

EL AMPARO MEXICANO EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y LA REVISIÓN FISCAL

I. Las tres etapas de la evolución del amparo administrativo	317
II. Los lineamientos esenciales del amparo en materia administrativa	322
III. Los daños y perjuicios en el cumplimiento de las sentencias	323
IV. Antecedentes y desarrollo de la revisión fiscal	325
V. La revisión fiscal en los códigos tributarios federales de 1967 y 1982	326
VI. La revisión ante el Pleno del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal	330

EL AMPARO MEXICANO EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y LA REVISIÓN FISCAL

SUMARIO: I. *Las tres etapas de la evolución del amparo administrativo.* 1. *La tradición judicialista.* 2. *El procedimiento uniforme.* 3. *Nacimiento del amparo judicial administrativo.* II. *Los lineamientos esenciales del amparo en materia administrativa.* III. *Los daños y perjuicios en el cumplimiento de las sentencias.* IV. *Antecedentes y desarrollo de la revisión fiscal.* V. *La revisión fiscal en los códigos tributarios federales de 1967 y 1982.* VI. *La revisión ante el Pleno del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.*

I. LAS TRES ETAPAS DE LA EVOLUCIÓN DEL AMPARO ADMINISTRATIVO

1. *La tradición judicialista*

Nuestro sistema de jurisdicción administrativa y no obstante la tendencia hacia el establecimiento de tribunales especializados separados de los ordinarios, “sigue los lineamientos del sistema judicialista”, en cuanto las decisiones de dichos tribunales administrativos no adquiere firmeza, ya que pueden ser impugnadas ante los tribunales federales a través del juicio de amparo; pero además, como algunos de los organismos judiciales administrativos, entre ellos el Tribunal Fiscal de la Federación, no conocen sino de un sector determinado de las controversias de esta materia, las restantes, es decir las que no pueden someterse a los citados tribunales, deben combatirse inmediatamente a través del propio juicio de amparo, el cual asume en este segundo aspecto el carácter de un proceso contencioso administrativo.¹

Esta división del derecho de amparo en materia administrativa en dos grandes campos no resulta comprensible sin un breve examen a las diversas etapas por las cuales se ha desarrollado este sector del mismo amparo mexicano, y que a nuestro

1 Cfr. Héctor Fix-Zamudio, “Introducción al estudio del proceso tributario”, en la obra colectiva *Perspectivas del derecho público en la segunda mitad del siglo XX. Homenaje a Enrique Sayagués-Laso*, tomo III, Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1969, pp. 1110-1131.

modo de ver, y exclusivamente para efectos de sistematización, pueden dividirse en tres periodos.

La primera etapa del amparo administrativo se inicia con el establecimiento definitivo de la institución en los artículos 101 y 102 de la Constitución Federal, de 5 de febrero de 1857 y se prolonga hasta la entrada en vigor de la Ley de Amparo expedida en 1919 durante la vigencia de la Carta Federal vigente de 5 de febrero de 1917, y corresponde de cierta manera a la tradición judicialista de la impugnación de las resoluciones y actos administrativos ante los tribunales ordinarios. Durante este largo periodo, y en virtud de factores sociales, políticos y económicos bien conocidos, se estableció sólidamente la interpretación artificiosa del artículo 14 de la citada ley fundamental de 1857, que permitió a la jurisprudencia la admisión del llamado "amparo contra sentencias judiciales", y que ahora se conoce como "amparo casación"², ya que a pesar de la prohibición expresa el artículo 8° de la Ley de Amparo de 1869 (que fue considerado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia), se reconoció por la Jurisprudencia la admisión del amparo contra sentencias judiciales y se consagró expresamente en legislación posterior.³

En este primer periodo, el juicio de amparo desarrolló una doble función, ya que por una parte se utilizó para impugnar las sentencias de los tribunales judiciales ordinarios que resolvían las controversias administrativas; pero como dichos tribunales no tenían competencia genérica, el amparo podía interponerse contra aquellos actos o resoluciones de la administración activa que no podían combatirse ante los propios órganos ordinarios del Poder Judicial Federal de las Entidades Federativas; en este sector se configuró un verdadero proceso contencioso-administrativo en relación con la impugnación inmediata de los actos de la administración activa, ante los jueces de amparo.

Sin embargo, con excepción de la primera Ley de Amparo, expedida en 1861, que estableció un procedimiento de tres instancias, que se estimo excesivamente prolongado,⁴ los restantes ordenamientos, es decir, las leyes de amparo de 1869 y 1882, y los Códigos Federales de Procedimientos Civiles de 1897 y 1908, regularon

2 Cfr. Héctor Fix-Zamudio, "Presente y futuro de la casación civil a través del amparo"; en *Memoria de El Colegio Nacional, 1978*, tomo IX, núm. 1, México, El Colegio Nacional, 1979, pp. 91-138, trabajo en el cual se contiene un resumen de las corrientes doctrinales sobre la materia.

3 Sobre esta ley de Amparo de 1869 se han elaborado varios estudios recientes. Cfr. José Barragán Barragán, *Proceso de discusión de la Ley de Amparo de 1869*, México, UNAM, 1980, quien transcribe las discusiones parlamentarias bastante prolongadas del citado artículo 8°, incluyendo un documentado discurso del Secretario de Justicia y destacado jurista Ignacio Mariscal, en la sesión del 9 de enero de 1969, pp. 179-281, y específicamente, Alfonso Noriega Cantú, *La consolidación del Amparo (El caso del artículo 8° de la Ley de 1869)*, México, Círculo de Santa Margarita, noviembre de 1980, especialmente pp. 11-52.

4 Cfr. Isidro Rojas y Francisco Pascual García, *El amparo y sus reformas*, México, Tipográfica de la Compañía Editorial Católica, 1907, pp. 63-75; José Barragán Barragán, *Primera Ley de Amparo de 1861*, México, UNAM, 1980, pp. 35-103.

un procedimiento de doble instancia, la primera ante los Jueces de Distrito, y la segunda, por conducto de una revisión forzosa, ante la Suprema Corte de Justicia, que pronunciaba el fallo definitivo y firme; dicho procedimiento era uniforme con independencia de la naturaleza de las controversias planteadas, y por ello se aplicó tanto en el supuesto de impugnación de sentencias dictadas por los tribunales ordinarios para decidir conflictos administrativos, como en el caso de que se combatieran directamente los actos y resoluciones de la administración activa que no podían someterse al conocimiento de los citados tribunales ordinarios.⁵

2. El procedimiento uniforme

Una segunda etapa se inicia con la expedición de la Ley de Amparo de 18 de octubre de 1919, la primera bajo la vigencia de la Constitución actual, ya que el artículo 107 de la carta federal de 1917, debido a la influencia indubitable del pensamiento del ilustre jurista mexicano Emilio Rabasa, estableció un doble procedimiento, que subsiste hasta nuestros días; es decir el llamado amparo de una sola instancia, contra sentencias definitivas pronunciadas por los tribunales judiciales; y de doble instancia cuando se trate de otro tipo de actos, entre ellos los de carácter administrativo.⁶

Otro aspecto importante de la citada Ley de Amparo de 1919 fue la regulación del llamado "recurso de súplica", introducido por el artículo 104, fracción I, de la Carta Federal de 1917,⁷ y que influyó posteriormente en la creación del recurso de revisión fiscal (ver *infra* párrafos 22-23). En tal virtud, y de acuerdo con este ordenamiento, las controversias administrativas asumían una triple modalidad: en primer lugar, cuando se impugnaban de manera inmediata los actos y resoluciones de la administración activa, debían plantearse en amparo de doble instancia, la primera ante los Jueces de Distrito y la segunda ante el Tribunal en Pleno de la

5 Entre otros, Cfr. Silvestre Moreno Cora. *Tratado del juicio de amparo conforme a las sentencias de los tribunales federales*, México, Tipográfica La Europea, 1902, pp. 510-534.

6 Las ideas esenciales del ilustre jurista chiapaneco, se contienen en el capítulo XII, de su obra clásica *El artículo 14. Estudio constitucional*, 2ª ed., México, Porrúa, 1955, pp. 95-102, intitulado "El amparo, juicio y recurso".

7 El texto original del artículo 104, fracción I, de la Constitución Federal, establecía lo siguiente: "Corresponde a los tribunales de la Federación conocer: I. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre cumplimiento y aplicación de leyes federales, con motivo de los trabajos celebrados con las potencias extranjeras. Cuando dichas controversias sólo afecten a intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del orden común de los Estados, del Distrito Federal y Territorios. Las sentencias de primera instancia serán apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado. De las sentencias que se dicten en segunda instancia, podrán suplicarse para ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, preparándose, introduciéndose y substanciándose el recurso, en los términos que determine la ley".

Suprema Corte de Justicia, por conducto del llamado “recurso de revisión”, pero ahora a instancia de la parte afectada (por lo que en realidad se configura una apelación).

En segundo término, si se planteaba la impugnación de las sentencias judiciales definitivas que resolvieran controversias administrativas, en principio debían combatirse en amparo de una sola instancia también ante la Suprema Corte de Justicia, pero en el supuesto de fallos en los cuales se aplicaban disposiciones legales de carácter federal, el particular afectado tenía opción de combatirlas ya sea en amparo o bien por conducto del citado “recurso de súplica” que configuraba la tercera vía impugnativa, también ante la Suprema Corte; pero cuando la parte inconforme era la autoridad administrativa, esta última sólo podía acudir al recurso de súplica, ya que la jurisprudencia le impedía la posibilidad de interponer el Juicio de Amparo, todo lo cual configuraba un sistema excesivamente complicado.⁸

Pero a dentro del este segundo periodo se observa una transformación paulatina, debido a los cambios experimentados en la justicia administrativa mexicana, pudiendo señalarse por una parte, la creación de tres salas en la Suprema Corte para conocer de las diversas materias en el Juicio de Amparo, según la reforma constitucional del 20 de agosto de 1928,⁹ y a una de estas salas, la Segunda, se le atribuyeron las controversias administrativas, en los tres sectores mencionados en los dos párrafos anteriores, es decir, en amparo de una sola instancia; el segundo grado en el amparo de doble instancia; y el recurso de súplica en materia administrativa; pero al poco tiempo se suprimió el citado recurso de súplica según decreto publicado el 18 de enero de 1934, lo que coincidió con la paulatina desaparición de los juicios ordinarios de oposición.

Por otra parte, durante este periodo de transformación de la justicia administrativa, se expidieron conjuntamente, el 30 de diciembre de 1935, las Leyes de Amparo y la Orgánica del Poder Judicial de la Federación que entraron en vigor el

8 Todavía tiene aplicación la tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia, número 183, páginas 317-318, del volumen relativo a la Segunda Sala, del Apéndice del *Semanario Judicial de la Federación* publicado en el año de 1975: “Fisco Improcedencia del Amparo promovido por él. El Fisco, cuando usa su facultad soberana de cobrar impuestos, multas u otros pagos fiscales, obra ejerciendo una prerrogativa inherente a su soberanía, por lo cual no puede concebirse que el Poder pida amparo en defensa de un acto del propio Poder, y esto es evidente, pues cuando ante el Tribunal Fiscal de la Federación ocurre el Fisco Federal, o sea el Estado, por conducto de uno de sus órganos, si es verdad que acude como parte litigante, también lo es que el acto que defiende no difiere del acto genuino de autoridad, el cual no puede ser considerado como un derecho del hombre o como una garantía individual, para el efecto de que la autoridad que lo dispuso estuviera en aptitud de defenderlo mediante el Juicio de Amparo, como si se tratara de una garantía individual suya”.

9 La parte relativa del texto primitivo del artículo 94 constitucional disponía que: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación se compondrá de once ministros y funcionará siempre en tribunal pleno...”; mientras que la reforma de 1928, modificó este precepto de la siguiente manera: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación se compondrá de dieciséis ministros y funcionará en Tribunal Pleno o dividida en tres salas, de cinco ministros cada una, en los términos que disponga la ley...”

10 de enero de 1936,¹⁰ y pocos meses más tarde, en agosto de 1936 se promulgó la Ley de Justicia Fiscal que creó el Tribunal Fiscal de la Federación. De acuerdo con los citados ordenamientos y en virtud de la supresión de los juicios de oposición y del recurso de súplica, las controversias administrativas podían plantearse ya sea de manera inmediata ante los jueces de amparo, o bien si eran de la competencia del citado Tribunal Fiscal, primero ante dicho organismo, y sus fallos, podían combatirse sólo por los particulares afectados, ante los propios tribunales de amparo, pero con la circunstancia, de que en cualquiera de los supuestos, el procedimiento era el de doble instancia; la primera ante los Jueces de Distrito y el segundo grado ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, ya que las sentencias del propio Tribunal Fiscal se consideraron como actos administrativos, en los términos del artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo.¹¹

No obstante este procedimiento uniforme de dos instancias, la doctrina señaló con precisión la doble naturaleza del Juicio de Amparo en materia administrativa, y en especial destacamos el penetrante estudio realizado por el distinguido constitucionalista mexicano Felipe Tena Ramírez, en el cual señaló que sólo en el supuesto de que el amparo se interpusiera contra actos o resoluciones de la administración activa, se podía considerar como “sustitutivo del contencioso-administrativo”, pero cuando se hacía valer contra sentencias del entonces único tribunal administrativo, el Fiscal de la Federación, el amparo funcionaba como un proceso de carácter judicial, o sea, no tenía por objeto juzgar el acto administrativo, sino la “actuación jurisdiccional que apreció el acto dentro de un proceso”.¹²

3. *Nacimiento del amparo judicial administrativo*

El señalamiento de la doble función del Amparo en materia administrativa influyó decisivamente en las reformas constitucionales y legales que entraron en vigor en octubre de 1968, las cuales además de constitucionalizar los tribunales administrativos, establecieron la distinción entre ambos tipos de amparo administrativo separándolos en su tramitación, de manera que se conservó el doble procedimiento para la impugnación de los actos y resoluciones de la administración activa (texto actual del artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo), pero se introdujo el amparo de una sola instancia contra las sentencia pronunciadas por

¹⁰ Ambos ordenamientos continúan en vigor, pero con numerosas modificaciones, entre las cuales deben mencionarse como de mayor importancia, las de 1951 y 1968.

¹¹ Cfr. Héctor Fix-Zamudio, “Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano”; en *Memoria de El Colegio Nacional 1980*, México, El Colegio Nacional, 1981, pp. 131-134.

¹² “Fisonomía del amparo en materia administrativa”: en el volumen colectivo, *El pensamiento jurídico en México en el Derecho Constitucional*, México, Librería de Manuel Porrúa, 1961, pp. 111-132.

los tribunales administrativos, a los cuales se reconoció su carácter plenamente judicial.¹³

Esta es la situación actual, ya que el ordenamiento en vigor regula dos grandes sectores del derecho de amparo en la materia administrativa, el primero puede considerarse como sustitutivo de un "proceso contencioso administrativo", pues se integra con la impugnación inmediata ante los tribunales de amparo, a través de un procedimiento de doble instancia, de los actos y resoluciones de la administración activa; y el segundo está constituido por el juicio de amparo de una sola instancia contra las sentencias de los tribunales administrativos, y puede considerarse como un "recurso de casación administrativa".¹⁴

II. LOS LINEAMIENTOS ESENCIALES DEL AMPARO EN MATERIA ADMINISTRATIVA

Rebasaría los propósitos de este trabajo señalar los lineamientos concretos de ambos sectores y las reglas de competencia de la distribución de los juicios de amparo en una sola instancia o en el segundo grado, entre los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia, que son bastante complejos,¹⁵ pero sí podemos señalar algunos aspectos esenciales del derecho de amparo en materia administrativa, como son: en primer término, la tendencia hacia la paulatina restricción de la impugnación inmediata de los actos de la administración activa, que ya se confieren atribuciones cada vez más amplias a los tribunales administrativos, como lo podemos destacar tratándose de la creación del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Distrito Federal, de competencia genérica el establecimiento de algunos tribunales locales también como competencia general; y finalmente la posibilidad de extender el conocimiento del actual Tribunal Fiscal para constituir un Tribunal Federal de Justicia Administrativa, de acuerdo con los anteproyectos de 1964 y 1973.

Un segundo aspecto fundamental que observamos en la regulación actual del derecho de amparo en el sector que examinamos, es el relativo a la creciente especialización de los tribunales de Amparo en la materia administrativa, pues como lo había señalado desde hace tiempo el distinguido jurista mexicano Antonio Carrillo Flores, resulta inconveniente encomendar el conocimiento de las contro-

13 Cfr. Héctor Fix-Zamudio, "Reformas constitucionales al Poder Judicial Federal", en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, núm. 65, enero-marzo de 1967, pp. 83-123; Jesús Ortega Calderón, "El amparo en materia administrativa", en el volumen colectivo *Curso de actualización de amparo*, México, UNAM, 1976, pp. 72-78.

14 Cfr. Héctor Fix-Zamudio, "Breve introducción al juicio de amparo mexicano", en *Memoria de El Colegio Nacional*, 1976, México, El Colegio Nacional, 1977, pp. 161-164.

15 Cfr. entre otros, Ignacio Burgoa Orihuela, *El juicio de amparo*, 11a. ed. México, Porrúa, 1977; Alfonso Noriega Cantú, *Lecciones de amparo*, Porrúa, México, 1975, pp. 384-397.

versias administrativas a tribunales de competencia general, debido al carácter cada vez más técnico de las citadas controversias.¹⁶

Así, podemos observar que la especialización de los tribunales federales se va ampliando —no sólo en esta disciplina—, y en la actualidad funcionan tres tribunales colegiados en materia administrativa en el Distrito Federal, y en dicha circunscripción residen nueve juzgados de distrito de la misma especialidad, y si bien los tribunales de amparo que funcionan en los restantes circuitos del país conocen de todas las materias, recientemente se han especializado los juzgados de distrito en Jalisco, si se toma en cuenta que en Guadalajara se han instalado ocho juzgados de distrito, dos de ellos en materia administrativa,¹⁷ y por supuesto debemos recordar a la Segunda Sala (administrativa) de la Suprema Corte de Justicia, establecida en las reformas constitucionales de 1982.¹⁸

Un tercer aspecto genérico del Amparo administrativo, consiste en la implantación (así sea en forma muy limitada), en virtud de la gran trascendencia actual de las controversias administrativas, de la facultad discrecional de la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, para decidir si se avoca al conocimiento de los juicios de amparo en una sola instancia o en el segundo grado, cuando tienen una cuantía inferior a un millón de pesos (cantidad que determina la competencia regular de la propia Sala), cuando la misma considere que existe interés nacional en ese asunto;¹⁹ y esta regla guarda semejanza con el sistema del “certiorari” para fijar la competencia discrecional de la Corte Suprema Federal de los Estados Unidos, debiéndose tomar en cuenta que un sector de la doctrina considera que esta institución debe adoptarse de manera más amplia en relación con nuestra Suprema Corte de Justicia.²⁰

III. LOS DAÑOS Y PERJUICIOS EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS

El último aspecto que tenemos el propósito de destacar se refiere a la tendencia muy reciente de introducir en el cumplimiento de las sentencias de amparo, particularmente cuando protegen al administrado, la sustitución de la prestación específica señalada en dichos fallos por el pago de los daños y perjuicios respectivos, cuando no se logra ese cumplimiento. Esta corriente se advierte con motivo

16 *La justicia federal y la administración pública*, México, Porrúa, 1973, pp. 233-250.

17 *Cfr.* artículo 42 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación reformado por decreto del 28 de diciembre de 1979.

18 Véase la parte relativa de la reforma de 1928 al artículo 94 de la Constitución Federal, en la nota 9 de este trabajo.

19 *Cfr.* artículos 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo, y 25, fracciones I, inciso d) y III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

20 *Cfr.* Antonio Carrillo Flores, *Reflexiones del sesquicentenario de la Suprema Corte de Justicia*, México, Suprema Corte de Justicia, 1975, pp. 99-100.

de la resolución pronunciada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Distrito Federal con fecha 4 de mayo de 1979, en la cual estableció que, en virtud de la imposibilidad de cumplir la sentencia protectora de Amparo respectiva en sus términos estrictos, debería sustituirse ese cumplimiento por el pago de daños y perjuicios por parte de la autoridad administrativa responsable, correspondiendo al Juez Federal de Distrito formular la liquidación respectiva.²¹

Esta corriente ha culminado con la reforma al artículo 106 de la Ley de amparo²² por decreto promulgado el 29 de diciembre de 1979, el cual adicionó dicho precepto con un párrafo final, en el cual se dispone: "El quejoso podrá solicitar que se cumpla la ejecutoria mediante el pago de los daños y perjuicios que haya sufrido, y el Juez de Distrito, oyendo incidentalmente a las partes interesadas, resolverá lo conducente, y si procede, la forma y cuantía de la restitución, señalando un plazo final para el debido acatamiento de la ejecutoria". Debe tomarse en consideración que en la exposición de motivos de la iniciativa presidencial que sirvió de base a la citada adición, se relacionó la disposición transcrita con una propuesta de modificación al diverso artículo 126 de la Ley de Amparo, para establecer la posibilidad de que las autoridades demandadas y no de manera exclusiva el tercero perjudicado, pudiesen otorgar una contragarantía a fin de ejecutar el acto reclamado cuando se hubiese concedido al quejoso la suspensión del mismo,²³ pero como la segunda reforma no fue aprobada por el Congreso Federal, debe entenderse que en todo supuesto de incumplimiento, si el afectado lo solicita, pueda sustituirse la obligación específica, por el pago de daños y perjuicios, y esto tiene aplicación esencialmente en materia administrativa.

En la misma exposición de motivos mencionada en el párrafo anterior, se hace referencia a una realidad fácilmente observable, cuando se sostiene: "En la práctica, y a fin de que las ejecutorias no queden incumplidas, los quejosos solicitan el cambio de la obligación de hacer, por la obligación de dar, a cargo de las

21 Cfr. Alfonso Noriega Cantú, *Los sucedáneos en el cumplimiento de la ejecutorias de amparo*, México, febrero de 1980, pp. 9-18.

22 A nuestro modo de ver, esta adición está mal situada en el citado artículo 106 de la Ley de Amparo, ya que este precepto se refiere a la ejecución de las sentencias de amparo en una sola instancia, las cuales deben ser cumplidas por los jueces o tribunales que pronunciaron el fallo impugnado en amparo, y por ello, estimamos que dicha modificación debió colocarse en el artículo 105, que regula la ejecución de los fallos dictados en amparo de doble instancia, respecto de los cuales sí cabría la sustitución respectiva.

23 También consideramos que esta reforma al artículo 126 no estaba bien planteada y fue correctamente desechada por el Congreso Federal, ya que además de no ser conveniente que las autoridades demandadas pudiesen otorgar una contragarantía para continuar en la ejecución del acto reclamado, en el supuesto de haberse concedido la suspensión al quejoso; los daños y perjuicios derivados de esta contragarantía pueden liquidarse con intervención del Juez de Distrito ante la cual se otorgó, a través de un incidente regulado por el artículo 129 de la propia Ley de Amparo, Humberto Briseño Sierra, "El artículo 129 de la Ley de Amparo", en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, núm. 71, julio-septiembre de 1968, pp. 553-615.

autoridades responsables. Con la reforma que se propone (adición al artículo 106 antes transcrito) se regularizaría este sistema, con el cual se afirma la fuerza legal de la cosa juzgada”.

Consideramos que esta reforma al mencionado artículo 106 constituye un paso positivo, ya que modifica el criterio tradicional, que todavía sostiene un sector de la doctrina, en el sentido de que no es posible sustituir el cumplimiento específico de una sentencia de amparo, por el pago de daños y perjuicios, los cuales deben exigirse en un juicio ordinario federal posterior;²⁴ punto de vista que se apoya en el concepto clásico que ya no corresponde a la realidad presente, de que el juicio de amparo sólo se utiliza para proteger derechos fundamentales consagrados constitucionalmente, pues como es notorio, especialmente en materia administrativa, normalmente se discute la legalidad y no la constitucionalidad estricta, de la actividad de las autoridades respectivas.

IV. ANTECEDENTES Y DESARROLLO DE LA REVISIÓN FISCAL

Este medio de impugnación paralelo al juicio de amparo en materia administrativa, tuvo su origen en el “recurso de súplica” establecido por el texto primitivo del artículo 101, fracción I, de la Constitución Federal de 1917, que fue suprimido en la reforma constitucional de 1934 (ver *supra* párrafo 9),²⁵ ya que al crearse el Tribunal Fiscal Federal en el año de 1936, las autoridades tributarias no podían acudir al Juicio de Amparo para impugnar sus fallos como lo hacían los particulares afectados, de acuerdo con el criterio de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia,²⁶ lo que motivó que la Secretaría de Hacienda insistiese en su desigualdad procesal frente a los administrados y logró finalmente, una nueva modificación a la fracción I del artículo 104 constitucional, según decreto del 30 de diciembre de 1946, en la que se estableció en el fondo la antigua “súplica”, pero calificada ahora de “revisión fiscal”, es decir limitada exclusivamente a la materia tributaria.²⁷

La citada disposición constitucional fue reglamentada por dos leyes, la primera relativa a la materia federal, promulgada en la misma fecha, es decir, 30 de diciembre de 1946, reformada posteriormente por decreto del 30 de diciembre de 1949; y la segunda, que se refirió a los asuntos relacionados con la hacienda pública

24 Cfr. Alfonso Noriega Cantú, *Los sucedáneos en el cumplimiento de las sentencias de amparo*, cit., nota 21, pp. 43-92.

25 Cfr. Romeo León Orantes, *El juicio de amparo*, 3a. ed., Puebla, Editorial José María Cajica, 1957, pp. 72-87.

26 El criterio jurisprudencial se transcribe en la nota 8 de este trabajo.

27 El texto de la reforma de diciembre de 1946, establecía lo siguiente: “En los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia o contra las de tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos...”

del Departamento del Distrito Federal (que en esa época también se encomendaba al citado Tribunal Fiscal Federal) de fecha 28 de diciembre de 1948, reformada a su vez, el 30 de diciembre de 1950. De acuerdo con las referidas leyes reglamentarias, se podían impugnar ante la Segunda Sala de la Suprema corte de Justicia, los fallos del propio Tribunal Fiscal, cualquiera que fuese su cuantía en materia local, o cuando su monto fuese superior a veinte mil pesos en la esfera federal, a través del mismo procedimiento de la segunda instancia en el amparo de doble grado, conformándose durante la vigencia de las citadas leyes reglamentarias una jurisprudencia variable de la Suprema Corte sobre la posibilidad de que sólo las autoridades fiscales, o también los particulares (los que estaban facultados para interponer el amparo), pudiesen acudir a este medio de impugnación.²⁸

Este nuevo recurso conformado como una apelación federal provocó numerosos problemas a la referida Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia por el gran número de asuntos que interponían las autoridades fiscales, las cuales en forma indiscriminada hacían valer el recurso si la cuantía del asunto se los permitía, no obstante que en su gran mayoría se declaraban infundados por la citada sala de la Corte.²⁹

V. LA REVISIÓN FISCAL EN LOS CÓDIGOS TRIBUTARIOS FEDERALES DE 1967 Y 1982

En el Código Fiscal de 1967 se limitó de manera considerable la procedencia del mismo recurso de revisión fiscal, ya que se suprimió el defectuoso sistema de las leyes mencionadas de 1946 y 1948, y si bien se ha mantenido la prohibición de que las autoridades tributarias interpongan el juicio de amparo, reservado a los particulares, se reglamentó en forma muy severa la posibilidad de acudir a la citada impugnación ante la Corte; medio de defensa que se atribuyó de manera exclusiva a las propias autoridades.³⁰

²⁸ Cfr. Héctor Fix-Zamudio, "Reflexiones sobre la naturaleza procesal de amparo"; en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, núm. 56, octubre-diciembre de 1964, pp. 999-1006.

²⁹ La comisión redactora del proyecto de Código Fiscal, que sirvió de base al que entró en vigor en abril de 1967, expresó, en cuanto a la revisión fiscal, que: "Nuestro más alto tribunal debe conocer únicamente de los asuntos realmente de importancia y trascendencia y el procedimiento que se eligió garantizará asimismo, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se encuentre con más asuntos de los que su capacidad le permita resolver", "Informe razonado al Secretario de Hacienda de la comisión redactora del Código Fiscal Vigente", en *Investigación Fiscal*, núm. 43, México, julio de 1969, p. 92.

³⁰ Cfr. "Informe...", *cit.*, nota anterior, pp. 90-92, Alfonso González Rodríguez, "Los recursos de revisión establecidos por los artículos 240 y 242 del Código Fiscal de la Federación", en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, cuarto número extraordinario, México, 1971, pp. 57-72.

El citado Código Fiscal que entró en vigor en abril de 1967, estableció un filtro para evitar la proliferación de las revisiones fiscales que se había producido anteriormente, y para ello señaló dos criterios, el primero a través de la introducción de un primer recurso de apelación, calificado también como revisión, y además, el concepto de la "importancia y trascendencia", señalando, además como un lineamiento objetivo de dicha importancia, respecto de la segunda apelación, una base económica de quinientos mil pesos.

Así, los artículos 240 y 241 del citado Código Fiscal Federal de 1967 regulaban la primera revisión, señalando que la misma procedía contra las sentencias definitivas o las resoluciones de sobreseimiento pronunciadas por las salas regionales, y podía interponerse ante la Sala Superior a instancia de las autoridades afectadas, cuando el asunto fuera de importancia o trascendencia a juicio del titular de la secretaría, o del departamento de estado o de los directores o jefes de los organismos descentralizados correspondientes.

Si la resolución de la Sala Superior era también desfavorable a la autoridad que presentó el primer recurso, procedía el segundo, que es el que recibía la denominación de "revisión fiscal", la que podía interponerse por la misma autoridad afectada ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, por medio de un escrito firmado por el titular de la dependencia respectiva, siempre que a su juicio fuera de importancia y trascendencia; pero no era suficiente la simple afirmación, sino que debían exponerse las razones que justificaran esta situación, a no ser que el asunto tuviera una cuantía mínima de quinientos mil pesos, pues en este supuesto, se consideraba que tenía las características requeridas para ser objeto del recurso; y en los demás casos, los argumentos de la autoridad eran examinados por la misma Segunda Sala para determinar si procedía la admisión de la mencionada revisión fiscal.³¹

Esta regulación de la revisión fiscal fue constitucionalizada posteriormente por la reforma que entró en vigor el 28 de octubre de 1968, la cual modificó los párrafos tercero y cuarto del artículo 104, fracción I, de la carta federal, al establecer que procede el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia contra las resoluciones definitivas de los tribunales administrativos, sólo en los casos que señalen las leyes federales, y siempre que esas resoluciones hayan sido dictadas como consecuencia de un recurso interpuesto dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa.³²

31 Cfr. Dolores Heduán Virués, *Cuarta década del Tribunal Fiscal*. México, Academia de Derecho Fiscal, 1971, pp. 282-284, Alfonso González Rodríguez, *op. ult., cit.*, pp. 66-69, Jesús Ortega Calderón, *El amparo en materia administrativa, cit., supra*, nota 12, pp. 80-90; Gonzalo Armienta Calderón, *El proceso tributario*, México, Librería de Manuel Porrúa, 1977, pp. 323-330.

32 Cfr. Héctor Fix-Zamudio, "México. El organismo judicial (1950-1975)", en el libro colectivo *Evolución de la organización político constitucional en América Latina*, tomo I, México, UNAM, 1978, pp. 21-28.

Tenemos la convicción que hemos expresado en otros trabajos,³³ en el sentido de que dicha "revisión fiscal" no es sino un juicio de amparo disfrazado, debido a que ha persistido la orientación tradicional recogida por la jurisprudencia, en el sentido de que el propio amparo sólo puede utilizarse por los particulares afectados en la defensa de sus derechos constitucionalmente consagrados pero no por las autoridades que carecen de tales derechos; lo que ya no corresponde a la situación contemporánea de nuestro derecho de amparo, el cual tutela no sólo dichos derechos humanos, sino también a todo el ordenamiento jurídico nacional, incluyendo otros preceptos constitucionales, pero también las disposiciones legales ordinarias e inclusive las normas reglamentarias más modestas.³⁴

Pero la misma legislación y posteriormente la Jurisprudencia de los tribunales federales han utilizado instrumentos artificiales para atribuir a las autoridades la posibilidad de interponer el juicio de amparo, conservando la apariencia de una pureza constitucional que no existe y que sólo tuvo aplicación en la primera época de nuestro derecho de amparo, es decir, hasta que se aceptó el amparo contra sentencias judiciales; podemos citar como ejemplos, en primer término la posibilidad que se otorga a las propias autoridades para interponer amparo contra actos de otras autoridades que afecten sus derechos patrimoniales, en los términos del artículo 8º de la Ley de Amparo;³⁵ y la elaboración, por la citada jurisprudencia, del concepto de "Estado patrono" con el objeto de admitir la impugnación de las sentencias del Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje, que dirige los conflictos entre las dependencias y organismos públicos y sus trabajadores (empleados y funcionarios), por parte de las mismas entidades oficiales, las que sólo de manera muy forzada pueden considerarse carentes de imperio para los efectos del juicio de amparo.³⁶

No existe un obstáculo ni teórico ni práctico para atribuir a las autoridades administrativas la facultad de acudir al amparo de una sola instancia contra las sentencias de los tribunales administrativos, y en vía de ejemplo podemos mencionar que es indiscutible y ha logrado consagración legislativa, la legitimación de las propias autoridades para interponer una demanda ante nuestros organismos de

33 Cfr. Héctor Fix-Zamudio, "Reflexiones sobre la naturaleza procesal del amparo". *cit.*, *supra* nota 28, pp. 1005; *Id. El juicio de amparo*, México, Porrúa, 1964, pp. 264 y 383.

34 Cfr. Héctor Fix-Zamudio, "Breve introducción al juicio de amparo". *cit.*, *supra* nota 14, pp. 152-167.

35 Dicho artículo 8º dispone: "Las personas morales oficiales podrán ocurrir en demanda de amparo, por conducto de los funcionarios o representantes que designen las leyes, cuando el acto o la ley que se reclamen afecten los intereses patrimoniales de aquéllas".

36 Sobre el llamado "Estado patrono", puede consultarse la tesis jurisprudencial número 92, páginas 99-100, del volumen relativo a la Cuarta Sala, del Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación* publicado en 1975. Cfr. Ignacio Burgoa Orihuela, *El juicio de amparo*, *cit.*, *supra* nota 15, pp. 334-335.

jurisdicción administrativa especializada, solicitando la nulidad de las resoluciones de las mismas o de otras autoridades, cuando en dichas decisiones se reconocen derechos de los particulares, y por lo mismo, no pueden ser revocadas de oficio por las referidas autoridades.

Lo anterior no significa que propongamos se otorgue la legitimación a las autoridades administrativas para interponer el juicio de amparo con la misma libertad que se reconoce a los administrados, ya que deben conservarse las restricciones que se han establecido para la revisión fiscal antes mencionada, a fin de evitar una proliferación excesiva de tales reclamaciones.³⁷

El Código Fiscal Federal de 1982 no introdujo modificaciones de importancia en la regulación de la primera revisión ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal ni tampoco en la revisión fiscal propiamente dicha, que se interpone ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, ya que los artículos 248-250 de este último ordenamiento, incorporan con cambios muy secundarios, lo dispuesto por los artículos 240-244 del código anterior, que hemos analizado brevemente en los párrafos anteriores.

Podemos señalar que estas modificaciones de detalle, que consisten, en primer término en separar en dos partes distintas (Sección Tercera y Sección Cuarta) la regulación de las dos revisiones, que anteriormente figuraban en una sola (Sección III). En segundo término, el artículo 249 del código más reciente agrega un párrafo a lo establecido anteriormente por el artículo 241 que regulaba el trámite de la primera revisión, en el sentido de que según el ordenamiento de 1982, la Sala Superior debe resolver únicamente sobre los agravios alegados contra la resolución recurrida, tomando en consideración sólo las pruebas que se hubiesen rendido ante la Sala Regional, confirmando, revocando o modificando la resolución o sentencia que se impugne.

Finalmente, el artículo 250 del Código de 1982 aumenta a un millón la cuantía del negocio para que se considere de importancia y trascendencia, en lugar de los quinientos mil pesos señalados por el artículo 242 anterior, con lo cual el nuevo precepto no hace sino recoger el monto que para la procedencia del amparo en materia administrativa, tanto de doble como de una sola instancia, establecen los artículos 84, fracción I, inciso e) de la Ley de Amparo y 25, fracciones I, inciso d) y III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

37 La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha establecido varios criterios jurisprudenciales sobre la procedencia de la llamada revisión fiscal, que implican la facultad discrecional de dicha sala para examinar los argumentos de importancia o trascendencia del asunto que expongan las autoridades recurrentes, cuando los asuntos no tengan una cuantía superior a medio millón de pesos (actualmente un millón); tesis 276 a 282, páginas 462-474, del volumen de la Segunda Sala, del Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación* publicado en 1975.

VI. LA REVISIÓN ANTE EL PLENO DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL DISTRITO FEDERAL

Finalmente, debe hacerse mención muy breve a un recurso de revisión (en realidad, de apelación), similar al descrito en los párrafos 27 a 36 de este trabajo, regulado por el artículo 86 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, de acuerdo con el cual, las resoluciones de las Salas del mismo Tribunal que decreten o nieguen sobreseimientos y las que pongan fin al juicio (sentencias en sentido estricto), serán recurribles por las autoridades, ante el Tribunal en Pleno, cuando el “asunto sea de importancia y trascendencia” a juicio del jefe del Departamento del Distrito Federal.

Cuando dicha revisión se resuelva de manera desfavorable a las autoridades que la hicieron valer, no puede interponerse una segunda apelación, similar a la revisión fiscal, en virtud de que no ha sido reglamentada, pero no existe obstáculo para la creación de una “revisión administrativa” ante la Suprema Corte de Justicia, ya que la resolución del Pleno del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Distrito Federal, se encuentra dentro de lo previsto por la reforma constitucional al artículo 104, fracción I, de la carta federal, que mencionamos en el párrafo 29 de este estudio. En el supuesto de crearse esta segunda impugnación, tendría las mismas características y se le podrían formular las mismas críticas que hemos hecho respecto de la “revisión fiscal” (ver *supra* párrafos 30-31).