de las autoridades fiscales que a su vez involucran créditos que eventualmente son cancelados con fundamento en el precepto transcrito de la Ley de Ingresos, con motivo de dicha cancelación se plantea por las autoridades hacendarías demandadas que debe sobreseerse el juicio en virtud de que la contienda involucra un crédito fiscal que ha sido cancelado en ejercicio de las facultades que confiere a la SHCP el Artículo 14 de la Ley de Ingresos.

Ante el planteamiento de sobreseer el juicio por el motivo indicado, surge la pregunta sobre la procedencia de tal sobreseimiento.

(Crédito fiscal y resolución determinante)

La cuestión no es simple porque la cancelación a secas de un crédito fiscal por sí misma no afecta la situación jurídica de la resolución o acto administrativo que da origen al crédito, o que es consecuencia del propio crédito. El crédito fiscal que deja de existir merced al acto de la cancelación es el derecho del Fisco a percibir un pago con cargo al deudor del crédito y tiene una existencia jurídica autónoma que no se identifica con el acto jurídico que constituye la causa del crédito fiscal. El crédito fiscal está en una situación similar a la del título de crédito del Derecho Mercantil, que es autónomo respecto de la causa jurídica que lo origina. Luego entonces la cancelación del crédito fiscal en cuanto *per se* no conlleva que deje de existir jurídicamente el acto causal que lo originó, no determina que la contienda jurisdiccional en el juicio de nulidad que lo involucra quede necesariamente sin materia y deba sobreseerse dicho juicio.

La situación se ilustra claramente con las sanciones administrativas de carácter patrimonial (vulgo

"multas"). Por ejemplo, un agente aduanal es sancionado con una multa de \$200.00 por alguna presunta falta en el llenado de un formulario de trámites aduanales; inconforme el agente promueve juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y, en el curso del procedimiento contencioso respectivo, el Servicio de Administración Tributaria solicita que se sobresea el juicio porque el crédito fiscal de \$200.00 a cargo del actor ha sido cancelado con base en el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001. Si dicho Tribunal simplemente sobresee el juicio atendiendo, sin mayor consideración, la petición de las autoridades demandadas, legalmente subsiste la resolución sancionadora aun cuando nuestro hipotético agente aduanal ya no tenga que pagar el crédito fiscal de \$200.00 que debía antes de la consabida cancelación. Por lo que si, eventualmente, vuelve a cometer una presunta falta similar en otro trámite aduanal, puede ser sancionado más rigurosamente como *reincidente* debido a que la primera resolución sancionadora nunca fue revocada ni anulada ni dejada sin efectos. Todo ello, independientemente de que el agente aduanal sancionado no tiene que pagar el crédito fiscal generado a su cargo por las primeras multas o resolución que lo sancionó. Y para cuando se le imponga la segunda multa es muy probable que ya haya transcurrido el plazo legal para impugnar la primera sanción.

Aunque la teoría del "crédito latente" puede ser sólo hipotética, es más factible en la práctica que la subsistencia de la resolución determinante surta efectos jurídicos para fines distintos al de una nueva liquidación. Como en el ejemplo mencionado, cuando se trata de una resolución sancionadora que impone una multa administrativa, por más que la cancelación del respectivo crédito fiscal libere de su pago al sancionado, la subsistencia de la resolución sancionadora puede -o debe- surtir efectos para considerarlo reincidente ante una falta posterior.

Quedémonos por ahora con esas inquietudes: la latencia que implica la subsistencia de la resolución determinante para efectos económicos *qua* crédito potencial y los efectos extra-económicos que conlleva tal subsistencia.

Y volvamos a la problemática de la procedencia del sobreseimiento del juicio de nulidad cuando dicho sobreseimiento se plantea con motivo de la cancelación del crédito fiscal involucrado en el juicio.

Tratamiento de la cancelación en el juicio de nulidad

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de su facultad, ha cancelado un crédito y se está ventilando un juicio de nulidad respecto del mismo, y/o de la resolución determinante del propio crédito, de actos para su cobro coactivo, o de la resolución del recurso de revocación interpuesto en la fase administrativa contra alguno de los referidos actos. Debido a la cancelación del crédito fiscal, el Servicio de Administración Tributaria plantea ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el sobreseimiento del referido juicio. Para ello, invoca que el crédito fiscal ha sido cancelado y acude a la causal de improcedencia del juicio prevista en la fracción I del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación. Este precepto prevé el sobreseimiento del juicio contra los actos "que no afecten los intereses jurídicos del demandante".

Desde el punto de vista de la economía procesal, el planteamiento del sobreseimiento es totalmente razonable. Al cancelarse el crédito la continuación del juicio parece ociosa en términos prácticos. Sin embargo, desde el punto de vista de la pureza jurídica y, sobre todo de la seguridad jurídica, hay varios bemoles.

Para empezar, sólo cuando el acto impugnado en el juicio de nulidad está constituido por el crédito fiscal cancelado se configura en estricto sentido la causal de sobreseimiento aludida; es decir, porque la autoridad en efecto deja sin efectos -al cancelarlo- el crédito fiscal impugnado en el juicio de nulidad ya no se afectan los intereses jurídicos del actor. Pero esa situación es muy rara en la práctica; normalmente, en la situación más cercana a ésta lo que se impugna es la resolución determinante del crédito fiscal -e implícitamente este último-. En tal situación el sobreseimiento sólo procede respecto del crédito fiscal pero no respecto de la resolución determinante del crédito porque ésta no ha sido tocada por la cancelación del crédito. Claro que, para fines prácticos, una vez que el crédito fue cancelado, el propio actor en general pierde todo interés en la continuación del juicio; "muerto el perro se acabó la rabia". Por ello, hay una tendencia a considerar que en esos casos se configura la causal de sobreseimiento invocada por la autoridad con motivo de la cancelación del crédito y, normalmente, el demandante se conforma con el sobreseimiento.

Pero aun en términos prácticos, si se piensa en situaciones como la del agente aduanal cuyo interés más que en evitarse el pago del crédito fiscal reside en mantener su expediente profesional libre de mancha, el sobreseimiento puede ser impropio si nada se dice respecto de la resolución determinante y ésta le impone una multa por faltas administrativas en su desempeño como agente aduanal.

Impugnación del procedimiento administrativo de ejecución y de la resolución del recurso de revocación

La situación se vuelve más compleja cuando las resoluciones impugnadas son actos del procedimiento administrativo de ejecución, como el requerimiento de pago y el embargo de bienes, o la que resuelve un recurso de revocación interpuesto contra la resolución determinante del crédito de cuya cancelación se trata. En estos casos, la cancelación del crédito queda aún más lejos de la resolución o resoluciones impugnadas y, por el lo, con mayor razón la cancelación aludida deja i 11 tocadas dichas resoluciones, por lo que en rigor la causal de sobreseimiento del juicio no se configura. Es decir, si no se dejan sin efectos esas resoluciones impugnadas los intereses jurídicos del demandante siguen estando afectados a pesar de la cancelación del crédito (recuérdese el "crédito latente").

Más aún, tratándose de un juicio promovido contra la resolución que recae a un recurso de revocación contra el crédito a la postre cancelado, sobreseer el juicio 110 tendría ninguna consecuencia cierta respecto de la resolución del recurso impugnada en el juicio de nulidad ni respecto de la resolución determinante recurrida. Jurídicamente quedarían las cosas en un estado de absoluta incertidumbre por lo que respecta a la resolución impugnada en el juicio.

Igualmente, tratándose de los actos en el procedimiento administrativo de ejecución, el sobreseimiento deja en la incertidumbre dichos actos; *vgr.* el embargo trabado que puede inclusive haber sido inscrito en el Registro Público de la Propiedad. ¿Bastaría la sentencia decretando el sobreseimiento para que el actor obtuviese de dicho Registro la anotación de que el embargo trabado por el Fisco ha quedado sin efectos?

Es así que, ante el planteamiento de la autoridad de proceder al sobreseimiento por cancelación del

crédito fiscal involucrado, se plantea el dilema entre la aplicación estricta de la ley-lo cual impide sobreseer de acuerdo a lo que arriba se ha explicado- y la resolución práctica en términos de economía procesal y justicia lo que debería llevar abreviar el procedimiento en el juicio de nulidad. Pero en todo caso el deber primordial en el juicio es dar certidumbre jurídica a las partes sin desdoro de la simplificación procesal que puede ameritar la situación de cancelación de créditos fiscales.

El problema central del dilema radica en que la cancelación del crédito fiscal *per se* no satisface legalmente los extremos de la causal de improcedencia y sobreseimiento que invoca el Servicio de Administración Tributaria. Mientras no se toque la resolución determinante del crédito cancelado los intereses jurídicos del actor siguen afectados, aunque por la cancelación del crédito deje de existir la inmediatez de una obligación de pago. Esto es particularmente claro cuando la resolución determinante le impone una multa administrativa; y, en todos los casos, mientras no se toque la resolución determinante subsiste la situación de "crédito latente", lo que revela que los intereses jurídicos del demandante siguen siendo afectados. De acuerdo, la cancelación le quita lo más espinoso a los efectos jurídicos de la resolución determinante en la mayoría de los casos, pero no elimina en su totalidad la afectación de los intereses jurídicos del demandante.

Ante el problema jurídico y la presión práctica para abreviar el procedimiento en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con frecuencia se ha recurrido a un atajo razonable que siempre implica que se da por revocada administrativamente la resolución determinante del crédito cancelado.² Esto lo dicta una reacción automática que así le da sentido a la propuesta de sobreseimiento que hace la autoridad con base en la mera cancelación del crédito fiscal. Es decir, para que la invocación de la causal de improcedencia (ya no se afectan los intereses jurídicos del demandante) no parezca absurda es preciso entender que la autoridad considera que la cancelación en el caso conlleva la revocación administrativa de la resolución determinante, aunque no lo exprese así con todas sus letras.

Pero esa manera de entender la actuación de la autoridad en el juicio implica hacer explícita la situación por parte del juzgador, si no se quieren dejar las cosas en un estado de incertidumbre con la consecuente

inseguridad jurídica para las partes. Esta definición explícita debe incluir no sólo el razonamiento expreso en los considerandos de la sentencia que resuelve sino también el pronunciamiento en los puntos resolutive de que se tiene por revocada administrativamente la resolución determinante del crédito fiscal cancelado.

Conciliación de la economía

procesal con la seguridad jurídica

Propongo en consecuencia que para los fines de la justicia, la seguridad jurídica y la economía procesal -que son en definitiva los valores que deben regir todo procedimiento jurisdiccional-es factible entender que cuando la autoridad hacendaría propone sobreseer el juicio de nulidad por cancelación del crédito fiscal, es porque la propia autoridad entiende que la resolución determinante del crédito cancelado ha sido revocada administrativamente. De otra manera carecería de toda congruencia la propuesta de configuración de la causal de improcedencia, a saber, que ya no se afectan los intereses jurídicos del demandante. En consecuencia, el juzgador puede y debe tener por revocada la resolución determinante del crédito fiscal cancelado por virtud del planteamiento de sobreseimiento y así debe declararlo en su sentencia. Tal revocación administrativa de la resolución determinante sin duda satisface los extremos de la fracción 1 del artículo 202, al igual que los de la fracción IV del artículo 203 del Código Fiscal de la Federación para decretar el sobreseimiento del juicio; siempre y cuando la resolución impugnada en el juicio sea precisamente la que determina el crédito a la postre cancelado. Y que, ahora, aunada la cancelación a la proposición de sobreseimiento, se traduce en tener por revocada administrativamente la resolución impugnada en el juicio.

En la situación descrita, desde luego los puntos resolutive de la sentencia que sobreseer en ese caso deben incluir la declaración de tener por revocada administrativamente la resolución impugnada, afín de proveer a las partes la certidumbre jurídica y seguridad jurídica que en justicia corresponde. De esa manera desaparece cualquier eventual especulación sobre la subsistencia de un posible "crédito latente" que pudiera surgir de una nueva liquidación basada en la resolución determinante del crédito fiscal cancelado, puesto que en sentencia jurisdiccional quedó declarado en punto resolutive que dicha resolución se tuvo por administrativamente revocada. Y, de modo

2. Véase vgr. *op.cit.*

más importante en términos prácticos, desaparecen por lo mismo los efectos jurídicos adicionales de la resolución determinante del crédito, como pudiera ser el antecedente de infracción cometida para tener por *reincidente* al afectado en caso de infracción ulterior.

Por el contrario, en los juicios de nulidad que se promueven contra actos del procedimiento administrativo de ejecución (*vgr.*, contra el requerimiento de pago del crédito fiscal y el embargo de bienes del deudor, el sobreseimiento por cancelación del crédito fiscal es totalmente inadecuado. Ello se debe a que, aun y cuando dicha cancelación deje sin materia el procedimiento administrativo de ejecución, los actos realizados dentro del mismo -que son precisamente la materia del juicio de nulidad promovido- quedan intocados por la cancelación del crédito. Recuérdese lo anotado arriba sobre la inscripción del embargo de un bien inmueble en el Registro Público de la Propiedad. Si ha de haber certidumbre jurídica es menester que tales actos sean declarados nulos en el juicio fiscal al quedar sin motivación, con fundamento en la fracción II del artículo 238 del CFF. Cuando, además, la *litis* incluye la resolución determinante, *vgr.*, porque el actor aduzca desconocerla, como el planteamiento del sobreseimiento por la autoridad implica que la resolución determinante ha quedado revocada, nada impide que, por congruencia, también en esos juicios se tenga por revocada la resolución determinante del crédito, al unirse la solicitud de sobreseimiento a la cancelación del crédito; pero en todo caso los actos del procedimiento administrativo de ejecución ameritarán declaración de nulidad sin que proceda el sobreseimiento del juicio respecto de los mismos.

Cuando la resolución impugnada es la recaída al recurso de revocación interpuesto ante la autoridad administrativa contra la resolución determinante del crédito, la cancelación de este último, aunada al planteamiento de sobreseimiento por la autoridad demandada, al igual que en los casos comentados arriba, permite tener por revocada la resolución determinante y, con ello, se configura la causal de nulidad prevista por la fracción II del artículo 238 del CFF, o sea que deja de estar motivada la resolución del recurso al quedar revocada la resolución recurrida. De tal manera que, en ese juicio, los puntos resolutiveos deben declarar la nulidad de la resolución que resuelve el recurso y que fue impugnada en el juicio, en virtud de tenerse por revocada la resolución recurrida al ser cancelado el crédito fiscal y plantearse el sobreseimiento. La única excepción a esta última situación sería la relativa a la resolución que desecha

el recurso de revocación interpuesto, puesto que su anulación para que se admita el recurso y se resuelva por la autoridad administrativa carecería de sentido al tener por revocada la resolución recurrida. En este caso de excepción sí procedería sobreseer el juicio de nulidad promovido contra el desecamiento del recurso de revocación, una vez que la cancelación del crédito fiscal y la solicitud de sobreseimiento del juicio por la autoridad demandada llevan a tener por revocada administrativamente la resolución recurrida que determinó el crédito fiscal cancelado.

Desde el punto de vista de la seguridad jurídica no hay duda, pues, de que antes de sobreseer los juicios de nulidad es preciso que los juzgadores se cercioren debidamente de que no se deja a las partes en situación de incertidumbre por la subsistencia de la resolución impugnada en el juicio, independientemente de que la inmediatez ejecutiva del problema haya desaparecido con la cancelación del crédito fiscal involucrado. Para conciliar esa necesidad de seguridad jurídica con la economía procesal que las circunstancias ameritan ante la cancelación del crédito fiscal involucrado, existe el expediente que dicta la lógica ante la petición de sobreseimiento, o sea, el tener por revocadas las resoluciones administrativas determinantes de los créditos involucrados y que son las resoluciones impugnadas en el juicio de nulidad respectivo. Y tal circunstancia, la revocación administrativa implícita no expresada por el Servicio de Administración Tributaria, puede y debe ser declarada expresamente en las sentencias correspondientes, tanto al nivel de los considerandos como en los puntos resolutiveos. De hecho es tal determinación de la revocación administrativa de la resolución impugnada en el juicio de nulidad lo que configura propiamente la causal de sobreseimiento más que la cancelación del crédito fiscal.

(fuerza de instrucción y economía procesal)

En todos los casos señalados otra cuestión que surge se refiere a si para resolver es necesario que en el juicio de nulidad se deba esperar hasta el cierre de instrucción y el transcurso del plazo para presentar alegatos, una vez que por la cancelación del crédito fiscal la autoridad hacendaría demandada plantea el sobreseimiento en la contestación de la demanda.

El artículo 236 del CFF, en su primer párrafo *in fine*, prescribe que "para dictar resolución en los casos

de sobreseimiento por alguna de las causas previstas en el artículo 203 del este Código, no será necesario que se hubiere cerrado la instrucción". El precepto no es claro respecto de si la dispensa de cierre de instrucción opera únicamente cuando el sobreseimiento es en efecto procedente, o si también opera cuando al analizarse la causal o causales de sobreseimiento planteadas éstas resultan infundadas pero, por economía procesal, ya carece de sentido continuar con la instrucción del juicio porque hay suficientes elementos para resolver y con ello no se afectan los derechos de carácter procesal que puedan tener las partes.

En mi opinión la correcta interpretación del primer párrafo *in fine* del artículo 236 es la que incluye en la dispensa del cierre de instrucción cualquier situación en la que, una vez planteada una causal de sobreseimiento-independientemente de su procedencia en rigor- el análisis del estado procesal revela que el juicio puede ser resuelto sin mayores trámites, puesto que no quedan derechos procesales de las partes pendientes de atender por vía de la instrucción. Esta opinión se basa en que en general todo proceso jurisdiccional está dominado por el principio de economía procesal y, si bien este principio tiene que ser sopesado frente a otros presentes en el proceso, como el de garantía de audiencia, cuando satisfacerlo en el proceso no afecta o pone en riesgo otros principios igualmente válidos, la economía procesal debe dominar en la interpretación de las normas de cualquier proceso jurisdiccional. En el caso concreto el principio de economía procesal lleva a la referida interpretación.

Sin duda, en los casos en que la autoridad hacendaria demandada plantea el sobreseimiento por haber cancelado el crédito fiscal, no parecería que la parte demandada tiene pendientes derechos procesales de instrucción en el juicio, más allá de que se emita resolución en la que se considere el efecto de tal planteamiento. Por el lado de la parte actora, siempre que se entienda que el planteamiento implica la revocación administrativa de la resolución determinante del crédito cancelado, tampoco parecería subsistir algún derecho procesal adicional en el juicio, salvo la emisión de la resolución definitiva que ponga fin al mismo satisfaciendo así el ejercicio de su derecho de acción.

En consecuencia, la economía procesal aconseja que una vez planteado por la parte demandada en el juicio de nulidad el sobreseimiento de dicho juicio por- que el crédito fiscal ha sido cancelado, es procedente resolver sin esperar a que se cierre la instrucción y se conceda a las partes el plazo para formular sus alegatos que prevé el Código Fiscal de la Federación.

Dilema entre solución práctica y rigor jurídico

Las situaciones descritas ilustran el dilema planteado al tejido jurisdiccional en el que es preciso perfeccionar soluciones adecuadas para impartir justicia en circunstancias aparentemente simples. El dilema entre estricta aplicación -que llevaría a prolongar la instrucción y no sobreseer en ningún caso ya que la resolución impugnada no se deja sin efectos por la mera cancelación-y solución práctica -que llevaría a sobreseer siempre ante la aparente falta de interés jurídico afectado una vez que se cancela el crédito- amerita una interpretación interactiva de los hechos y de la ley para lograr el efecto de justicia pronta y cierta. Esto se puede obtener a través de tener por revocada la resolución determinante del crédito por razones de congruencia y para fines de certidumbre y justicia. Y mediante la lectura finalística de las disposiciones que permiten abreviar el procedimiento por fines de economía procesal cuando los intereses jurídicos procesales de las partes no requieren para su satisfacción que se agote la instrucción.

Conclusiones

1. La cancelación de créditos fiscales no implica *per se* la revocación de las resoluciones determinantes de los mismos.
2. El sobreseimiento del juicio de nulidad por cancelación del crédito fiscal involucrado estrictamente sólo procede cuando dicho crédito es la única resolución impugnada.
3. En los demás casos para que proceda el sobreseimiento del juicio de nulidad es preciso que se pueda tener por revocada administrativamente la resolución determinante del crédito fiscal cancelado.
4. Cuando los actos impugnados en el juicio de nulidad son actos en el procedimiento administrativo de ejecución o la resolución de un recurso de revocación no procede el sobreseimiento del juicio sino la anulación de tales actos al cancelarse el crédito fiscal que les da origen, al igual que la anulación de la resolución del recurso al tenerse por revocada administrativamente la resolución recurrida, a menos que haya también revocación administrativa expresa de los referidos actos y resolución respectivamente.