

LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL PROCESAL DE ACCESO A LA JUSTICIA FISCAL *

Dr. GONZALO ARMIENTA CALDERÓN **

La garantía de acceso y prestación de la justicia por los tribunales en la órbita tributario-administrativa, debe trascender en la posibilidad real de control jurisdiccional a todo conflicto jurídico generado por la autoridad administrativa, cuando existan vulneraciones o agravios a los derechos e intereses legítimos de los gobernados en la compleja sociedad contemporánea. En lo específico de las instituciones jurisdiccionales debe avanzarse con firmeza, teniendo siempre como polo magnético a esa justicia que es valor universal, suma y compendio de todas las virtudes, en concordancia con el humanismo social que está inscrito en la Constitución y da sentido a nuestros afanes de transformación.

Expuesto lo anterior como principio dogmático del proceso contencioso administrativo, analizaremos ahora algunas opiniones doctrinarias, así como la proyección de esta garantía judicial en el ámbito del derecho positivo mexicano.

EL FORMALISMO COMO OBSTACULO A UNA CABAL IMPARTICIÓN DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

El proceso como instrumento para el bienestar social constituye una moderna concepción que ha venido liberando tanto a las partes como al juzgador del pesado formalismo de aquel proceso romano-canónico que aún sigue pesando sobre quienes son portadores de un liberalismo a ultranza, el cual les impide ver más allá de los intereses individuales. Esta corriente publicística y socializante nace en el siglo pasado al entrar

* Conferencia sustentada en el XV Congreso Binacional México-España, organizado por el Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A. C., en la ciudad de México del 10 al 12 de octubre de 1990.

** Director Jurídico de la Secretaría de Gobernación.

en vigor el Código Klein de 1895, con el que se inició en Austria la revolución de los ordenamientos procesales del mundo de Occidente.

Y esto viene a colación a propósito del excesivo formalismo que en algunos aspectos privan en el contencioso tributario mexicano, como lo vamos a comentar en seguida.

Por reforma vigente a partir del 1º de enero de 1990, se estableció en forma expresa la obligación del magistrado instructor de desechar por improcedente la demanda interpuesta cuando no se satisfagan parcial o totalmente los requisitos formales de procedibilidad (subjctivos, objetivos y normativos), salvo el relativo al ofrecimiento de pruebas, en cuyo caso, al no adjuntarse las documentales respectivas, éstas se tendrán por no ofrecidas.

Al limitarse el derecho de postulación de la actora, por cuanto a que no goza ya de las facultades para subsanar los errores o deficiencias del escrito de demanda, se le impide el acceso a la justicia tributaria y se da ocasión para que mediante un injustificado formalismo queden subsistentes actos ilegales de la administración pública lesivos no sólo de los derechos del particular, sino también de la eficiencia y la eficacia de que debe estar investida toda la actividad de la administración tributaria.

LA LENTITUD EN EL PROCESO

Desde la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, tanto el particular como la autoridad demandada gozaban de un plazo individual de 15 días, el primero para el ejercicio de su acción; y la segunda para dar contestación a la demanda. Este plazo se amplió a 45 días a partir de la promulgación del Código Fiscal de la Federación que en lo atinente al procedimiento contencioso administrativo entró en vigor el 1º de abril de 1983; y no se piense que fue con el objeto de dar mayor oportunidad al administrado para preparar debidamente su demanda, pues ello se debió, fundamentalmente, a la necesidad que sintieron las autoridades de contar con un plazo mayor para producir su contestación, dado el elevado número de juicios de amparo y procesos ordinarios incoados en su contra; sin embargo, en razón de la importancia que tiene para el Estado la solución de los litigios fiscales, no sólo desde el punto de vista de la impartición de una justicia pronta y expedita, sino de la perspectiva recaudatoria de la propia administración, considero que superada ya en su fase más cruda la crisis económica por la que ha estado

atravesando el país, deberán destinarse los recursos necesarios para incrementar el personal profesional necesario para este fin, y formularse el proyecto de Iniciativa Presidencial que regrese a su límite original los plazos para presentar la demanda y su ampliación, así como de la correlativa contestación y de su ampliación. Con ello se logrará una economía de tiempo en el *iter procedendi*, de dos a cuatro meses, según se esté o no en los supuestos de ampliación de los respectivos escritos de demanda y de contestación; y el legislador cumplirá así, al aprobar la reforma legislativa correspondiente, con la garantía judicial de prontitud en la impartición de justicia.

BREVE RECAPITULACIÓN

Sobre los dos temas aquí tratados oigamos la opinión de ese magnífico jurista italiano, cuya presencia en la doctrina procesal contemporánea le está dando a ésta nuevo impulso y vigor. Nos dice Mauro Cappelletti en su obra *Proceso, Ideologías, Sociedad*, que en Italia la jurisprudencia ha ido reconociendo a las partes un verdadero y propio derecho constitucional a la prueba. "... Derecho que debería asegurar a ellas la posibilidad de valerse de los medios de prueba generalmente reconocidos por el ordenamiento y, al mismo tiempo, impedir al legislador poner obstáculos no razonables a la prueba de los derechos hechos valer en juicio".¹ Y más adelante nos comenta que la Corte misma ha enseñado que el reconocimiento del derecho de acción se traduce en un mero *flatus vocis* si tal derecho no es sostenido en la práctica por la posibilidad de someter al juez los elementos de prueba favorables.²

De ahí que, acordes con el criterio de este eminente maestro, consideramos abiertamente inconstitucionales las normas que en el derecho procesal mexicano ordenan al juzgador tener por no ofrecidas las pruebas documentales, cuando no se acompañaron a los escritos de postulación de las partes.³

En su diversa obra *La Oralidad y las Pruebas en el Proceso Civil* pone de manifiesto los graves defectos del proceso de origen italo-canónico, entre las que destacan el "exceso de formalismo paralizante, especial-

¹ CAPPELLETTI, MAURO. *Proceso, Ideologías, Sociedad*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1974, p. 558.

² *Ibid.*, p. 559.

³ Artículos 209 y 214 del Código Fiscal de la Federación.

mente, pero no únicamente, en la admisión, asunción y evaluación de las pruebas. . . con un sistema procesal que no corresponde a la filosofía experimental, a las exigencias de eficiencia y al sentimiento de justicia del mundo moderno”.⁴

Por lo que atañe a la falta de requisitos formales, tanto de la demanda como de la contestación, la limitación del derecho de las partes a subsanarlos dentro de un plazo prudente, es una flagrante violación al derecho a acudir a los tribunales para que impartan una justicia imparcial, pronta, expedita y completa conforme a lo previsto en el artículo 17 de nuestra norma fundamental.

La lentitud en el proceso, que se agrava con la ampliación de los plazos concedidos a las partes para postular, confirma, en cada caso, el adagio de que una justicia tardía no es más que una caricatura de justicia, con la circunstancia de que el solo hecho de conceder el mismo plazo al particular que a la administración, conculca el principio de igualdad procesal, pues esta última, tiene a su alcance todos los elementos y las pruebas documentales que integran el expediente del cual emergió el acto administrativo impugnado, lo que le brinda la oportunidad de producir su contestación en un menor tiempo que el concedido al actor. Generalmente, enseña Jesús González Pérez, “El administrado-demandante en un proceso administrativo. . . se encuentra con la cerrada oposición de los distintos órganos administrativos para facilitarle los documentos que le permitirán acreditar los hechos que fundamentan su pretensión, y con el estrecho criterio para admitir otros medios probatorios en el proceso administrativo”.⁵

Con expresa referencia al proceso administrativo español, señala como limitantes y obstáculos que impiden al particular el cabal acceso a la justicia administrativa, los siguientes:

A) Una tendencia a la que muy difícilmente puede sustraerse el juez administrativo, la cual puede calificarse de actitud reverencial ante el poder público, debida fundamentalmente al hecho de que la administración aparece ante el juez como sujeto titular del interés público y altruista frente a los intereses particulares y egoístas del administrado.

B) La administración pública no aparece ante el juez administrativo como una parte procesal en un régimen de igualdad con el particular,

⁴ CAPPELETTI, MAURO. *La Oralidad y las Pruebas en el Proceso Civil*, Ediciones Jurídicas Europa-América, S. A., Buenos Aires, 1972, p. 100.

⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Administración Pública y Libertad*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1971, p. 86.

por lo que no deja de ser un sujeto privilegiado con una serie de prerrogativas en pugna abierta con la justicia.

C) El particular “frente a este monstruo de poder que es la administración...”, aparece impotente y atemorizado.

Respecto del punto precedente es muy interesante hacer mención a la posición adoptada por el mismo maestro español, quien en una conferencia pronunciada en la Academia de Jurisprudencia y Legislación, defendiera la intervención del Ministerio Público en el proceso administrativo, atribuyéndole la función de hacer prevalecer el derecho en los casos de manifiesta arbitrariedad de la administración e ilegalidad de un acto y facultándolo incluso para iniciar el proceso contencioso administrativo, cuando por desidia, falta de medios o temor a futuras sanciones la persona legitimada para ello no lo hiciese.⁶

D) La limitación del objeto del proceso, por cuanto a que están excluidos del mismo numerosos actos administrativos entre los cuales destacan los llamados “actos de gobierno”.

E) Otros dos obstáculos al acceso a la justicia tributaria lo constituyen la exigencia del *acto previo* y el *solve et repete*.

F) En cuanto al procedimiento destaca la lentitud del sistema contencioso administrativo y la diferencia de trato a la Administración Pública y a los particulares.

G) En lo atinente a los efectos del proceso, enseña que el proceso administrativo supone gastos para quien demanda a la Administración Pública, así como las dificultades que para el particular plantea la ejecución de la sentencia.

En la doctrina mexicana y en una interesante monografía intitulada *La Impartición de Justicia*, el profesor Rolando Arreola Ortiz, actual magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación, enumera cinco importantes obstáculos que, en su opinión, han limitado el ejercicio de la impartición de justicia por este órgano jurisdiccional, a saber:

- I. La ausencia de una autonomía total y operativa del Tribunal Fiscal de la Federación respecto del Poder Ejecutivo;
- II. La ausencia de un sistema idóneo de selección de los magistrados integrantes de dicho cuerpo colegiado;
- III. La subordinación administrativa y económica del Tribunal a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *La Reforma de la Ley y de lo Contencioso-Administrativo*. Conferencia pronunciada el 8 de febrero de 1954 y publicada en *La Sentencia Administrativa*, Madrid, pp. 54-77.

- IV. La ausencia o mínima intervención de este órgano jurisdiccional en el proceso de creación o modificación de las leyes fiscales, en especial de aquellas que lo regulan; y,
- V. La existencia de un ineficaz sistema jurídico de revisión de las resoluciones emitidas por las Salas que lo integran.

De estas cinco causas, que a juicio del autor del ensayo en comentario constituyen obstáculos o limitaciones a la impartición de justicia por parte del Tribunal Fiscal de la Federación, considero que en el ya rebasado medio siglo de adopción del sistema de justicia contencioso-administrativa al estilo continental europeo, sólo la última ha ensombrecido su trayectoria, sin que ello le sea imputable a este cuerpo jurisdiccional, pues la inserción de un recurso ordinario de última instancia ante órganos integrantes del Poder Judicial de la Federación, vino a contaminar la pureza del contencioso administrativo mexicano, con la lamentable consecuencia de que ello ha demeritado la celeridad del proceso, la autoridad e imparcialidad de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación y el vigor de su jurisprudencia, afectando el principio de seguridad jurídica, al dispersarse, en multifacética variedad, las tesis que en materia tributaria sustentan los Tribunales Colegiados de Circuito, enclavados en las diversas regiones del territorio nacional. Todo ello por el lamentable desconocimiento de la naturaleza y características del contencioso-administrativo instaurado en México a partir de la Ley de Justicia Fiscal, al crearse, primero el Recurso de Revisión Fiscal ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y posteriormente, el recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito, lo cual incidió en sus más elementales principios y negó la razón de ser de aquel contencioso administrativo que con todo tino se asentó originariamente en el panorama jurídico-político del Estado mexicano, como lo veremos líneas más adelante.

Las tres causas primeramente enumeradas por Arreola Ortiz, afortunadamente no han influido hasta ahora en la eficacia, celeridad y equidad que en sus fallos han caracterizado al Tribunal Fiscal de la Federación, lo cual se debe al hecho de que desde su fundación el nombramiento de quienes lo integran, en una muy respetable mayoría ha recaído en magistrados responsables, con una trayectoria en la administración pública y en el ejercicio de la abogacía, que ha dado un prestigio ejemplar a la institución.

Lo anterior no quiere decir que de subsistir las reales circunstancias especificadas por el autor del trabajo en estudio, esté permanentemente

garantizada la autonomía del Tribunal y la independencia de sus magistrados, pues debemos reconocer que hasta la fecha se han conjuntado factores y situaciones de carácter personal, tanto de los titulares del Poder Ejecutivo Federal y de sus más cercanos colaboradores, como de los integrantes del Tribunal, consistentes, fundamentalmente, en la juiciosa designación de los magistrados y en el respeto que al pueblo mexicano y a sus gobernantes les merece la justicia federal, cuya tradición se enraiza en ese gran instrumento jurídico procesal creado por el genio de Manuel Crescencio Rejón y de Mariano Otero: El Juicio de Amparo.

No hay, como todos los sabemos, un sistema perfecto de selección de jueces que garantice la independencia de quienes son designados para impartir justicia a sus pares; sin embargo, debemos anotar que la imparcialidad, la honestidad, la capacidad y el sentido de responsabilidad, no se encuentran en factores ajenos a la persona humana, no son circunstancias de carácter externo, sino cualidades cimentadas en los principios éticos, jurídicos y de solidaridad social que en las aulas cada maestro con su ejemplo y sus enseñanzas, y en el ejercicio profesional, litigantes, jueces y magistrados, inculcan en el alma de aquellos jóvenes que han elegido una de las más nobles y hermosas actividades del hombre: La defensa de la libertad, de la dignidad, de la propiedad y de la vida de sus semejantes, ante los ataques que estos derechos fundamentales sufren no sólo por parte de los particulares sino de quienes hacen uso arbitrario y despótico del poder que la misma sociedad les ha conferido.

En el parecer autorizado de muchos círculos forenses, la designación de funcionarios del sistema de justicia constituye un punto nodal para que tengan concreción las garantías procesales constitucionales, ya que tales derechos subjetivos públicos quedan en carácter de lirismo cuando se tiene poco cuidado para escoger a quienes han de ser jueces y magistrados. A nuestro entender, los procedimientos de designación deben propiciar que los juristas más dignos por sus antecedentes éticos y de preparación intelectual asuman la función jurisdiccional; particularmente cuando se reconoce lo delicado de la misión de juzgar con prudencia y equilibrio. Por otra parte, una selección basada en datos objetivos y de confiabilidad, cobra mayor importancia en razón al postulado de inamovilidad como presupuesto de independencia. Sería un despropósito que la inamovilidad diera pie a la prolongación de estancia de elementos prevaricadores o negligentes; ello desvirtuaría los objetivos del estatuto de permanencia, cuya finalidad es asegurar la independencia de los juzgadores con integridad, sentido del deber y disposición eficiente.

No concebimos un estatuto de inamovilidad para beneficio de quienes no cumplen con eficiencia y decoro un cargo de tanta dignidad.

Los jueces y magistrados que tienen consistencia ética y han logrado obtener el equilibrio indispensable a su función, difícilmente se extraerán en los senderos oscuros de la corrupción, las presiones innobles o los actos intimidatorios. No hay nada más deprimente para un ciudadano que busca justicia, que encontrarse con cuadros jurisdiccionales contaminados por estos vicios.

La ausencia o mínima intervención de los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación en el proceso de creación o de reformas a las leyes fiscales, no influye de manera alguna en el recto ejercicio de la función jurisdiccional; empero, sería deseable aprovechar la experiencia y el criterio de quienes a través de sus fallos van adecuando la aplicación de la norma jurídica al proceso evolutivo de las relaciones tributarias.

La doctora Margarita Lomelí Cerezo, cultora eminente de las disciplinas tributarias y administrativas, en su monografía intitulada *Obstáculos para la Defensa de los Particulares Frente a la Administración Pública*, nos aporta una reflexión digna de ser comentada para percartarnos de la preocupación, siempre presente, por eliminar aquellos obstáculos que han impedido el libre acceso a la justicia tributaria. He aquí sus palabras: "Aunque desde la expedición de la Ley de Justicia Fiscal se ha venido desarrollando un sistema de defensa jurídica de los particulares ante los actos ilícitos o irregulares de la Administración Pública, que ha demostrado ser bastante eficaz en la mayoría de los casos, hay todavía ciertos aspectos en que tal defensa se encuentra obstaculizada por normas legales aplicables, o bien por criterios anacrónicos o erróneos sustentados por los órganos jurisdiccionales al dirimir las contiendas suscitadas por los actos de las autoridades administrativas".⁷

En seguida hace referencia en el falso concepto imperante en la jurisprudencia y en la doctrina, de que el contencioso tributario mexicano quedaba inmerso dentro del contencioso de anulación, cuyos orígenes encontramos en la jurisprudencia francesa. Y precisa, desde una segunda perspectiva, que una adecuada defensa del particular frente a la Administración Pública encuentra un serio escollo en la idea de que el juicio ante el Tribunal Fiscal es una simple segunda instancia del procedimiento oficioso, concepción que perdura en quienes todavía mantienen

⁷ LOMELÍ CEREZO, Margarita. *Estudios Fiscales*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, volumen 6, 1984, p. 41.

la errónea opinión de que la justicia impartida por los tribunales administrativos pertenece al primitivo sistema de *justicia retenida o del ministro-juez*, cuya presencia encontramos en aquella Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo promulgada el 25 de mayo de 1853, de la cual fue autor el jurista zacatecano Teodosio Lares, quien abrevara en la doctrina francesa. Esta equívoca apreciación ha servido de apoyo a tesis jurisprudenciales y a disposiciones legislativas que declaraban inatendibles conceptos de ilegalidad no expresados en el recurso administrativo previo al juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación e inadmisibles aquellas pruebas no aportadas por el particular en el mismo medio de impugnación, lo cual venía a constituir una absurda denegación de justicia.

Tal fue el criterio de la Sala Superior en materia de pruebas hasta que se modificó la jurisprudencia existente al respecto.⁸ Sobre este tema y en contra de aquella jurisprudencia, en mi carácter de magistrado de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, emití en diversas ocasiones voto particular.⁹

Un tercer obstáculo consiste, según lo expone la autora Lomelí Cerezo, en la obligación que en la mayoría de los ordenamientos legales se impone al administrado como presupuesto de procedibilidad de la llamada acción contencioso-administrativa, de agotar previamente los recursos administrativos previstos por la ley de la materia, lo cual constituye “más que un medio de defensa, un obstáculo para ésta, en virtud de que en la mayoría de los casos resultan ineficaces y sólo complican y retardan la resolución justa de las cuestiones controvertidas”.¹⁰ Y para apoyar este aserto expone, con toda certeza, que las autoridades administrativas, cuando resuelven los recursos promovidos ante ellas, generalmente no lo hacen de una manera imparcial y objetiva, sino obedeciendo a criterios preestablecidos, producto de una apreciación errónea respecto de lo que es el interés público, aunado lo anterior a la lentitud de los trámites administrativos.

⁸ Acuerdo G/27/89 emitido por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en Sesión del 2 de febrero de 1989.

⁹ Revisión Núm. 766/85. Voto Particular publicado en el Informe Anual de Labores correspondiente al periodo comprendido del 1º de diciembre de 1986 al 30 de noviembre de 1987, pp. 201 a 206.

¹⁰ *Op. cit.*, p. 57.

EL RECURSO DE REVISIÓN

La tendencia judicialista del sistema procesal mexicano, cuyos orígenes encontramos en el derecho español y en la influencia de la doctrina constitucional anglosajona, es carga que pesa seriamente sobre la evolución de contencioso administrativo federal, a tal grado que de un sistema de indiscutible puridad francesa, contemplado por la Ley de Justicia Fiscal de 1936, hemos pasado a otro de aberrante hibridez, pues en él además de conculcarse abiertamente el principio de igualdad de las partes en el proceso, se atribuye a órganos del Poder Judicial de la Federación, el conocimiento ordinario en última instancia de los juicios incoados ante el Tribunal Fiscal de la Federación, con el aún más serio agravante de que al ser denegatoria de la pretensión del particular la sentencia definitiva pronunciada por los Tribunales Colegiados de Circuito, enclavados dentro de la estructura orgánica de aquel poder, el administrado no tiene acceso a la justicia constitucional, que es, sin lugar a dudas, la más preciada garantía judicial prevista por nuestra Carta Fundamental.

De ello dan testimonio las siguientes normas jurídicas, cuyo texto me permito transcribir:

Artículo 248 del Código Fiscal de la Federación

“Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las *sentencias definitivas*, podrán ser impugnadas por la autoridad . . . interponiendo recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva. . . cuando la cuantía del asunto exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de su emisión. . .”

ARTÍCULO 104 CONSTITUCIONAL

“Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer: . . .

1-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. *Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circui-*

to, se sujetarán a los trámites que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ella dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno; ...”.

La atribución a órganos del Poder Judicial de la Federación de resolver en segundo grado y mediante sentencia definitiva y firme los procesos administrativos, cuando el fallo de primera instancia sea contrario a los intereses de la autoridad, pone de manifiesto una injustificada desconfianza en los miembros de un Tribunal, designados por el titular del Poder Ejecutivo, con aprobación del Senado de la República, en razón de su recta trayectoria como abogados postulantes, por sus méritos en la impartición de justicia, o bien como dignos funcionarios de la Administración Pública; y tomando en consideración, además, su preparación y experiencia en las disciplinas tributarias y administrativas.

Esta desconfianza no se justifica en manera alguna y menos cuando la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, integrada por nueve magistrados que deciden en forma colegiada, goza de competencia atrayente para conocer en primera instancia de aquellos juicios cuyo valor exceda en cien veces el salario mínimo general vigente para el área geográfica del Distrito Federal, elevado al año; así como de aquellos otros respecto de los cuales se considere que para su resolución sea necesarios establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución.

Y afirmamos lo anterior porque la Sala Superior amén de estar constituida por nueve de los más prestigiados magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, como se acaba de puntualizar, es el máximo intérprete, dentro del proceso ordinario, de las leyes fiscales y administrativas, según podremos constatarlo a continuación:

ARTÍCULO 261 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Al recibir la sentencia que deje de aplicar algún precedente o la denuncia de contradicción, la Sala Superior establecerá la tesis que deba prevalecer, misma que constituirá jurisprudencia obligatoria para el Tribunal, siempre que se apegue a la jurisprudencia que, en su caso, hayan formado los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

También constituirá jurisprudencia la tesis sostenida por la Sala Superior al resolver los juicios con características especiales, previstos en el artículo 239 Bis, siempre que se sustente en tres resoluciones no interrumpidas por otra en contrario y cumpla con el requisito señalado por el párrafo anterior. . .”.¹¹

Respecto de este tan singular como inequitativo recurso que limita el acceso a la justicia ordinaria y a la constitucional, y desvirtúa en sus más profundas raíces el contencioso administrativo adoptado en la primigenia Ley de Justicia Fiscal de 1936, cabe recordar que tanto Briseño Sierra, en su obra *Derecho Procesal Fiscal*,¹² como Carlos Cortés Figueroa, en su monografía intitulada *Examen Crítico del Nuevo Código Fiscal*,¹³ al referirse al ya desaparecido recurso de revisión fiscal ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación que pecaba del mismo vicio de falta de igualdad procesal, afirmaron: el primero, que se trataba de un recurso asimétrico, por lo cual rompía abiertamente con el principio de igualdad de las partes; y el segundo, que su asimetría constituía “una aberración desde el momento en que sólo se autoriza en beneficio de una parte (la parte más poderosa) en el proceso. . .”.¹⁴

Sin embargo, cabe aclarar en relación con este medio de impugnación, antecedente del actual recurso de revisión, que el legislador no privó al particular del derecho a acceder a la vía de amparo.

Por otra parte resulta pertinente puntualizar que la tecnicidad de los litigios tributarios y administrativos *estricto sensu*, exige de una preparación y sensibilidad específicas, solamente adquiridas mediante una formación tanto administrativa como jurisdiccional; por lo que esa vinculación del Tribunal Fiscal de la Federación con los Tribunales Colegiados de Circuito a través de un medio impugnativo ordinario de última instancia, por el cual un Tribunal de control constitucional revisa los fallos de jueces especializados en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, resulta francamente inadecuada, pues sólo quien ha pasado por ese tamiz vital del que emergen, finamente decantadas, las reglas de la sana crítica y de la experiencia, puede solucionar con la

¹¹ Los Tribunales del Poder Judicial de la Federación únicamente establecen jurisprudencia en materia de amparo, esto es, cuando examinan la legalidad de los actos provenientes de las autoridades legislativas, judiciales y administrativas, a la luz de las normas constitucionales que garantizan los derechos fundamentales del hombre.

¹² BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal*, Cárdenas, editor y distribuidor, segunda edición, México, 1975.

¹³ CORTÉS FIGUEROA, Carlos. *Examen Crítico del Nuevo Código Fiscal*. Opúsculo. Cárdenas, editor y distribuidor, México, 1970.

¹⁴ *Op. cit.*, p. 25.

debida ponderación el litigio surgido entre la Administración Pública, como eximia representante del interés social y del orden público, y el particular, como intangible portador del derecho a la legalidad.

EL IMPERIO

*“Sentencia que no se cumple es
justicia que no se imparte.”*

El falso concepto de que el Tribunal Fiscal de la Federación era un órgano jurisdiccional de simple anulación y no de plena jurisdicción, inhibió a quienes, como especialistas de las disciplinas tributarias y administrativas, están encargados de elaborar los proyectos de iniciativas de ley que al pasar por el proceso legislativo transforman el sistema jurídico mexicano, con el propósito de que éste se adecúe a las modernas corrientes doctrinarias y a la dinámica de las relaciones sociales, políticas, económicas y culturales. Es así como hasta el año de 1988 las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación carecieron en absoluto de ejecutoriedad, pues los órganos integrantes de este cuerpo colegiado no gozaban de facultad alguna para hacer cumplir sus fallos.

Por reforma publicada en el *Diario Oficial* de 5 de enero de 1988 se adicionó al Código Fiscal de la Federación el artículo 239-Ter, que incorpora al contencioso administrativo mexicano el incidente de queja, mediante el cual la parte afectada por incumplimiento de una sentencia, puede ocurrir ante la Sala Regional que instruyó el proceso, con el objeto de que ésta, si la autoridad repite el acto, lo deje sin efecto; y si se trata de exceso o defecto en la ejecución del fallo definitivo, la Sala Instructora lo anule y ordene al funcionario responsable que dé exacto cumplimiento a la sentencia.

Ahora bien, en la doctrina española, Jesús González Pérez, con su reconocida autoridad incursiona en el tema y hace hincapié en el hecho de que con total independencia de la naturaleza del régimen político y del sistema administrativo imperante, las sentencias de condena sólo son cumplidas por la Administración Pública “cuando no está decidida a lo contrario la autoridad o el político en turno”. Tal aseveración, si bien tiene una gran dosis de verdad, afortunadamente sólo en forma esporádica se ha observado en el contencioso administrativo federal mexicano, lo cual se ha debido, a mi juicio, a la autoridad moral del Tribunal Fiscal de la Federación.

No me resisto, aun cuando parezca prolijo, a reproducir literalmente el pensamiento de este magnífico administrativista y procesalista ibero, quien con patética franqueza nos dice: “Desde que se inventó eso que se ha llamado Estado de Derecho, la doctrina, de buena fe, con una ingenuidad sorprendente, ha venido ideando y perfeccionando fórmulas para garantizar la ejecución de sentencias, en la convicción de que es el momento de la verdad en el control jurisdiccional de la Administración, pues sólo en ese momento puede verificarse si los tribunales sirven para algo más que para sentar declaraciones platónicas. Pero mucho más hábiles que los buenos de los doctrinarios para buscar fórmulas de garantías son los legisladores para matizarlas y los encargados de aplicarlas para eludirlas. De aquí que los primeros, después de páginas y páginas dedicadas al tema, al final tengan que llegar a la desoladora conclusión de que, en definitiva, el problema radica en la moralidad pública y en la educación ciudadana de políticos y funcionarios”.¹⁵

Pues bien, para concluir con este aspecto de nuestro estudio, réstame apuntar que la justicia administrativa impartida por el Tribunal Fiscal de la Federación todavía no cumple en plenitud con la norma procesal constitucional referida por el artículo 17 de nuestra Carta Primaria, que atribuye a los Tribunales la obligación de impartir justicia de manera completa, e impone, tanto al legislador federal como al local, el deber de establecer los medios que garanticen la plena ejecución de las resoluciones de los tribunales.

Lo anteriormente expuesto nos lleva a reconocer, con la frialdad y crudeza impuesta por los cánones de la investigación científica, que para poder afirmar el imperio absoluto de la justicia administrativa y el irrestricto respeto a esta norma constitucional, será necesario que los órganos jurisdiccionales estén investidos de la facultad coactiva, no sólo en los casos ya previstos, sino cuando la autoridad, adoptando una actitud contumaz, se abstenga de cumplir con la sentencia definitiva y deje subsistentes tanto el acto anulado por el Tribunal como sus efectos. Asimismo, deberá proveérseles de cabal competencia para apremiar y sancionar con todo rigor a quienes se nieguen a acatar las resoluciones dictadas en el incidente de queja respectivo.

¹⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *Administración Pública y Libertad*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1971, p. 88.

AVANCES DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Una nueva estructura orgánica de colaboración al sistema de justicia nacional, la tenemos en la Comisión Nacional de Derecho Humanos, creada por Decreto del Poder Ejecutivo publicado en el *Diario Oficial* de la Federación el 6 de junio pasado, que en su Reglamento Interno,¹⁶ faculta a este flamante organismo desconcentrado, para intervenir en caso de *violaciones administrativas, vicios en los procedimientos y delitos que lesionen a una persona o a un grupo, que sean cometidos por una autoridad o servidor público*,¹⁷ lo cual significa que sin intervenir en sentencias definitivas ni en aspectos jurisdiccionales de fondo, por no tratarse de un Tribunal —conforme a la prohibición expresa contenida en el artículo 40, fracción I, del susodicho ordenamiento—, la Comisión puede prestar su concurso de un modo crítico, realimentador y depurativo en situaciones procesales, procedimentales, administrativas y fiscales, que hagan nugatoria la garantía de acceso a la justicia y derechos fundamentales otorgados por nuestra Constitución Política. Habrá casos contencioso-administrativos que requieran una intervención protectora, del *ombudsman mexicano*, para salvaguardar derechos básicos de la persona humana.

VISIÓN ACTUAL DE LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA

En el marco jurídico de nuestra nación, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el derecho de toda persona a ser beneficiaria de una justicia cabal.¹⁸ Y no se trata sólo de un derecho para acudir a los tribunales, pues el precepto es unívocamente claro al prescribir que se debe administrar justicia con expeditéz mediante resoluciones completas e imparciales, en condiciones tales de gratuidad y eficiencia que se eviten en los individuos las reclamaciones por vías violentas, esto es, la justicia por propia mano. Aún más: la disposición constitucional establece como postulados, la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus sentencias. Así sus decisiones serán algo más que mera presencia jurídico-formal.

A los dos principios referidos de independencia jurisdiccional y eficacia plena de las resoluciones, habría que agregar la inamovilidad de

¹⁶ *Diario Oficial* del 1º de agosto de 1990.

¹⁷ Artículo 3º inciso a).

¹⁸ Artículo 17.

jueces y magistrados establecido por la Constitución en los artículos 94, *in fine*, y 97 párrafo primero, para el Poder Judicial de la Federación y en el numeral 116, fracción III, para los integrantes del Poder Judicial de los Estados. Estatuto de permanencia que se ha extendido a través de disposiciones legales orgánicas, a los tribunales de lo contencioso-administrativo, tanto de orden local como federal. De esta suerte, las jurisdicciones judicial y contencioso-administrativa responden a idénticos postulados, aunque tengan matices diferentes. Las modalidades de la justicia o sus especializaciones no alteran la esencia del alto designio de que se imparta en las mejores condiciones de imparcialidad, oportunidad y eficacia.

Con imperfecciones y la posibilidad de error que entraña todo remozamiento y ensayo de nuevas instituciones, estimamos que el Estado Mexicano de Derecho va avanzando con solidez. El sistema de justicia, particularmente en su versión contencioso-administrativa, muestra una funcionalidad cada vez más satisfactoria en eficacia de sus fallos y profesionalización de sus cuadros. Es verdad que todavía existen nexos y operaciones de la autoridad ajenos al control jurisdiccional. Pero como bien apunta el jurista chileno José A. Rodríguez Elizondo, "Hay que conceder que el Estado de Derecho corresponde esencialmente a un ideal y no a una realidad jurídica perfecta, y, como ideal, es intangible. A medida que se vayan alcanzando las metas inmediatas, el ideal irá posando más lejos su incentivo; por ello, las notas que actualmente se señalan como características de un Estado de Derecho carecen del sentido de lo imprescindible. Son características esencialmente contingentes, que pueden desaparecer en una revaloración del ideal".¹⁹ Es por esto que a México, en su discurrir por la senda del estado de derecho, le ha sido posible por idiosincrasia, por tradición, por vocación mestiza, por sentido innovador y genialidad para las adaptaciones, configurar un sistema de justicia de tribunales constitucionales, tribunales administrativos y una comisión protectora de derechos humanos con atributos de *ombudsman*. Obviamente, la garantía de acceso a la justicia tiene presencia en un escenario acorde con las necesidades del país.

Los tribunales administrativos, como jurisdicción especializada de derecho público, funcionan con suma eficacia en bien de los gobernados, cuando las estructuras orgánicas y los diseños procesales son los adecuados. Pero su potencial bienhechor y de protección jurídica radica,

¹⁹ RODRÍGUEZ ELIZONDO, José A. S., *Protección Jurisdiccional de los Administrados. (El Exceso de Poder)*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1961, p. 19.

fundamentalmente, en la propia naturaleza y condición dinámica del derecho público y del derecho administrativo en particular, y en el carácter proteico y generador de concepciones nuevas del derecho público. Por ello, deviene pertinente citar de nuevo a Rodríguez Elizondo, quien al referirse a las proyecciones de la jurisdicción especializada, asienta lo siguiente: "Con este sistema de control jurisdiccional se garantiza ampliamente el interés colectivo, puesto que los recursos que se pueden hacer valer a través de la justicia administrativa colocan a los administrados en un plano casi equivalente con la Administración. Pero el valor del sistema se proyecta más allá, en cuanto sirve de instrumento de desarrollo de las mismas ciencias administrativas. Los tribunales judiciales, habituados al trato con normas jurídicas sistematizadas y con doctrinas decantadas, demuestran, frente al derecho público, la timidez propia de quien se encuentra en lugares poco conocidos. Carecen de ese espíritu de iniciativa y de aventura de que habla Martín Retortillo".²⁰ Opinión que anteriormente sostuvo el jurista alemán Ernst Forsthoff al decir: "El deseo de una extensión de la protección jurídica en los asuntos administrativos se vio favorecido por la matización y la formación sistemática del derecho público. La clasificación jerárquica del derecho objetivo en las normas de distinto rango —Constitución, Ley y Reglamento— y la realización del principio de la administración conforme al derecho, dotaron también al derecho público de ese vigor y esa claridad que no sólo hace posible, sino también exige un control con los medios específicos de la lógica jurídica".²¹

LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA DE LA MODERNIDAD

Hemos aseverado que el estado de derecho tiene como nota esencial la protección jurídica a los gobernados, particularmente cuando se trata de derechos básicos de la persona humana, y la actuación del poder público de acuerdo con una normatividad general y formalmente estatuida. Es dable afirmar que en la marcha conformadora del estado de derecho contemporáneo, el poder público aspira en mayor medida a la juridicidad y pertinencia de sus propios actos. Ello significa, naturalmente, una tendencia de evolución en la amplitud y eficacia de la protección jurídica a disposición de los administrados. Desde luego, falta

²⁰ *Op. cit.*, p. 25.

²¹ FORSTHOFF, Ernst. *Tratado de Derecho Administrativo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958, trad. de Legaz Lacambra, p. 689.

mucho para llegar a estadios que contemplen una acción popular contencioso-administrativa, pues la vía sigue estando abierta solamente para quienes son lesionados en sus derechos, con los resabios individualistas perceptibles. Sin embargo, creemos firmemente que primero debe pasarse, para los tribunales tributario-administrativos, a una fórmula general de competencia y luego al ensayo de acciones de ejercicio popular para ciertas facetas del accionar de la administración, donde la afectación no se da en forma inmediata y claramente individualizada. Tal es el caso de los intereses difusos o colectivos. Para efectos prácticos tiene mayor relieve una norma de competencia genérica que someta al escrutinio jurisdiccional, todos o casi todos los actos de la Administración Pública. Y aquí es oportuno recordar: los actos de gobierno son ajenos al control jurisdiccional y algunos otros están sometidos a una jurisdicción especial, como lo es la del fuero militar.

CRITERIO CONCLUSIVO

La justicia viene a ser la piedra angular de la genuina democracia. Tan preponderante es la cuestión de la integridad en la impartición de la justicia, que en ella se hace abstracción de banderías ideológicas. Sin importar direcciones y matices, puede sostenerse: no hay formación política o grupo social de relieve que no esté de acuerdo en tener una justicia honesta, íntegra y administrada con prontitud y eficacia.

Sabemos que la formación de los jueces y magistrados incide de manera determinante en los casos justiciables, pesando y reflejándose en las resoluciones de lo sometido a su jurisdicción. Mas al respecto cabe precisar que los criterios sustentados por un juzgador nunca deben generar arbitrariedad, fluyendo al gusto libre, individual y caprichoso de quienes tienen la investidura de la autoridad. Han de inscribirse en la racionalidad, en una ordenación sistemática y en una conexión vital con los asuntos controvertidos. Las concepciones jurídicas, por más brillantes o generales que sean, no pueden estar divorciadas del latir de la sociedad a la cual han de servir, ni ajenas del humanismo que les da sentido. Lejos de ser artículos de fe, deben ingresar en la corriente cordial del pueblo. Sería lamentable contemplar fallos de quienes imparten justicia, vacíos y desvitalizados, como granos sin germen.

La justicia deberá ser polo magnético para las instituciones del Estado, fuerza irresistible que las cincele a una realidad en la cual prive el equilibrio de los valores y el bienestar social. A quien sufre un problema

con trascendencia jurídica le interesa encontrar una justicia con rostro humano. Los conceptos etéreos poco importan al que padece una injusticia.

Recordemos, finalmente: La justicia es, por esencia, armonía y equilibrio en las relaciones humanas.