

## León Cortiñas-Peláez

**FLORES-ZAVALA, Ernesto, *Los productos, ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación/Colección de estudios jurídicos, Introducción por Daniel MORA-FERNÁNDEZ, 1982, 153 pp.***

1. Este volumen se inscribe en la colección editada por el Tribunal Fiscal de la Federación, órgano jurisdiccional autónomo competente —en derecho federal mexicano y con facultades de contencioso administrativo de anulación— respecto, en principio, de la materia tributaria.

2. Esa competencia ha sido progresivamente ampliada desde su fundación en 1936 y hoy, en el marco de su Ley Orgánica de 2 de febrero de 1978, comprende los juicios que se inician contra las resoluciones definitivas siguientes:

"I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y *organismos fiscales autónomos*, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den bases para su liquidación (subrayado nuestro, que nos recuerda al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, como partes eventuales de procesos ante el Tribunal);

"II. Las que nieguen *la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación* indebidamente percibido por el Estado (subrayado nuestro, cuyo alcance veremos más lejos);

"III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;

"IV. Las que causen *un agravio en materia fiscal*, distinto al que se refieren las fracciones anteriores (subrayado nuestro);" (texto del artículo 23, primeras fracciones, de la Ley Orgánica precitada).

3. Ahora bien, importa apuntar, de entrada, en esta breve recensión, *la importancia de lo 'fiscal', particularmente en los Estados Unidos Mexicanos, con posterioridad a la Reforma administrativa legislada básicamente en 1976-1986 y ala Reforma fiscal legislada a partir de 1980* (ésta, especialmente mediante la reordenación y simplificación tributarias centradas en el impuesto al valor agregado, pero también merced al nuevo Código Fiscal de la Federación, a la Ley federal de derechos de 1982, a las "leyes misceláneas" de 1980 a 1992 y, concordantemente, las Leyes de ingreso anuales para este periodo).

I

4. *Esta importancia es tanto institucional como 'hacendaria'.*

5. *Importancia institucional, en primer lugar*, porque la "materia fiscal" desborda cada vez más a la clásica Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y a la misma Administración pública federal centralizada; en efecto, puede decirse —contrastando con la exigua administra-

don "fiscal", institucionalizada en los tiempos de la Constitución de 1857— que lo ' "fiscal" tiende a abarcar casi todas las modalidades de lo ' "financiero" del Poder Público, por lo cual las atribuciones de este cometido esencial polivalente se dispersan coordinadamente en múltiples instituciones de la ' "galaxia administrativa federal", instituciones que son, según los casos y las competencias, tanto centralizadas (vg., además de la Secretaría de Hacienda, la Secretaría de Energía, Minas e Industria Paraestatal e, inclusive, el Departamento del Distrito Federal, sin que debamos olvidar a la omnipresente Secretaría de la Contraloría General de la Federación , ésta desde el 30 de diciembre de 1982) como instituciones paraestatales (vg., además de los preindicados ' "organismos fiscales autónomos" —es decir, el IMSS y el INFONAVIT—, el Banco de México y las sociedades nacionales de crédito, éstas desde el 27 de junio de 1990, sólo en su variante de banca de desarrollo).

6. Importancia "hacendaria", en segundo lugar, porque la "materia fiscal" desborda igualmente la exigua perspectiva de "lo tributario" y puede definirse, más amplia y precisamente, como el conjunto de reglas financieras relativas a la organización, funcionamiento, control, evaluación y responsabilidad del manejo de ingresos y egresos públicos, comprendiéndose así, dentro del horizonte de lo "hacendario" en el umbral del siglo XXI, todos los renglones sustantivos correspondientes a la "institucionalidad orgánica" competente arriba indica. Es decir, que lo ' "hacendario" —de la misma manera que rebasa orgánicamente a la Secretaría de Hacienda; para "dispersarse" en las múltiples instituciones centralizadas y paraestatales que vienen de señalarse— rebásalo puramente impositivo y aun lo tributario (es decir, no sólo los impuestos, sino también las aportaciones de seguridad social, las contribuciones especiales, los derechos y los aprovechamientos) para comprender lo relativo a productos, crédito público tanto interno como externo, moneda, programación, presupuestación y evaluación, esta última tanto de ingresos como de egresos públicos.

7. En resumen, que cuando hablamos del Tribunal Fiscal de la Federación, del Código Fiscal de la Federación y de "un agravio en materia fiscal" —en la cita subrayada de las primeras líneas arriba— nos estamos refiriendo a una temática impensable, cualitativa y cuantitativamente, para los autores más ilustres de hace apenas un cuarto de siglo. La nomenclatura de instituciones y conceptos parece engañosamente la misma; sin embargo, las notas e ideas respectivas, y aun las realidades concretas por ellos recubiertas, han cambiado. De este cambio, de esta evolución por momentos asombrosa, de las instituciones y reglas jurídicas del "universo hacendario mexicano", se derivan consecuencias otrora inconcebibles en la exposición e investigación de la disciplina que, convencional -mente y con la máxima amplitud imaginable, podemos

denominar como *el derecho federal de las finanzas públicas*.

## II

8. En este marco conceptual se sitúan esta colección de estudios jurídicos, editada por nuestra máxima jurisdicción contencioso-administrativa autónoma, y el volumen aquí recensionado.

La presente "colección" —cuyos estudios circularán periódicamente, aunque sin un ritmo predeterminado, y que tiene como propósito contribuir a la realización y difusión de trabajos que profundicen en las materias que, directa o indirectamente, se relacionan con las que integran el objeto de la ya indicada competencia del Tribunal Fiscal de la Federación— está proyectada para acoger trabajos de tipo jurídico, contable, económico e histórico que, dentro de lo posible, enfatizen y profundicen en el análisis de los temas impositivos y administrativos. En particular, en el amplísimo sentido de "lo fiscal" indicado antes en nuestro apartado I, está destinada a los interesados en dicha disciplina, quienes seguramente encontrarán en ella una fuente inagotable de riqueza que les permita avanzar en el conocimiento y en el manejo adecuado de la materia, pudiendo contar con orientaciones doctrinales y con criterios exegéticos claros y precisos, relacionados con temas variados, desde los más generales hasta los más especializados. Se trata una misión del Tribunal que —como lo destacara su entonces presidente y hoy ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el profesor Mariano Azuela-Guitón, van complementando enriquecedoramente la preocupación esencial de la institución radicada en la impartición de justicia, con la mayor celeridad posible en los asuntos sometidos a su conocimiento— tiende a la promoción del estudio serio de los variados temas específicos propios del Derecho Tributario, pues indudablemente un mejor saber contribuye necesariamente a una mayor justicia {cfr. sus "Palabras preliminares", en el volumen primero de la colección, *Ciencia financiera y derecho tributario*, por Alfonso Cortina-Gutiérrez, ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1981, 2a. ed. de 1990, 228 pp., esp. páginas 7-8).

Reconociendo públicamente que esta empresa ha sido posible gracias a la entusiasta ayuda del entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público, don David Ibarra-Muñoz {cfr. su "Presentación", *ibidem*, pp. 9-13), el profesor Azuela indicaba que "se ha invitado a participar, y se continuará haciéndolo, tanto a prestigiados tratadistas, cuyos nombres por sí solos son garantía de una brillante aportación como a jóvenes estudiosos, cuyas aptitudes llevan a confiar que seguirán pasos similares, y a quienes conviene estimular a través de estas oportunidades" (*ibidem*, p. 7).

### III

9- Ahora bien, nos parece oportuno transcribir en este contexto, y con referencia a la competencia del Tribunal editor, resumida *supra* en nuestra *Introducción*, los conceptos del entonces secretario de Hacienda y Crédito Público:

"... con la publicación de la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1.º de agosto de 1978, se reestructuró dicho Órgano Colegiado, teniendo como principal innovación el *establecimiento de Salas Regionales*<sup>11</sup>."

'Este nuevo avance *permite a los causantes ejercer, en dependencias cercanas a sus lugares de trabajo o residencia, los medios de defensa* que en su favor se establecen, y las autoridades locales pueden contar con apoyos mejor diseñados y completos para realizar la administración de los impuestos coordinados".

"No obstante que desde 1978 se han venido intensificando los esfuerzos encaminados a mejorar y modernizar los sistemas de recaudación, administración y fiscalización de los impuestos, a la vez que se ha buscado facilitar la defensa de los particulares, el Ejecutivo Federal está consciente de que *el sistema tributario marcha rezagado frente a la evolución económica y social del país*, y requiere, por tanto, revisiones constantes y de fondo que le permitan cumplir mejor sus objetivos fiscales y de justicia fiscal. Se mantiene así, el firme *compromiso de continuar transformando y adecuando el sistema tributario federal, dentro de una estrategia que concibe a la Reforma Fiscal no como un acto súbito y discontinuo, sino como un proceso permanente de actualización y modernización*, congruente con la evolución y grado de cumplimiento de las metas del desarrollo. De este modo, con las estrategias que se vienen implantando, se trata, en esencia, de superar los problemas a corto plazo y cimentar bases que nos permitan avanzar en el futuro con mayor dinamismo y equidad social".

'*El Tribunal Fiscal de la Federación también ha tenido que ser transformado, como parte importante de este proceso a que se ha sometido el sistema tributario*, pues resulta inconcebible programar el cambio sin remozar órganos y sistemas administrativos diseñados para otros fines, o que se han tornado obsoletos e ineficientes. Por eso, se han realizado trabajos extraordinarios en su modernización, agilización y descentralización".

"Desde que nació este Tribunal administrativo, en el año de 1936, hasta el presente,(...) ha sabido ganar la confianza de las autoridades y de los particulares. Afirmación que se confirma si se observa que *su Ley Orgánica, cuando se ha modificado, ha sido únicamente para ampliarla, sin oposición de los sectores interesados y de la opinión pública*. Así, en 1941 se le confió la tarea de definir, de tiempo en tiempo, el pasivo formado a cargo de la

Hacienda Pública por actos de muy diversa naturaleza, generadores de obligaciones y responsabilidades de dicha Hacienda; en 1943 se atribuyó al Tribunal Fiscal el conocimiento de los juicios iniciados contra la determinación, liquidación y percepción de créditos derivados de la Ley del Seguro Social, y se le dio competencia para examinar la procedencia de los requerimientos en materia de fianzas; en 1947 se le encargó el servicio de justicia fiscal en asuntos del Distrito Federal, hoy día confiado al Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal por tratarse de una materia local, conforme a precisos criterios de nuestro más Alto Tribunal de la República".

'También en 1962 *se le dio competencia para decidir controversias que se susciten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias del Poder Ejecutivo Federal*; en 1966 se le confiaron las oposiciones en contra de los acuerdos en materia de pensiones civiles y contra todas las multas impuestas por las autoridades administrativas federales. Además se incorporarían a su competencia los asuntos de pensiones militares. *Al crearse, en el sexenio anterior [1972], el Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, la Ley respectiva, dio competencia al Tribunal para conocer de los asuntos relativos a cuotas exigidas por ese organismo*".

"... don Alfonso Cortina Gutiérrez, junto con don Antonio Carrillo Flores y don Manuel Sánchez Cuén, integró la comisión designada en el año de 1934, para redactar el proyecto de lo que más tarde sería la Ley de Justicia Fiscal, promulgada el 27 de agosto de 1936, por el Presidente Lázaro Cárdenas, que dio vida al Tribunal Fiscal de la Federación".

10. Seguidamente, el profesor Ibarra-Muñoz transcribió un comentario relativo a la esencia de la institución así creada:

'*Permitir que la administración, a través de un órgano autónomo, no subordinado jerárquicamente al Presidente de la República o al secretario de Hacienda, tuviese la oportunidad de corregir sus propios errores a través de un procedimiento cuyos resultados el particular podría aún impugnar a través del juicio de amparo, fue una solución que después de 30 años puede ya calificarse como certera. Pero suprimirla intervención de la justicia federal en materia fiscal, a través de un juicio que por casi un siglo había existido en nuestras leyes, parecía, y era, un paso muy audaz en 1935*".

11. Respecto de este comentario, añadió el ex secretario:

"Así describe don Antonio Carrillo-Flores su propia y afortunada audacia cuando sugirió al entonces secretario de Hacienda don Narciso Bassols, la supresión del juicio sumario de oposición, que no resultaba adecuado ni para los particulares ni para el fisco, creando en su lugar un procedimiento moderno, rápido y eficaz, a cargo de *un tribunal administrativo especializado e independiente*,

*integrado por magistrados sometidos sólo a la ley y no a las órdenes de los órganos superiores de la administración, que tuviese el poder de anular o revocar las decisiones de la administración pública".*

"Después de superar todas las dificultades que una idea tan revolucionaria trae siempre, inevitablemente consigo, cobró vigencia el proyecto y hoy, el Tribunal Fiscal de la Federación se prepara a celebrar su 45 aniversario, para lo cual ha tenido el buen tino de iniciar esta 'Colección de Estudios Jurídicos', entre otros eventos conmemorativos y publicaciones que se ha propuesto realizar" (cfr. Ibarra-Muñoz, *ibídem*, pp. 11-13). Todo lo cual vale hoy aún más cuando el T.F.F. acaba de cumplir, en 1991, su 55 aniversario.

#### IV

12. Importaba el señalamiento, en esta recensión y en el marco judicialista de las desafortunadas reformas lamadridianas del 5 de enero de 1988, del significado histórico e institucional del Tribunal que edita esta colección; ello, en el contexto de la expansividad de su clásica competencia (*supra*, Introducción), de la importancia asumida por lo "fiscal" en el Estado y derecho mexicanos contemporáneo (*supra*, nuestro apartado I).

13- Corresponde ahora formular un breve apuntamiento preliminar, sobre este libro del profesor Ernesto Flores-Zavala.

El autor realiza, en el marco del Código Fiscal de la Federación de 1967, y de la Ley de Ingresos para 1981, un estudio sobre el único ingreso fiscal tradicionalmente considerado como ajeno a la potestad soberana de tributación, es decir, los productos. Para ello, parte de la entonces vigente definición de estos ingresos:

<sup>4</sup> Art. 4. Son productos los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus *funciones propias de derecho público* o por la explotación de sus *bienes patrimoniales*".

Cabe recordar que esa definición tenía entonces su contrapartida en la de los derechos o tasas administrativas:

"Art. 3o. Son derechos las *contraprestaciones* establecidas por el poder público, conforme a la ley, en *pago de un servicio*".

14. En otros términos, para Flores-Zavala, el régimen positivo —entonces vigente y que fundamenta su construcción— partía de la unidad de régimen tributario para la totalidad de los bienes patrimoniales, los cuales, fueren relativos al dominio público como al dominio privado, eran ajenos a la reserva de la ley, escapaban a las reglas de proporcionalidad y equidad del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, y se nombraban "productos" por oposición a los "derechos", ingresos éstos típicamente tributarios, ajenos a todo origen patrimonial

y regidos por los principios y reglas constitucionales y legales clásicos del ejercicio de la potestad tributaria.

15. Partiendo pues de la definición de los productos antes citada, la del artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación de 1967, así como de su desarrollo anual en las leyes de ingresos de 1967 a 1981, el ilustre ex director de la Facultad de Derecho de Ciudad Universitaria (UNAM) divide este libro en dos grandes partes.

La primera parte, *Ingresos del Estado por actividades no propias de sus funciones de derecho público* (páginas 9-69), identifica a la administración centralizada con la exclusividad en el ejercicio de funciones de derecho público y parte de esta "petición de principio" (muy dudosa en su exactitud, inclusive bajo el régimen jurídico entonces vigente) para comentarnos, en sucesivos apartados, a los *Organismos descentralizados* (pp. 23-27), *las Empresas de participación estatal mayoritaria* (pp. 27-42), *las Empresas de participación estatal minoritaria* (pp. 42-44), los *fideicomisos de la administración pública federal* (pp. 44-55), culminados con muy interesantes páginas sobre la socialización y la participación del Estado en la producción (pp. 56-63); esta primera parte finaliza con breves reflexiones consagradas, respectivamente, a la Lotería Nacional (pp. 63-64), los Pronósticos Deportivos (pp. 65-67) y la CONASUPO (pp. 67-69).

La segunda parte (pp. 73-151), cuyo título formal aquí inexistente podría haber sido *Los ingresos derivados de la explotación del patrimonio del Estado* (p. 73), se basa en la Ley General de Bienes Nacionales de 23 de diciembre de 1968 y, al margen de la Ley de 8 de enero de 1982, capitula sus desarrollos con los subtítulos siguientes: *El espacio aéreo* (pp. 80-91), *El mar* (pp. 91-112), *Minería* (pp. 112-123), *Petróleo* (pp. 123-145) y *Ferrocarriles Nacionales* (pp. 145-151).

16. Así expresada la ordenación conceptual y expositiva de nuestro autor, estrictamente ceñida al derecho vigente, según su interpretación, a mediados de 1981, *cabe preguntarse* —sin dejar de reconocer el interés histórico, doctrinal y pedagógico de sus desarrollos— *si su construcción no es una patética demostración del clásico adagio de Julius von Kirchmann de que 'basta un plumazo del legislador para enterrar bibliotecas enteras de doctrina jurídica'* [cfr. *Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft* (El sinvalor de la jurisprudencia como ciencia), 1848, reimpresión Darmstadt: Wissen-schaftliche Buchgesellschaft, 1956].

#### V

17. En la parte final de nuestro apartado III, a la recensión sobre los *Elementos...* de Flores-Zavala, ya indicábamos que *la evolución del derecho administrativo y financiero federal mexicano tendía a una actualización del concepto de 'productos', la que podría quizá orientarse en base al*

concepto de ' 'precio público', preconizado en los Estados Unidos Mexicanos por Cortina-Gutiérrez, en su *Estudio preliminar* a la clásica obra de Pugliese. También apuntábamos que la reforma administrativa federal (1976-1986) ha estructurado de tal forma a dependencias e instituciones administrativas (*supra*, aquí mismo, nuestro apartado I), que ya no existe sino un entrelazamiento de órganos y formas de derecho público con <sup>1</sup> 'instrumentos' de derecho privado, por lo cual *resulta artificial la distinción entre funciones "propias" o "impropias" de derecho público*, pues todos los cometidos del Poder Público contribuyen al cumplimiento de las metas y de los objetivos del Proyecto Nacional (ahora, artículo 26, 2o., de la Constitución, desde 1983) forjado por el Constituyente de 1917.

18. La evolución constituyente y legislativa tiende, parcialmente, a confirmar nuestros comentarios de entonces.

En primer lugar, se ensancha la categoría de los 'derechos' y se estrecha en contrapartida la de los 'productos', al punto de que los comentarios aquí dedicados por el insigne maestro oaxaqueño, bien podrían, *mutatis mutandis*, ser válidos en buena medida ya no para los 'productos' sino para los <sup>4</sup> 'derechos'. En efecto, el Código Fiscal de la Federación de 1981, establece:

"Artículo 2o. (...)

"III. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, *así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación (...)*".

Correlativamente, el párrafo 2o. del artículo 3o. establece:

' 'Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, *así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado*".

De esta manera, la categoría de ' 'productos' pasa a ser residual: la totalidad de los ingresos derivados del dominio público son contribuciones, "derechos"; al margen de la reserva de la ley, en régimen contractual de derecho privado, quedan los "productos", así convergentes con los "precios públicos".

19. En segundo lugar, la Ley de Ingresos vigente, al igual que todas las posteriores a la Ley federal de derechos de 1982, omite en el renglón de "productos", todos los literales de su clásico numeral:<sup>4</sup> 1. Derivados de la explotación de bienes del dominio público", precisamente constitutivos de buena parte de los desarrollos de la segunda parte del libro aquí recensionado, a saber:

"A. Espacio aéreo. "B. Mar territorial. "C. Playas y zonas federales. "D. Corrientes, vasos, lagunas y esteros y zonas federales correspondientes.

"E. Puertos, bahías, radas y ensenadas. "F. Presas, canales y zanjas para irrigación y navegación.

"G. Ferrocarriles de propiedad nacional. "H.

Reservas mineras. " (*omissis*)...

"K. Regalías y otros ingresos similares derivados de bienes de dominio público de la nación. " (*omissis*)...

"M. Uso y explotación de canales radioeléctricos" (citamos estas disposiciones, hoy derogadas, según la Ley de Ingresos para 1980).

*Naturalmente, siguen válidos en su rigor científico y en su, por momentos, apasionante interés, los comentarios del maestro respecto de cada uno de estos literales clásicos. Más aún, ellos permiten ilustrar, con su sabiduría científica y erudición histórica, los textos actuales, cuyo laconismo pone de manifiesto, en la Ley de Ingresos, el artículo lo., apartado III, numeral 2, que a la fecha dice:*

"Derechos: 2a. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público".

20. En tercer lugar, y por el contrario, requieren cuidado comentario los nuevos literales del apartado VI, numeral 2, del mismo artículo lo., que a la letra dice:

"VI.- Productos:

"2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

"A. Explotación de tierras y aguas.

"B. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.

"C. Enajenación de bienes.

a) Muebles.

b) Inmuebles.

"D. Intereses de valores, créditos y bonos. "E.

Utilidades:

a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.

c) De Pronósticos para la Asistencia Pública.

"F. Otros".

21. Flores-Zavala escribió una contribución hoy clásica sobre <sup>4</sup> 'Los derechos', ciudad de México: *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, año XIX, tercer trimestre, números 223-225, julio-septiembre de 1955, pp. 355-393. En aquella memorable contribución, parte del nunca publicado vol. II de sus *Elementos...*, el gran profesor mexicano estudiaba los criterios económico, jurídico y político en el diseño de los conceptos tributarios (pp. 382-384, *ibidem*), inclinándose finalmente por el criterio político pues, *en definitiva, es la tendencia político-legislativa la que prevalece*, y la doctrina sólo puede seguirla o criticarla. El devenir normativo, que el presente libro ha afrontado en estos últimos años, confirma la sagacidad de nuestro autor.