

LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Jorge VARGAS MORGADO

El derecho administrativo tiene, en realidad, poco tiempo de haber nacido, por lo que se encuentra todavía en una etapa de evolución perceptible fácilmente, casi día con día, de manera que sus paradigmas y fundamentos no son bien entendidos cuando ya es preciso reconsiderarlos a la luz de nuevas realidades. Por ello, es necesario reflexionar acerca de aspectos que para un observador de estos tiempos parecerían, quizá, una obviedad.

Es verdad que “donde quiera que haya habido un gobierno, ha habido instituciones administrativas”,¹ según explicó Teodosio Lares; sin embargo, el derecho administrativo propiamente dicho es un producto inmediato de la Revolución francesa, época en que nació la administración pública, no solo como estructura orgánica del Poder Ejecutivo, sino, más importante, como institución creada por la ley y sometida a ella.

A partir de la Revolución francesa, el Estado asume responsabilidades de conducción y servicio social, que indudablemente antes no tenían los órganos públicos, estructurados a partir de poderes regios, interesados no más allá de subsistir y de proporcionar cierta seguridad e impartición de justicia.

La creación revolucionaria de la administración pública, y del derecho que le corresponde, observó tres características que son de especial relevancia para el tema que ahora desarrollo. La primera es la prohibición de que los juzgados ordinarios conocieran de los temas administrativos, hecho que dio súbita independencia al derecho administrativo como rama del derecho; la segunda es la creación de los recursos en sede administrativa, y la tercera es la creación del Tribunal Contencioso Administrativo —*el Conseil d’Etat*—.²

La separación de los temas administrativos de la competencia de los tribunales ordinarios nos la da Teodosio Lares, quien aseveró que confundir

¹ Lares, Teodosio, *Lecciones de derecho administrativo*, México, facsimilar de la original de la Imprenta de Ignacio Cumplido de 1852, 1979, p. 3.

² García de Enterría, Eduardo, *La justicia administrativa en el cambio de siglo*, Querétaro, Fundap, 2003.

los negocios contenciosos del orden administrativo con los del orden civil “enerva la acción del gobierno”,³ efecto del todo negativo para el número de tareas que se le vienen encomendado de manera creciente a toda administración pública; es decir, el ritmo que implican las responsabilidades que de manera novedosa se le fueron otorgando a la administración requería, en la concepción de sus creadores, de un conocimiento puntual y específico de la administración y de su derecho, características que no tenían los tribunales ordinarios.

Ahora bien, el nacimiento, crecimiento y maduración del derecho administrativo ha tenido sus vicisitudes; por ejemplo, en México se ha asumido paulatinamente como propia la tradición administrativista francesa, pero, como es natural, con sus particulares. Así, Teodosio Lares celebraba la ley del 17 de abril de 1850, que fue la primera que reconoció expresamente los principios del derecho administrativo, pues

Por ella se mandó que la Corte de Justicia no pueda despachar mandamientos de ejecución, ni dictar providencias de embargo contra las rentas públicas, y que el gobierno no verifique pagos, aunque se determinen por el poder judicial, si no están incluidos en el presupuesto... es á lo menos fuera de toda duda que ha fijado en este punto los límites del poder judicial, dejando libre y expedita la acción administrativa; y ha distinguido la discusión *judicial* sobre la deuda, del pago *administrativo* de ella.⁴

Es decir, es, a primera vista, un logro que los jueces ordinarios no tuvieran la autoridad para disponer *fácilmente* de los fondos públicos, en una época en la que el gobierno tuvo que recurrir reiterada y onerosamente al crédito forzoso al interior y al crédito leonino del exterior.

Diversos autores tan importantes para la doctrina jurídica mexicana, como Ignacio L. Vallarta y Jacinto Pallares, se manifestaron en contra de la existencia de los tribunales contencioso administrativos. El primero expresó que no es admisible una ley por la que “la autoridad administrativa juzgue, lo mismo que no puede autorizar a ningún tribunal para que legisle”, y el segundo propuso que “estando, pues, perfectamente definidos los límites que hay entre el Poder Judicial y los otros Poderes y marcadas sus atribuciones exclusivas, no hay motivo de confusión..., entre nosotros no hay lugar al juicio contencioso-administrativo”,⁵ así que por mucho tiempo se dejó al administrado sin medio de defensa contenciosa administrativa, limitándolo,

³ Lares, Teodosio, *op. cit.*, p. 7.

⁴ *Ibidem*, p. 9.

⁵ Citados por Gabino Fraga en *Derecho administrativo*, México. Porrúa, 1992, p. 451.

si acaso, a la defensa en sede administrativa, circunstancia que en su momento fortaleció y consolidó la acción administrativa, pero ahora no hay manera de justificar jurídica, económica o éticamente la ausencia de medios protectores del gobernado en el ámbito administrativo; en palabras de Carnelutti, “el derecho es libertad”,⁶ pero solo si las personas tienen vías de defensa del derecho. En este punto parece útil recordar las palabras de Carnelutti cuando propuso que “el derecho es libertad”.⁷

En estos tiempos es evidente que los gobiernos federal y estatales cuentan con estructura orgánica y medios jurídicos y económicos limitados, pero estables, de tal manera que va siendo tiempo de que el orden jurídico voltee la vista hacia los derechos humanos y fundamentales de los gobernados para afinar y armonizar el ejercicio de las atribuciones administrativas en función de esos derechos de las personas.

Más aún, lo cierto es que en la actualidad la administración pública no solo es un “instrumento de regulación social”⁸ en constante crecimiento, como afirma Edgar Bodenheimer, sino que de muchas maneras ha venido a ser un elemento de dominancia de la sociedad y no una herramienta para su servicio; por ello debe ser especialmente reglada por el derecho a la luz de los derechos fundamentales y de los derechos humanos ya mencionados.

Hagamos un recuento breve de la historia de los tribunales de lo contencioso administrativo en nuestro país:

La protección del particular frente a la autoridad tiene, además de un sentido meramente de jurídico, como hemos visto, una relevancia y trascendencia de política nacional, pues esa protección es una salvaguarda de la democracia en su sentido más amplio; Kelsen reflexiona que “una democracia sin control será siempre insostenible, pues el desprecio de la auto restricción que impone el principio de la legalidad equivale al suicidio de la democracia”,⁹ de ahí la importancia de la construcción de un sistema de instituciones de control de los actos públicos.

Continuando con el veloz recorrido histórico, encontramos que las Constituciones de 1857 y la vigente de 1917 no incluían en la estructura orgánica pública la existencia de tribunales contencioso administrativos. El remedio jurisdiccional a los abusos de la administración pública lo concedió el artículo 107, fracción IX, del texto constitucional original de 1917, ya

⁶ Carnelutti, Francesco, *Derecho procesal civil y penal*, México, Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1994, p. 14.

⁷ *Idem.*

⁸ Bodenheimer, Edgar, *Teoría del derecho*, México, FCE, 2004, pp. 112 y 117.

⁹ Kelsen, Hans, *Esencia y valor de la democracia*, México, Ediciones Coyoacán, 2005, p. 109.

que consideró el juicio de amparo respecto “de actos de autoridad distinta de la judicial” que resultaran violatorios de las garantías individuales, lo cual siendo útil no era suficiente, o mejor dicho, no era pertinente tener que acudir a la justicia federal para arreglar un asunto municipal, por ejemplo.

En 1936 se instituyó el Tribunal Fiscal de la Federación, mediante la Ley de Justicia Fiscal. En la iniciativa de ley que lo creó, el presidente de la República refirió lo “conveniente” que sería para autoridades y particulares tener un sistema “lógico y congruente”¹⁰ para la liquidación y cobro de las cargas impositivas.¹¹ A pesar de lo “conveniente” que haya podido parecer la creación del tribunal contencioso fiscal, lo cierto es que carecía por completo de fundamento constitucional el tribunal entonces creado.

Obsérvese que el Tribunal Fiscal de la Federación, como su nombre lo revelaba, solo era competente para conocer de las controversias relacionadas con el sistema recaudatorio y con el pago de las contribuciones; es decir, no contó con competencia para resolver las controversias contencioso-administrativas en general, característica que por décadas restó fuerza a dicho tribunal.

Podría decirse que el sustento constitucional para la existencia del Tribunal Fiscal de la Federación le llegó al revés, en 1946.¹² Otra iniciativa presidencial propuso modificar la fracción I del artículo 104 de la Constitución, con la que se agregó un segundo párrafo a la fracción I ya mencionada, para establecer que

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.

Es decir, el fundamento constitucional del Tribunal Fiscal Federal llegó *al revés*, porque la disposición citada no creó los tribunales administrativos, los dio por hechos, y, por cierto, la mencionada disposición no refirió el medio de defensa del particular, sino para crear un medio de defensa ¡para la autoridad!

En 1967¹³ se vuelve a reformar al artículo 104 constitucional, agregándosele un segundo párrafo a la fracción primera, en donde por fin se dispuso

¹⁰ Gabino Fraga, *op. cit.*, p. 459.

¹¹ Qué frecuente es que las autoridades intenten sustentar sus acciones no en la constitucionalidad de las medidas que adoptan, sino en su utilidad o conveniencia.

¹² *Diario Oficial de la Federación* del 30 de diciembre de 1946.

¹³ *Diario Oficial de la Federación* del 25 de octubre de 1967.

que las leyes federales podrán crear tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal, o del Distrito Federal, y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.¹⁴

Por último, mediante reforma constitucional emitida en 1987, el artículo 73 de la Constitución se adicionó con una fracción XXIX-H, que dio atribución al Congreso de la Unión para instituir tribunales contencioso administrativos, modificación que simplemente fue una filigrana jurídica, ya que el tribunal y su fundamento en realidad ya existían.

El Tribunal Fiscal de la Federación continuó limitado a ser una magistratura con competencia solo para conocer de contiendas de naturaleza fiscal a través de un procedimiento nulidad, y no fue hasta 2000 cuando se amplió su competencia y su nombre a la rama administrativa general, pero funcionando exclusivamente como un tribunal de nulidad,¹⁵ una suerte de tribunal de casación¹⁶ en tanto únicamente revisa la legalidad¹⁷ de los actos impugnados,¹⁸ resultando el litigio que ante él se tramita un mero juicio de nulidad, aspecto que es definitivo, ya que “la acción de nulidad relativa, como la de nulidad absoluta, se propone, en principio, destruir retroactivamente toda huella del acto viciado”,¹⁹ como enseña Georges Lutzesco; es decir, únicamente estudia la tramitación y emisión del acto controvertido. Por ello es que se trata de un tribunal de revisión de la legalidad y casi nada más, como se ha dicho.

El ahora llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa produce, principalmente, sentencias de mera anulación, como antes lo ha-

¹⁴ Para consultar los textos originales y reformados de la Constitución mexicana, *cf.* la obra *Derechos del pueblo mexicano*, México, Manuel Porrúa, 1978.

¹⁵ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia así lo ha considerado; por ejemplo, en la resolución del amparo en revisión 6052/55 expresó que el “Tribunal Fiscal de la Federación es simplemente un Tribunal de anulación y no de plena jurisdicción”.

¹⁶ La palabra “casación” proviene del francés *cassation*, derivada del verbo *passer*, anular. *Diccionario jurídico mexicano*, México, Porrúa-UNAM, 1991, p. 428.

¹⁷ En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 9074/50, consideró que “El Tribunal Fiscal debe limitarse a declarar la nulidad de los actos o procedimientos combatidos en los juicios contenciosos que se le planteen, o bien a reconocer la validez de tales actos o procedimientos”.

¹⁸ Originalmente el Tribunal de Cassation francés se encontraba en la estructura del Poder Legislativo y tenía el propósito de controlar los órganos judiciales. *Cfr.* Cappelletti, Mauro, *El control judicial de la constitucionalidad de las leyes en el derecho comparado*, México, UNAM, Facultad de Derecho, 1966, p. 14.

¹⁹ Lutzesco, Georges, *Teoría y práctica de las nulidades*, México, 1985, pp. 352 y 353.

cía el Tribunal Fiscal Federal, sin poder ir más allá, ya que se ha considerado tradicionalmente que el contencioso administrativo no puede realizar actos administrativos,²⁰ que serían resultado ineludible si pudiera emitir sentencias condenatorias o constitutivas. Así entonces, frente a la falta de acatamiento de una sentencia anulatoria solo procedería la tramitación de un nuevo juicio nulidad o la promoción de un juicio de amparo, evitando puntualmente que el contencioso administrativo realice actos administrativos.

Hoy en día se observa en el mundo una evolución de la conceptualización del contencioso administrativo, en el que respetándose el dogma todavía vigente de la ejecutividad del acto administrativo, debe ser reinterpretado bajo la luz de los principios constitucionales, particularmente el de la tutela judicial efectiva,²¹ según observa Rodríguez-Arana, autor que señala que el Estado “ya no es un simple prestador de servicios públicos... es, ante todo, garantizador de derechos y libertades ciudadanas”.²²

Un precursor de esta corriente protectora del administrado frente a la administración es García de Enterría, quien refiere un movimiento de las legislaciones y jurisprudencia administrativas de un “objetivismo”, es decir, de la aplicación objetiva del derecho administrativo, en el que no tiene mayor consideración el interés del particular que impugna un acto administrativo, sino que simplemente se hace funcionar una suerte de control de oficio de la administración, para avanzar a un “subjetivismo”, en el que los derechos subjetivos de las personas son un propósito esencial de la actividad administrativa y, por tanto, en particular, de los tribunales contencioso administrativo.²³

El propio García de Enterría percibe que en la evolución del derecho administrativo moderno estamos en presencia de un cambio de perspectiva completo, reconociendo en los derechos fundamentales de las personas un rango superior, de aplicación preferente, frente a lo que serían “simples comodidades de gestión de los aparatos administrativos, por ventajosos que puedan resultar para su funcionamiento expeditivo”.²⁴ Así, el propio autor describe que en la última parte del siglo XX ha pasado a primer término “la cuestión de la disponibilidad de los recurrentes de un amplio sistema eficaz

²⁰ García de Enterría, *op. cit.*, p. 58.

²¹ Rodríguez-Arana, Jaime, *Las medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa en España*. Consultable en <http://www.bibliojuridica.org>.

²² Rodríguez-Arana, Jaime, “El derecho administrativo en el siglo XXI: nuevas perspectivas”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 31, 2007, p. 233.

²³ García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, pp. 57 y ss.

²⁴ *Ibidem*, p. 76.

de medidas cautelares frente a la expeditividad de la actuación administrativa, amparada en el viejo y sólido privilegio de la ejecutoriedad inmediata de sus decisiones”.²⁵

En la actualidad la administración pública, incluida en ella el fisco, es muy sólida conceptualmente y muy fuerte jurídicamente, de tal manera que se ha convertido en el instrumento de regulación social más determinante en la vida de las personas; su importancia y espacio de acción crecen continuamente. Por ese motivo los particulares deben contar con instrumentos idóneos a la defensa de sus derechos fundamentales, que son los que en todo caso justifican la existencia y actividad de los órganos públicos. Dichas instituciones públicas deben actuar en función de los mencionados derechos fundamentales; esa es su finalidad, “un Estado puramente administrativo tiende a borrar la diferencia entre poder y derecho y hacer así nula y carente de sentido la noción del derecho”,²⁶ tal como advierte Bodenheimer.

Ingresando al análisis del proceso jurisdiccional ante los tribunales, vemos que este debe ser garantista no solo en su finalidad, sino en su tramitación y desahogo, de ahí la relevancia primordial que encontramos en el tema de las medidas cautelares.

Para Piero Calamandrei, el proceso enfrenta la necesidad de la conciliación entre dos exigencias, opuestas con frecuencia, en la administración de la justicia, y que son la *celeridad* y la *ponderación*; es decir, el trabajo jurisdiccional de fondo es el de la *ponderación*, ya que habrá de considerar en la resolución definitiva el diferendo y los elementos de juicio sometidos al tribunal, pero es necesario proveer con *celeridad* lo atingente a la preservación del derecho de cada una de las partes, de tal modo que se evite que la resolución última sea ineficaz por no ser ya oportuna, es el dilema “entre hacer las cosas pronto pero mal, y hacerlas bien pero tarde”.²⁷ Así entonces el contencioso administrativo —como cualquier otro órgano jurisdiccional— debe ofrecer a los particulares que se acercan a él en busca de justicia, una amplia posibilidad de promover y obtener oportunamente el dictado de medidas cautelares que aseguren la eficacia de la posible resolución que sea posteriormente dictada.

El proceso cautelar, instruye Carnelutti, busca la existencia de una mera probabilidad para dictar las medidas necesarias para su protección provisoria, a diferencia del proceso principal, que se encargará, en su momento, de

²⁵ *Ibidem*, p. 69.

²⁶ Bodenheimer, Edgar, *op. cit.*, pp. 112 y 117.

²⁷ Calamandrei, Piero, *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1945, p. 45.

resolver el fondo de la controversia;²⁸ es decir, por simple lógica, la medida también llamada provisoria protege el futuro resultado del juicio contencioso, y por esa razón garantiza el respeto a los derechos fundamentales del gobernado, particularmente el derecho a la tutela de sus derechos.

El derecho humano²⁹ y constitucional³⁰ a la tutela judicial eficaz de los derechos fundamentales incluye “el derecho a una tutela cautelar”,³¹ pues dicha tutela es la fórmula inexcusable para alcanzar la mayor eficacia en las decisiones jurisdiccionales. El Tribunal Constitucional Español ha considerado que la “tutela judicial no es tal sin medidas cautelares”.³²

Es decir, la figura del derecho romano *rebus sic stantibus* es la manera de asegurar la eficacia de las resoluciones judiciales.

Esto se entiende mejor recordando que en todo proceso “media necesariamente un periodo de tiempo durante el cual continúa el litigio, con todos los daños que de él derivan”,³³ por ello, son necesarios los muy diversos proveimientos para evitar la modificación del estado de hecho en tanto se desahoga una controversia jurisdiccional, pues resultaría “nociva la alteración del estado de hecho por obra de una de las partes”,³⁴ en un interesante juego de palabras, el Tribunal de Justicia de Luxemburgo ha expresado en una sentencia que “la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene la razón”.³⁵

Por cierto, considerando nuestra realidad política, social y administrativa, es pertinente recordar las palabras de Luigi Ferrajoli en cuanto a que los derechos fundamentales “son más necesarios cuando son mayores los atropellos”.³⁶

Regresando a las medidas cautelares propiamente dichas, también existe la posibilidad de que las medidas provisionales no busquen la conservación

²⁸ Francesco Carnelutti lo dice con las siguientes palabras “el programa del proceso se resume en la investigación de la verdad, que es una fórmula ambiciosa; el proceso cautelar se contenta con buscar la probabilidad, que es una fórmula mucho más modesta”. *Op. cit.*, p. 236.

²⁹ Artículo octavo de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

³⁰ Artículo 17, particularmente el segundo párrafo, de la Constitución Política mexicana.

³¹ González Pérez, Jesús y González Navarro, Francisco, *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Pamplona, Thomson-Civitas, 2007, p. 1921.

³² *Cfr.* Sentencia STS238/1992, del 17 de diciembre.

³³ Carnelutti, Francesco, *Instituciones de derecho procesal civil*, México, Harla, 1997, p. 47.

³⁴ *Ibidem*, p. 48.

³⁵ Sentencia del 19 de junio de 1990, citada por Rodríguez-Arana, *Las medidas cautelares en la jurisdicción contencioso-administrativa en España*.

³⁶ Ferrajoli, Luigi, “La formación de una esfera pública europea”, *La constitucionalización de Europa*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, p. 82.

del estado de hecho, sino, por el contrario, busquen su alteración, con el mismo propósito de conservar la eficacia del posible resultado del juicio.

Un ejemplo de la primera situación descrita sería la orden de suspender los actos ejecutivos de cobro respecto de un crédito fiscal cuya legalidad haya sido sometida a la decisión de un tribunal contencioso administrativo; una ilustración de la segunda situación referida en el párrafo anterior sería la orden de apertura de un comercio clausurado cuando dicha clausura sea objeto de un juicio contencioso administrativo.

Pero ¿de qué se tratan las medidas cautelares? El *Diccionario de la lengua española* de la Real Academia Española determina el significado de la palabra “cautelar” de la siguiente manera: “dícese de las medidas o reglas para prevenir la consecución determinado o fin o precaver lo que pueda dificultarlo”.³⁷ Así lo disponen, por ejemplo, los artículos 58 de la Ley Orgánica del Tribunal de los Contencioso Administrativo del Distrito Federal y el primer párrafo del artículo 24 de la Ley Federal de Proceso Contencioso Administrativo. Las disposiciones de este tipo suelen no ser limitativas, sino, por el contrario, otorgan gran amplitud para dictar todas aquellas que sean necesarias a su propósito; esa amplitud de las medidas cautelares “permite que puedan adoptarse cualesquiera disposiciones de orden cautelar para que sean proporcionalmente adecuadas al fin de garantizar la eficacia de la sentencia”,³⁸ tal como lo ha estimado el Tribunal Supremo de España.

En la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, recientemente publicada en el *Diario oficial de la Federación* el 1o. de diciembre de 2005, se ha tratado de fortalecer al Tribunal Contencioso Administrativo federal y se ha incluido en ella una novedad, que es la inclusión del capítulo III del título I, que se denomina “De las medidas cautelares”, en cuyo ya mencionado artículo 24 se determina que

Pueden decretarse todas las medidas cautelares necesarias para mantener la situación de hecho existente, que impidan que la resolución impugnada pueda dejar al litigio sin materia o causar un daño irreparable al actor, salvo en los casos en que se cause perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público.

Sin embargo, las noticias no son tan buenas en el contencioso administrativo, ya que lo cierto es que el trámite incidental de las mediadas cautelares, como sucede en materia federal, es demasiado complejo y, sobre todo,

³⁷ *Diccionario de la lengua española*, Madrid, Real Academia Española-Espasa Calpe, 2001, p. 484.

³⁸ Sentencia del 21 de octubre de 2003, citada por Rodríguez-Arana, *op. cit.*

tardado, de suerte que no se alcanza la prontitud y oportunidad de las mismas, ya que las medidas cautelares se deben desarrollar “bajo la enseña de lo urgente y lo provisorio”,³⁹ tal como lo enuncia Francesco Carnelutti; es decir, su propósito es conservar el estado de hecho hasta en tanto el órgano jurisdiccional decide acerca del tema de fondo que le es planteado, pero con los meses que pueden demorar en ser dictadas las medidas provisorias se pierde su sentido y las vuelve nugatorias; es decir, fallidas, y por tanto insuficientes para proteger los derechos humanos y constitucionales.

Otros aspectos que agravan la tutela de los referidos derechos de las personas son los que a continuación menciono, y que son el punto central de este análisis:

a) Por una parte, la fracción IV del ya citado artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo dispone que para obtener la suspensión del acto administrativo impugnado en el juicio de nulidad, que es la medida cautelar por excelencia en materia administrativa, es preciso ofrecer garantía “suficiente mediante billete de depósito o póliza de fianza”, para “reparar el daño o indemnizar los perjuicios que pudieran ocasionarse a la demandada o a terceros con la suspensión” para el caso de no obtener sentencia favorable en el juicio contencioso administrativo.

El requerimiento de garantía expresado tiene dos vertientes: proteger el interés de terceros, que son ciudadanos como el accionante en el juicio de nulidad y proteger el interés de la autoridad, sea como protección del interés público o social o como protección del interés fiscal.

Pues bien, en términos casuísticos y no generales, la ley procesal contenciosa administrativa debería cuidar el interés de los terceros cuando efectivamente exista riesgo de causarles daños o perjuicios; también debería salvaguardar el interés público o social, cuando específicamente existiera peligro en daño a la sociedad, al ambiente o cualquier circunstancia análoga relevante. Lo que no tiene justificación alguna es que de manera genérica se obligue al particular a garantizar a los fiscos el pago de los créditos fiscales a cargo del inconforme objeto de la controversia, sino recargos, actualizaciones fiscales, sanciones y gastos de ejecución.

La carga financiera de garantizar al fisco es, en la práctica, pagar adelantadamente lo que no se ha determinado todavía como adeudo en el juicio contencioso administrativo.

Veamos, regularmente en los procesos jurisdiccionales de cualquier rama del derecho, las medidas cautelares obran en favor del acreedor en el

³⁹ Carnelutti, Francesco, *Derecho procesal civil y penal*, p. 236.

negocio que da origen a la controversia judicial. Así, por ejemplo, el aseguramiento de la pensión alimenticia en materia familiar, el embargo en los juicios ejecutivos civiles o mercantiles, el aseguramiento de la subsistencia del trabajador en el amparo laboral, entre otros tantos ejemplos, pero también existen, de manera excepcional, lo que Couture llama “medidas de contracautela”,⁴⁰ que serían aquellas que operan en defensa del deudor o, en materia contencioso administrativa fiscal, en beneficio del demandado que es regularmente el fisco.

El muy atinado nombre de medidas de contracautela se explica sobradamente en virtud de que su finalidad es oponer el *interés* contrapuesto al peticionario de la providencia precautoria, situación que en materia fiscal es difícil, si no imposible, justificar, atendiendo a los conceptos garantistas referidos anteriormente, la garantía del interés fiscal opera en México como una especie de pago adelantado de quien se defiende por lo injustificado de un crédito fiscal.

En las legislaciones locales mexicanas es homogéneo el escenario descrito, dado que prescriben la obligación de garantizar el interés fiscal para impugnar los créditos contributivos. No obstante lo descrito, la legislación administrativa del Estado de México contiene una disposición muy interesante y útil, ya que se faculta al magistrado instructor a conceder la suspensión de la ejecución fiscal sin otorgamiento de garantía.⁴¹ Esta última disposición es tremendamente justiciera, debido a que las personas que defienden, por ejemplo, su casa respecto de una arbitrariedad en el impuesto predial, muy probablemente no cuenten con medios o patrimonio diverso a la propia casa habitación para entregar una garantía de cualquier índole.

En la reflexión acerca de la garantía del interés fiscal no debemos caer en el engaño del falso argumento utilizado con excesiva frecuencia por las autoridades del *interés público*, en el que se ha pretendido justificar una amplia gama de actividades excesivas y abusivas de las autoridades fiscales, quienes se refieren al mencionado interés público como si se tratara de una esencia o entidad con vida propia a la que le debemos sumisión anticipada; por el contrario, como describe Antonio Bandeira de Mello, “interés público es el interés del todo, del propio cuerpo social, para precaverse contra el error de atribuirle el *status* de algo por sí mismo, dotado de consistencia

⁴⁰ Couture, Eduardo J., *Fundamentos de derecho procesal civil*, Buenos Aires, Depalma, 1978, p. 325.

⁴¹ Artículo 256 del Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México. “Tratándose de multas, impuestos, derechos o cualquier otro crédito fiscal, el Magistrado discrecionalmente podrá conceder la suspensión sin necesidad de que se garantice su importe”.

autónoma, es decir, como realidad independiente y extraña a cualquier interés de las partes”.⁴²

De hecho, la actividad de la administración pública puede ser vista con un mejor sentido y fin mediante la idea de servicio público y no del interés público, lo cual redundaría en una actuación administrativa respetuosa, protectora y promovente de los derechos fundamentales de los particulares, en favor de quienes está dedicada su actividad. Con mayor vigor todavía ha de rechazarse definitivamente la idea infundada de que el fisco, cuando actúa ante los particulares en labores de recolección de contribuciones, ejerce actos *soberanos*, como todavía se lee en algunos textos de derecho fiscal. León Duguit afirma que “la noción del servicio público sustituye al concepto de soberanía como fundamento del derecho público”.⁴³

Así pues, si el estado de Puebla está considerando la institución de su tribunal contencioso administrativo. Deben proponerse vías más modernas y garantistas para la tramitación de los juicios que se entablen en contra de la administración pública, y específicamente en contra del fisco.

b) Otro dispositivo vigente en materia federal y extendido en materia local es que la mencionada *garantía del interés fiscal* en los juicios contencioso administrativos no es fijada por el tribunal ni constituida ante él, sino que se debe otorgar ante la propia autoridad fiscal demandada y a criterio de la misma queda su admisibilidad, su pertinencia y su suficiencia.

Observemos el texto de la fracción VI del artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual ordena que

Tratándose de la solicitud de la suspensión de la ejecución en contra de actos relativos a determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones o créditos de naturaleza fiscal, procederá la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos si se ha constituido o se constituye la garantía del interés fiscal *ante la autoridad ejecutora* por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Lo anterior es la antípoda de la tutela de los derechos fundamentales del administrado, especialmente el derecho a la defensa ante tribunales independientes, que actúen de acuerdo con procedimientos en los que se respeten principios procesales equitativos entre las partes. Lo cierto es que la medida de garantizar el interés fiscal, de suyo, es contraria al derecho de

⁴² Bandeira de Mello, Celso Antonio, *Curso de derecho administrativo*, México, Porrúa-UNAM, 2006, p. 26.

⁴³ Duguit, León, *Las transformaciones del derecho*, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 2001, p. 27.

defensa de las personas, pero dejar la calificación de la mencionada garantía en manos de la autoridad exactora es una arbitrariedad procesal establecida por la ley, circunstancia cuyo cambio debemos comprometernos a impulsar desde todos los ámbitos de nuestra actividad profesional y personal.

En el sistema referido, el Tribunal Contencioso Administrativo se debilita frente a la autoridad administrativa fiscal al estar en manos de estas la efectividad de una medida cautelar tan vital para la defensa de derechos como es la suspensión del acto que se impugna.

Por otra parte, el proceso contencioso administrativo pierde el sentido de igualdad entre las partes, que es uno de los principios básicos a los que debe atender todo proceso de justicia. Couture asevera que en los procesos judiciales “no basta la dialéctica; es necesaria también la razonable distribución de las oportunidades dadas a las partes a lo largo de todo el discurso”;⁴⁴ es decir, el hecho de que los particulares cuenten con la vía contenciosa administrativa para salvaguardarse de los excesos de poder de la administración no es suficiente para considerar garantizados sus derechos; la mencionada vía jurisdiccional debe, necesariamente, ser un instrumento equitativo entre las partes, y ese objetivo únicamente se consigue confiriendo al tribunal las atribuciones suficientes para que conduzca el proceso y sea él quien resuelva los temas principales y accesorios que sean sometidos a su resolución.

Finalmente, recapitulo e insisto: para que un régimen jurídico administrativo sea protector y desarrollador de los derechos humanos y de los derechos fundamentales constitucionales de las personas, el procedimiento contencioso administrativo debe suprimir, como medida general y ciega, la imposición de la obligación a cargo del particular de garantizar el interés fiscal cuando se controvierta un tema contributivo, de modo que su exigencia sea extraordinaria y excepcional en condiciones específicamente previstas por la ley, y que cuando esa carga procesal sea necesaria de acuerdo con la ley, sea el propio tribunal el que la determine en su monto y formalización y que se constituya ante el propio tribunal, siendo este quien resuelva acerca de su pertinencia y ejecución.

⁴⁴ Couture, *op. cit.*, p. 183.