

## EL JUICIO DE AMPARO ADMINISTRATIVO-FISCAL

Por la licenciada María Isabel GÓMEZ MUÑOZ

La institución jurídica denominada “amparo”, obra magna de don Manuel Crescencio Rejón y de don Mariano Otero, si bien se inspiró en sistemas de derecho extranjero, ha adoptado con el devenir del tiempo modalidades jurídicas innovadoras inspiradas en la realidad del país que le han impreso un perfil propio, original y típicamente nacional.

Así, nuestro juicio de amparo surgió del ideal de dar a México una institución eficaz encargada de tutelar el orden constitucional, para garantizar el derecho de los particulares frente a los abusos y arbitrariedades del poder público, derechos que evidentemente precedieron con su reconocimiento, al conducto o medio protector correspondiente.

Es en nuestra Constitución de 1857 cuando por primera vez se instituye el juicio de amparo reglamentado por las distintas leyes orgánicas que se fueron expidiendo bajo su vigencia, pues otros ordenamientos tanto mexicanos como extranjeros simplemente consagraban de manera declarativa los derechos del hombre, pero sin brindar un medio para su protección. También bajo esta Ley Fundamental desaparece el sistema de control por órgano político establecido por el Acta de Reformas de 1847, consignándose después de acalorados debates y gracias a la intervención decidida de don Ponciano Arriaga y el apoyo de don José María Mata, miembros distinguidos de la Comisión del Congreso Constituyente de 1856-57, que es competencia exclusiva de los Tribunales de la Federación (artículo 101) conocer de todas las controversias que se susciten por leyes o actos de cualquier autoridad que violaran las garantías individuales o que vulnerasen el régimen federal, precisándose en el artículo 102 siguiente los principios cardinales que informan al sistema de protección constitucional por órgano y por vía jurisdiccionales, tales como los de iniciativa de parte agraviada, de substanciación del procedimiento y de relatividad de los fallos que conserva nuestra Constitución vigente. En este último ordenamiento, o sea, la Constitución de 1917, se abandona la tesis individualista o de protección exclusiva de garantías individuales que contempla la Constitución de 1857, inclinándose más bien por las llamadas garantías sociales, es decir, de un conjunto de derechos otorgados a determinadas clases sociales que tienden a mejorar y consolidar su situación económica y que se encuentran

contenidos en los artículos 27 y 123 constitucionales y en beneficio de los sectores agrario y obrero, respectivamente, notándose con profusión el sistema de intervencionismo del Estado, que alterna con otros regímenes, como el liberal-individualista en cuanto a varias garantías, y el nacionalista por lo que respecta al artículo tercero constitucional.

En lo que coinciden ambos ordenamientos, el de 1857 y el de 1917, es en la consignación, en parte en el primero, de la obligación pública individual y que el Estado impone al individuo constriéndolo a obrar o a hacer uso de sus bienes en beneficio de la sociedad, entendiéndose abstractamente ésta como reverso del derecho correlativo, pues si el Estado, por medio del orden constitucional ha concedido en favor del sujeto determinadas garantías, cuyo ejercicio y respeto son indispensables para el desenvolvimiento de la personalidad humana, también le ha impuesto el deber, en ciertos casos, de utilizar esas garantías en beneficio de la colectividad. Entre otras obligaciones de esta naturaleza encontramos las fiscales, cuyo cumplimiento u observancia por parte de los particulares y control del Estado-fisco, conforman dentro del ámbito contencioso, el juicio de amparo administrativo (*lato sensu*), o fiscal (*stricto sensu*).

El artículo 103 de la Constitución de 1917, que se reproduce por el artículo primero de la Ley de Amparo, establece expresamente que el juicio de amparo procede contra leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales, no haciendo distinción respecto de la naturaleza de la autoridad, de donde se colige y conforme a los principios y bases generales que contempla el artículo 107 de la propia Carta Fundamental, que los particulares afectados por actos tanto de autoridades como de tribunales civiles, administrativos y del trabajo que reúnan los atributos esenciales de unilateralidad, imperatividad y coercitividad y surgidos dentro del ámbito de las relaciones de supra-a-sub-ordinación, podrán acudir en defensa de sus intereses al medio de control constitucional.

Concretamente y por lo que se refiere a la función administrativa, la actividad estatal se desempeña por conducto de órganos unitarios o colegiados integrados por personas físicas, cuyo conjunto compone el gobierno administrativo; dichos órganos o autoridades administrativos tienen adscritas determinadas facultades o competencias establecidas normativamente, existiendo entre ellos una graduación o jerarquía, en cuya cima se encuentra el Presidente de la República, en el que se centraliza la función administrativa. Ahora bien, cada uno de los órganos del Poder Administrativo, dentro de su competencia, no desarrolla una actividad *per se*, sino que realiza la función que pertenece al Estado, pues no se trata de una entidad ajena y distinta a éste, sino componente de su propio ser funcional, de tal suerte que cada órgano de la administración pública es una parte del todo gubernamental.

Al lado de los órganos integrantes del Poder Administrativo Centralizado, encontramos en nuestro sistema de derecho a los denominados por

el Derecho Administrativo, organismos descentralizados, los cuales presentan caracteres orgánicos y funcionales opuestos a los propios de aquéllos; en efecto, estas entidades están dotadas de personalidad jurídica propia y distinta de la del Estado, así como de autonomía presupuestal, total y parcial y patrimonio propio, es decir, ostentan capacidad *per se* para ser titulares de derechos y obligaciones frente a los particulares y al mismo Estado, con facultades para manejar por sí mismas sus ingresos y egresos y bienes o derechos, respecto de los cuales se comportan como propietarias o poseedoras.

Los órganos centralizados, lo mismo que en ocasiones los descentralizados, dentro de la órbita de su competencia, desempeñan actividades diversas, algunas dotadas de los mencionados atributos esenciales de todo acto de autoridad, con un sentido de afectación para los particulares ante quienes se dirigen. Es entonces cuando, en términos de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales y conforme a los principios fundamentales que rigen el juicio de amparo, surge la posibilidad real para los afectados de hacer uso de este medio de control de la Constitución en defensa de sus garantías individuales que se traducen en intereses jurídicos. Así pues, contra estas actividades autoritarias, de imperio, procederá el llamado "amparo indirecto" o "bi-instancial", que por la materia será administrativo, y que se inicia ante un Juez de Distrito, quien emitirá la sentencia de primera instancia, la cual podrá ser recurrida en revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito, en sus respectivas competencias, órganos éstos que dirán la última palabra en la contienda.

Decíamos que el juicio de garantías también es procedente contra actos emanados de tribunales administrativos, como lo son: el Tribunal Fiscal de la Federación y el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Distrito Federal, entre otros de algunos Estados de la República. Ahora bien, es importante distinguir aquí, para fijar la procedencia del juicio de amparo que se instaurará, los diversos actos que se pueden dictar dentro del procedimiento jurisdiccional que siguen dichos órganos colegiados. Así y en tratándose del juicio de nulidad que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se dan una multitud de actuaciones concatenadas entre sí que culminan con una sentencia, es decir, se desarrolla a través de una serie de actos jurisdiccionales previos a ésta que pueden causar agravio a las partes, y los que si bien ponen fin a la contienda, por virtud de su naturaleza incidental o accesorias, se constituyen en sentencias o resoluciones interlocutorias, encontrándose dentro de éstas, las de sobreseimiento, diversas ambas de modo absoluto de las sentencias definitivas, las que por disposición del artículo 46 de la Ley de Amparo, "deciden el juicio en lo principal, y respecto de las cuales las leyes comunes no conceden ningún recurso ordinario por virtud del cual puedan ser modificadas o revocadas", o que "dictadas en primera instancia en asuntos judiciales del orden civil"

los interesados renuncien expresamente a la interposición de los recursos ordinarios que procedan, si las leyes comunes permiten tal renuncia.

Las mencionadas sentencias interlocutorias y de sobreseimiento, serán pues impugnables en juicio de amparo "indirecto" o "bi-instancial" ante Juez de Distrito en primera instancia, y en segunda y última al través del recurso de revisión, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito y conforme a la competencia de cada uno; en cambio, cuando el acto reclamado se hace consistir en la sentencia definitiva, la vía precedente es el juicio de amparo "directo" o "uni-instancial", correspondiendo en los términos indicados a dichos órganos, Suprema Corte o Tribunales Colegiados, conocer y resolver del mismo.

Es de notarse que la diferencia que media entre el amparo directo y el indirecto, estriba en la naturaleza del acto reclamado, la que a su vez genera una diversidad y una delimitación de competencias. Por consiguiente, si se reclama una sentencia definitiva, procederá el amparo directo ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito, y si se trata de cualquier otro acto de autoridad que no sea sentencia definitiva, la vía será el amparo indirecto ante Juez de Distrito.

Quando nos referimos a los diversos actos judiciales en que se desarrolla el juicio de nulidad, sean de naturaleza incidental o definitiva, señalamos que los mismos pueden afectar a las partes del procedimiento. Ahora bien, dichas partes conforme al artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del día primero del presente mes de octubre, lo son: 1.—El demandante. 2.—Los demandados, o sean la autoridad que dictó la resolución impugnada y el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa. 3.—El titular del organismo del que dependa la autoridad demandada. 4.—El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante. Así también, al tratar acerca de la procedencia constitucional del juicio de amparo, dijimos que éste procede contra todo acto de autoridad que lesione las garantías individuales, disposición que interpretada a contrario-sensu significa que sólo a los particulares alcanza el beneficio que representa el medio de control de la Constitución.

En este orden de ideas se llega al punto de derecho contemplado por nuestra Carta Fundamental, por la Ley de Amparo y por el Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que el demandante, el particular demandado y el tercero que tenga un derecho incompatible con dicho demandante, como parte del juicio de nulidad o fiscal, son los únicos que pueden acudir a la vía de amparo, ya sea directo o indirecto, según la naturaleza del acto reclamado y en defensa de sus intereses jurídicos; no así las demás partes del procedimiento, o sean, la autoridad demandada y el titular del organismo del que dependa ésta. Lo anterior no significa que estas dos últimas entidades como partes del procedimiento contencioso-administrativo, queden en estado de indefensión, toda vez que cuentan con una vía

expedita a ejercer contra los actos emitidos por el Tribunal Fiscal de la Federación, que desde luego no es el juicio de amparo, sino el recurso de revisión que se sigue ante la Sala Superior de este propio organismo contra las sentencias que en primera instancia dictan las Salas Regionales; más adelante tienen también a su alcance, el recurso de revisión fiscal, del que compete conocer y resolver a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, instancia que procede contra las resoluciones que en revisión emita la mencionada Sala Superior y únicamente si el asunto reviste las características de importancia y trascendencia, o si el valor del negocio excede de un millón de pesos, tal y como lo prescribe el artículo 250 del nuevo Código Tributario.

De lo anterior se desprende que las autoridades fiscales demandadas tienen que esperar la sentencia que en revisión dicta la Sala Superior para someter la controversia al conocimiento del más alto Tribunal de la Nación, y como indicamos, siempre y cuando el asunto a plantearse contenga los requisitos formales precitados; los particulares por el contrario, pueden intentar el juicio de amparo indirecto contra cualquier resolución interlocutoria o accesoria que se de durante la secuencia del procedimiento y antes de la sentencia definitiva que emitan las Salas Regionales o la Sala Superior, según se presente el caso, y más tarde en contra de ésta, promover el juicio de amparo directo.

Cabe señalar, que si la sentencia de la Sala Regional es declarativa de validez, el particular demandante puede en su contra acudir a la vía de amparo así también, si dicha resolución nulifica la actuación de la autoridad y ésta la recurre en revisión, y al efecto se revoca por la Sala Superior, es decir, se confirma la legalidad del acto administrativo impugnado, el citado demandante está en aptitud jurídica de iniciar el juicio de amparo, pues en ambas situaciones y por lo que respecta a esta parte del procedimiento, se está frente a sentencia definitiva.

Más aún, y atendiendo a la excepción que la jurisprudencia de la Suprema Corte ha introducido al principio de "definitividad" del juicio de amparo en materia administrativa, el particular afectado por un acto de autoridad, puede desde entonces promover este medio de control de la Constitución y sin necesidad u obligación de agotar ningún recurso o medio de defensa legal ordinario. Pudiéndose mencionar entre otras, aquella cuando el mandamiento escrito en que se contenga el acto reclamado no cita los fundamentos legales o reglamentarios en que se base, caso en que el agraviado no está obligado a interponer, previamente al amparo, ningún recurso o medio de defensa, como lo sería en tratándose de un crédito fiscal, el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación; aunque en realidad esté previsto legalmente; lo cual se justifica plenamente conforme al principio de legalidad consagrado por el artículo 16 de la Carta Magna, ya que, ante la ausencia de todo fundamento, el afectado no está en condiciones de saber qué ordenamiento legal norma el acto de autoridad, ni

por ende, qué recursos o medios de defensa legales tiene a su disposición para combatirlo, en la especie, administrativamente y más adelante en la vía contenciosa de la materia.

Aparentemente existe desigualdad procesal entre las partes contendientes, el particular demandante por un lado y la autoridad fiscal demandada por el otro, y en favor del primero. Al efecto, sólo al particular demandante asiste el derecho de solicitar amparo en defensa de sus garantías individuales y por virtud de las múltiples oportunidades que tiene para hacerlo, muchas veces abusa de él interponiéndolo despiadadamente hasta contra actos respecto de los que dicho medio es notoriamente improcedente, lo cual contribuye a saturar los Tribunales de Amparo, provocando rezagos y la consecuente dilación en la administración de la Justicia Federal; por su parte, la autoridad o fisco, sea centralizada, como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o descentralizada con funciones y atribuciones de organismo fiscal autónomo, como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, no gozan del beneficio que representa el medio de control de la Constitución, además de que al hacer uso del recurso de revisión ante la Sala Superior, permanecen dentro de la órbita competencial del Tribunal Fiscal de la Federación, lo cual en ocasiones hace nugatorio tal derecho, por virtud de que dicha juzgadora de segunda instancia observa criterios jurisprudenciales dados por ella misma que constituyeron el fundamento total de la sentencia de primera instancia recurrida y que no pocas veces son contrarios al espíritu de la ley que se pretende aplicar. No debiéndose olvidar, que a mayor abundamiento, el fisco debe demostrar que el asunto que planteará en revisión fiscal ante la Suprema Corte, como consecuencia de sentencias anulatorias de la Sala Superior, es de importancia y trascendencia o de cuantía superior a un millón de pesos; requisitos que por otra parte, de no presentarse, generan el desechamiento de la instancia, en razón de que previamente al estudio del fondo del negocio, se examina si se han justificado o no los mismos.

Sin embargo, esta apreciación de aparente desigualdad procesal en beneficio del particular demandante, se diluye por completo con los razonamientos que expondremos a continuación. Al respecto, el nuevo Código Fiscal de la Federación, con motivo del recurso de revisión que las autoridades fiscales siguen ante la Sala Superior, introduce como novedad, el que ésta resolverá únicamente sobre los agravios alegados contra la resolución recurrida, lo que significa que deja de comportarse como tribunal de alzada.

Así pues, si la Sala Regional, no obstante no analizar a todos los conceptos de anulación de la demanda, declara la nulidad del acto administrativo impugnado con apoyo en uno solo de ellos, al recurrirse la sentencia respectiva por parte de la autoridad, únicamente se resolverá conforme a los agravios formulados en la revisión, mismos que naturalmente no se refe-

rirán a las defensas del particular que se omitió estudiar; ahora bien, si en esta segunda instancia la Sala Superior confirma la sentencia anulatoria y la autoridad promueve en su contra la revisión fiscal, de determinarse fundadas por la Suprema Corte las defensas propuestas, el particular quedará sin oportunidad alguna de que se estudien los conceptos de nulidad cuyo análisis omitió la citada Sala Regional.

Más aún y continuando dentro del mismo supuesto, si la Sala Superior al resolver en la revisión, revoca la sentencia anulatoria y por ende, confirma la validez de la actuación de la autoridad, de acudir el particular a la vía de amparo y obtener la protección de la Justicia de la Unión, de cualquier manera resultará afectado por virtud de lo previsto en el dispositivo fiscal que se comenta y que priva a dicha Sala de la función propia de un tribunal de alzada que le otorgaba el Código anterior; de ahí que lo que ésta podrá hacer en cumplimiento de la ejecutoria de amparo, es acordar se regresen los autos a la Sala Regional a-quo, para los efectos de que se trata, o sea, estudiar los conceptos de nulidad hechos valer en la demanda inicial.

Igual situación se suscitará, es decir, de lesión para el particular, cuando son los argumentos expuestos por la autoridad en la contestación a la demanda, los que no se analizan en primera instancia o se varía la litis y por tal motivo interpone los recursos de revisión o queja, según proceda y más tarde revisión fiscal, pudiéndose afirmar, sin temor a equivocarse, que serán múltiples los supuestos que de hecho se presentarán al amparo del nuevo Código Tributario que traen aparejada violación flagrante de derechos.

Hasta ahora simplemente hemos anunciado los daños y perjuicios de que serán objeto los particulares demandantes o demandados en tratándose de pedimento de nulidad de resoluciones favorables, pero no precisado en qué consisten los mismos. Al efecto, en este nuevo ordenamiento, el legislador es vasto en la ampliación de los términos procesales, lo cual lógicamente conlleva dilación del procedimiento y de la solución de la controversia; ahora bien, si a ello se agregan entre otras normas, la relativa a la facultad que se otorga a las autoridades fiscales de revocar y repetir sus actos materia de impugnación, así como la prevista por el artículo 21 en cuanto a que la causación de recargos ya no se limita al máximo del 100% sobre el monto del crédito principal, sino que se siguen causando de manera ilimitada hasta la resolución de la contienda, resulta clara la lesión que nos ocupa, pues aún existiendo el medio de control de la Constitución y que asista la razón legal al particular, éste quedará en estado de indefensión al no analizarse por la Sala Superior los conceptos de anulación cuyo estudio omitió la Sala Regional, y lo que es más, estará obligado a indemnizar al fisco por pago extemporáneo con aquel accesorio, que por el transcurso del tiempo, seguramente siempre será superior a dicho crédito principal.

Contra lo expuesto podría argüirse, que la autoridad también resulta afectada al no analizar sus defensas, sólo que como señalamos en líneas anteriores, el fisco puede promover varios recursos, amén de que al actuar como tal, no es sujeto de ningún crédito, sea principal o accesorio. Los únicos que en todo caso se ven afectados, son los trabajadores cuyos patrones como sujetos pasivos de un crédito fiscal no cubierto al amparo de sentencias anulatorias, quedarán al margen de los beneficios que se deducen de regímenes como los que representan instituciones como el Seguro Social y el INFONAVIT, notándose con nitidez que de cualquier forma se trata de particulares.

Valdría la pena revisar, en la parte que se comenta, el recientemente vigente Código Fiscal de la Federación, bien para reformar o adicionar ciertas disposiciones que conduzcan a un adecuado equilibrio procesal de las partes contendientes, o por lo menos, para devolver a la Sala Superior, el carácter de juzgadora de alzada con amplias facultades para revisar las sentencias de primera instancia, ya que de continuar el estado actual de cosas, el derecho de amparo, en cierta medida, es nugatorio, y la violación de garantías individuales, será perenne.