

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CONTENCIOSO FRANCÉS CON EL MEXICANO

Sergio Martínez Rosaslanda

*Sumario: I. Introducción; II. Concepto de contencioso administrativo;
III. El contencioso administrativo francés; IV. El contencioso
administrativo mexicano; V. Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

El contencioso administrativo como un medio de control jurisdiccional de los actos de la Administración Pública por Tribunales Administrativos, tiene su origen y desarrollo más notable en el Derecho Francés; debido a ello hemos escogido este tema. En efecto, el contencioso administrativo en nuestro medio encuentra su marco en el Tribunal Fiscal de la Federación, el cual es el órgano encargado de realizar las funciones que llevan a cabo los Tribunales Administrativos Regionales de Francia, anteriormente Consejos de Prefectura y en la Sección de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado Francés.

II. CONCEPTO DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

El contencioso administrativo puede definirse como la controversia que se suscita entre la Administración Pública y los administrados, por actos de la primera, cuyas características pueden resumirse de la siguiente manera:

- a) El contencioso administrativo es un proceso administrativo esto significa que este medio de defensa de los particulares, es el conjunto de formalidades que comprenden desde la presentación de la demanda hasta la emisión de la sentencia, dictada por

Tribunales Administrativos, entendiéndose por estos últimos aquellos que aunque pertenecientes al Poder Ejecutivo, realizan funciones materialmente jurisdiccionales.

b) Un segundo elemento de lo contencioso administrativo consiste en que este medio de defensa es generalmente promovido por los administrados y sólo excepcionalmente por la propia Administración Pública.

c) Otro elemento del contencioso administrativo consiste en que el acto controvertido en el juicio respectivo, emana siempre de la autoridad administrativa.

A su vez, el acto administrativo como núcleo de la contienda administrativa debe reunir los siguientes requisitos:

a) Existencia previa de un acto administrativo.

b) Que el acto administrativo sea definitivo, es decir, que se hayan agotado en su contra todos los recursos administrativos de impugnación, legalmente establecidos en forma obligatoria.

c) El contencioso administrativo, como regla general sólo controla los actos emanados del órgano administrativo, no así los que realizan los órganos Legislativo y Judicial.

d) A nuestro juicio, un último elemento de lo contencioso administrativo, dada la naturaleza de este medio de defensa, conlleva su conocimiento ante órganos jurisdiccionales; a este respecto conviene mencionar que el órgano jurisdiccional en materia contenciosa es el titular del Poder de la jurisdicción administrativa ¹.

¹ Martínez Rosaslanda, Sergio, «El Contencioso Administrativo», en **Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México**. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, T. II, pp.17 y 18.

De acuerdo con lo anterior podemos afirmar que el contencioso administrativo, como figura jurídica, presenta en esencia las mismas características tanto en el Derecho Francés como en el Derecho Mexicano, lo cual es explicable, puesto que este último se inspiró en aquél. Sin embargo, los contenciosos francés y mexicano presentan algunas modalidades, fundamentalmente por lo que hace a la naturaleza de los mismos. En efecto, hoy en día se puede afirmar que el contencioso administrativo francés presenta las características de la plena jurisdicción, en tanto que el contencioso administrativo mexicano es en principio un contencioso administrativo de anulación con matices de plena jurisdicción.

El presente trabajo tiene por objeto resaltar las peculiaridades propias, así como las diferencias existentes entre ambos contenciosos.

A continuación presentamos las características del contencioso administrativo francés.

III. EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FRANCÉS

1. La Organización del Contencioso Administrativo Francés Anterior a la Reforma del 30 de Septiembre de 1953

La Ley del 24 de mayo de 1872 sustituyó, en lo que concierne al Consejo de Estado, la justicia delegada en retenida. Durante algunos años se pensó que el Consejo de Estado era Juez de apelación en relación con las decisiones emitidas por los Ministros.

Esta confusión de los recursos administrativos y de los recursos contenciosos cesó con la sentencia «Cadot», que reconoció al Consejo de Estado la calidad de Juez de Derecho Común en Materia Contencioso Administrativa.

La organización de conjunto del contencioso administrativo era entonces la siguiente:

a) Como Juez de Derecho Común, el Consejo de Estado conocía directamente en primera y segunda instancias de todos los asuntos que ningún texto había atribuido de manera expresa a alguna otra jurisdicción administrativa.

Entre las jurisdicciones administrativas, algunas tenían un carácter netamente especializado, tales como el Tribunal de Cuentas, el Consejo Superior de la Educación Nacional y los Consejos de Ordenes Profesionales.

Sin embargo, entre todas las jurisdicciones administrativas los Consejos de Prefectura, como jurisdicciones de atribución hasta la Reforma de 1953, tenían una competencia extensa. Instituidos en el año VIII en cada Departamento, los Consejos de Prefectura se transformaron en interdepartamentales y vieron reducir su número en 1926, pero sus atribuciones fueron aumentadas desde esta fecha por los textos sucesivos y sobre todo a partir del Decreto Ley de 1934.

En la víspera de la Reforma de 1953, la competencia de los Consejos de Prefectura era la siguiente:

1. Los litigios relativos a las obras públicas.
2. Contendas relativas a los impuestos directos, tasas asimiladas y tasas sobre el número de negocios.
3. Contenciosos electorales locales.
4. Contencioso nacido de los contratos que explotaban la ocupación del dominio público.
5. Contencioso de ventas patrimoniales del Estado.
6. Una parte importante de los procesos atañía a las colectividades locales, es decir, a los departamentos, comunas y a los establecimientos públicos no nacionales, y volvía a los Consejos de Prefectura. Ello

era así por las acciones de responsabilidades nacidas del funcionamiento de las colectividades en cuestión, por los litigios nacidos de los contratos administrativos pasados por estas colectividades, para los litigios de orden individual que atañían a los funcionarios y agentes locales. Pero siendo esta enumeración limitativa, una parte menos importante del contencioso local volvía al Consejo de Estado como Juez de Derecho Común: por ejemplo en el recurso de exceso de poder contra las resoluciones de policía, de los presidentes municipales, contencioso de las decisiones prefectorales alegando la nulidad de la liberación de los Consejos Municipales.

b) Posteriormente el Consejo de Estado tuvo un triple papel jurisdiccional:

1. Se erigió como Juez de Derecho Común en primera y segunda instancias en todos los litigios que ningún texto tenía expresamente atribuido a alguna otra jurisdicción, y esto representaba la mayor parte del contencioso administrativo.

2. Se instituyó como Juez de Apelación en los casos previstos por la Ley y especialmente respecto a las resoluciones emitidas por los Consejos de Prefectura, posteriormente denominados Tribunales Administrativos Regionales.

3. Era Juez de Casación respecto de todas las resoluciones emitidas por jurisdicciones administrativas, resolviendo en última instancia, es decir, no sometido a la vía de apelación. El Consejo de Estado decidió que el recurso de casación que estaba expedito sin texto desde que la apelación no fuera posible y esto en razón de la necesidad de someter a un control de legalidad todas las decisiones de las jurisdicciones administrativas. La posibilidad de limitar el recurso de casación tenía que ser gracias a la voluntad inequívoca del legislador.

c) Así, el Consejo de Estado era a la vez juez de Derecho Común y Suprema Corte. Todo litigio administrativo venía o podía venir ante él, ya sea directamente, si no había sido atribuido a alguna

otra jurisdicción administrativa por un texto, ya sea por la vía de apelación, o del recurso de casación, si había sido llevado primeramente, en virtud de un texto, ante alguna otra jurisdicción administrativa.

Para el contencioso administrativo francés el Consejo de Estado constituye la figura más relevante, debido a lo cual haremos una seria mención de lo que significa este órgano, conocido como uno de los grandes cuerpos de la Administración Pública Francesa.

El Consejo de Estado fue creado en 1799 por Napoleón Bonaparte, como sucesor del Consejo del Rey del antiguo régimen y el cual ha tenido una evolución muy importante; por Ley de 1790 se prohibió a los Tribunales intervenir en las actividades de los órganos administrativos y correspondía entonces a la Administración juzgarse ella misma. El Juez Supremo del contencioso administrativo era el Jefe del Gobierno, asistido por su Consejo de Estado. Los recursos contra la Administración eran estudiados por éste, pero los resolvía el Emperador, el Rey o el Presidente de la República, como correspondiera según el respectivo régimen gubernativo, que se ha llamado de *Justicia Retenida*.

En 1872, poco después de instituirse definitivamente el régimen republicano en Francia, la Ley consagró la evolución del Consejo de Estado y convirtió a éste en el Juez de Derecho Común del Contencioso Administrativo, lo que se conoce como un régimen de *Justicia Delegada*.

En 1953 el importante desarrollo del contencioso administrativo condujo a la desconcentración de su competencia, convirtiendo a los 26 Tribunales Administrativos Regionales en jueces de derecho común del contencioso administrativo y el Consejo de Estado quedó como Juez Supremo de este Contencioso. El Consejo de Estado y el conjunto de jurisdicciones administrativas sufrieron una profunda transformación en su estructura que les ha permitido adquirir la independencia necesaria para el ejercicio de su nueva misión.

Esta misión jurisdiccional ha englobado desde su origen el conjunto del contencioso administrativo, es decir, el conjunto de litigios entre la Administración y los administrados, en los que figuran los litigios entre la Administración Fiscal y los contribuyentes, con excepción de los litigios relativos a ciertos impuestos indirectos o que han sido atribuidos por ley a los Tribunales Judiciales.

En estas condiciones, en opinión del Consejero francés Michel Bernard ², no es posible hablar del Consejo de Estado como Juez Fiscal, sin referirse primero al propio Consejo como Juez Administrativo.

2. El Consejo de Estado

2.1. Como Juez Administrativo

La organización de la jurisdicción administrativa en Francia presenta dos rasgos esenciales: por una parte las jurisdicciones administrativas constituyen un punto de jurisdicción separado de los Tribunales del orden judicial que comprende esencialmente, bajo el control de la Corte de Casación, a los tribunales de primera instancia y a las cortes de apelación; por otra parte, las jurisdicciones del orden administrativo están colocadas bajo el control de una jurisdicción suprema, del Consejo de Estado, que desempeña al mismo tiempo el papel de Consejero del Gobierno.

2.2. Como Juez Supremo del orden administrativo y consejero del gobierno

El Contencioso Administrativo Francés se tramita en primera instancia ante los Tribunales Administrativos Regionales, cuyas resoluciones son impugnables por ambas partes a través de una apelación,

² Bernard, Michel, «El Consejo de Estado Francés. Juez Administrativo y Juez Fiscal», en **Tribunal Fiscal de la Federación, Cincuenta años al servicio de México**, Traductores: Sergio Martínez Rosaslanda, Leopoldo Rolando Arreola Ortiz y Jorge Jiménez Carrasco, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, T. I, pp.21-43.

la cual es del conocimiento del Consejo de Estado, conformándolo como jurisdicción suprema en la materia administrativa, en la cual se comprende a la fiscal.

El consejo de Estado no es solamente el Juez Supremo de orden administrativo, es también el Consejero del Gobierno, a quien es obligatorio consultar sobre todos los proyectos de la Ley antes de que éstos sean sometidos al Consejo de Ministros y después al Parlamento y sobre los más importantes proyectos de Decretos Reglamentarios. Expresa igualmente su opinión sobre las cuestiones de derecho, especialmente la interpretación de textos que le pueden ser sometidos.

En opinión del Consejero Bernard ³, las funciones consultiva y jurisdiccional del Consejo de Estado son complementarias: como juez comprueba las dificultades a las que puede dar lugar la aplicación de las leyes y reglamentos y puede entonces intervenir útilmente en la elaboración de nuevos textos para prevenir aquellas dificultades; en tanto que como Consejero del Gobierno conoce las necesidades de la acción administrativa y puede tomarlas en cuenta en la elaboración de su jurisprudencia.

Esta dualidad de atribuciones del Consejo de Estado explica las principales particularidades de sus órganos. Los miembros del Consejo de Estado se seleccionan entre elementos provenientes de la Escuela Nacional de Administración y no de la Escuela Nacional de la Magistratura, como ocurre con los Magistrados judiciales. Los primeros, los del Consejo de Estado, están sometidos al estatuto general de funcionarios y no al de la magistratura, pero su *status* particular les proporciona las garantías necesarias para ejercer con toda independencia su función de jueces; más que de los textos legales, esta independencia es resultado de una tradición firmemente defendida por el Consejo de Estado y desde hace mucho tiempo respetada por el Gobierno francés.

³ *Ibidem.*

Dentro de la estructura del Consejo de Estado cobra particular importancia la Sección del Contencioso, por mucho la más numerosa, la cual está dividida en 10 subsecciones de instrucción de todos los asuntos, que deciden los que no tienen cuestiones nuevas o difíciles. Los negocios más complejos o más dudosos son juzgados, bien por 2 subsecciones reunidas, o bien por la sección de lo contencioso, integrada para fallar, que comprende al Presidente de la Sección, a los 3 Presidentes adjuntos y a los 10 Presidentes de subsecciones; o en fin, por la Asamblea Plenaria del Contencioso, compuesta bajo la Presidencia del Vicepresidente del Consejo de Estado, de los Presidentes de las secciones administrativas y de un número igual de representantes de la Sección de lo Contencioso.

Cada sección tiene un Presidente, escogido por el Gobierno entre los Consejeros de Estado. Tres presidentes adjuntos colaboran con el presidente de la Sección Contenciosa. El vicepresidente del Consejo de Estado, quien preside la Asamblea General, la Asamblea Plenaria del Contencioso y la Comisión Permanente, es nombrado por el Gobierno entre los presidentes de sección y los Consejeros de Estado. La Asamblea General del Consejo de Estado puede también ser presidida por el Primer Ministro y en su ausencia por el ministro de Justicia; ésta es la explicación de que el Jefe de la Institución tenga el título de vicepresidente y no de presidente, pero el Primer Ministro o el Ministro de Justicia casi nunca presiden la Asamblea General; sólo en sesiones protocolarias. Si bien los Ministros tienen derecho a asistir a la sesión de la Asamblea General del Consejo de Estado, ellos sólo asisten cuando se presentan proyectos de ley que tienen una importancia excepcional. Esta posibilidad para los miembros del Gobierno de participar en la Asamblea General del Consejo de Estado, comprueba en todo caso que el Consejo de Estado es el Consejero del Gobierno y no un organismo cualquiera de la Administración. Además, aunque es raro que los Ministros participen personalmente en los trabajos de las organizaciones administrativas del Consejo de Estado, en ella están siempre representados altos funcionarios, quienes bajo el título de comisarios del Gobierno tienen por misión la defensa y el mejoramiento de los proyectos presentados por el Gobierno, en colaboración con el Consejo de Estado.

En tanto que Juez Supremo del orden administrativo, el Consejo de Estado puede conocer de todo litigio derivado de la competencia de este orden jurisdiccional, ya sea como juez de primera y última instancias o como juez de apelación, o en fin como juez de casación.

A pesar de que los Tribunales Administrativos son desde 1953 jueces de derecho común del contencioso administrativo, el Consejo de Estado conserva su competencia en primera y última instancias para conocer de algunas categorías de litigios administrativos que presentan una particular importancia, a saber: el recurso por exceso de poder contra los decretos reglamentarios de los Ministros; el recurso por exceso de poder contra los decretos de organismos colegiados de competencia nacional; contra los decretos cuyo campo de aplicación se extiende más allá de la competencia de un Tribunal Administrativo; o por último, de litigios relativos a la situación individual de funcionarios designados por decreto del Presidente de la República. Alrededor del 12% de los asuntos presentados ante el Consejo de Estado corresponden a esta competencia directa en primera y última instancias.

Sin embargo, la mayoría de los asuntos, cerca del 80%, no son fallados en única instancia por el Consejo de Estado, sino mediante la vía de apelación contra una sentencia de un Tribunal Administrativo. Los Tribunales Administrativos sustituyeron en 1953 a los Consejos de Prefectura. Estos últimos habían sido creados en 1800 dentro de cada Departamento bajo la Presidencia del Prefecto, representante local del Gobierno. Su competencia jurisdiccional se limitaba a algunos litigios especializados, esencialmente los de obras públicas y los de impuestos directos; sin embargo, estaban encargados los Prefectos de numerosas tareas administrativas. En 1926 y 1934 dos reformas sucesivas transformaron los 87 Consejos de Prefectura departamentales, presididos por uno de sus miembros cuya competencia había sido extendida al conjunto de los litigios de las colectividades locales. Por último, en 1953 se convirtieron en jueces de derecho común del contencioso administrativo, dotados de un estatuto comparable al del Consejo de Estado, ordenando su selección entre los alumnos egresados de la Escuela Nacional de Administración. Sus atribuciones

administrativas son más reducidas que las del Consejo de Estado, pero pueden ser consultados por los Prefectos de su jurisdicción, y sus miembros pueden ser llamados a participar en algunos trabajos de Administración Pública. Ellos presiden, por ejemplo, las comisiones departamentales de impuestos, las que pueden ser consultadas en ciertos casos ante la determinación del impuesto, respecto de inconformidades en torno al cálculo de las bases de imposición.

Como juez de apelación el Consejo de Estado no se limita a controlar la regularidad del fallo atacado; examina *ex novo* el conjunto del orden de derecho y también de hecho, limitado esto último por las conclusiones de las partes; en fin, aporta en principio una solución definitiva al litigio.

Por el contrario, cuando resuelve los recursos en casación contra las decisiones de jurisdicciones administrativas especializadas, el Consejo de Estado sólo juzga la legalidad de la decisión atacada. En caso de vicios de forma o de violación de la ley, se limita a anular esa decisión y a reenviar el asunto ante la jurisdicción competente para que ésta se pronuncie de nuevo sobre el fondo del asunto conforme a los puntos de derecho resueltos por el Consejo de Estado.

La más prestigiada de las jurisdicciones administrativas especializadas es la Corte de Cuentas ⁴, creada en 1807, integrada por alumnos egresados de la Escuela Nacional de Administración y que al margen de su misión jurisdiccional, consistente en juzgar las cuentas de los administradores públicos, ejerce una misión general de control administrativo sobre la ejecución de los presupuestos del Estado y de todas las colectividades públicas. Desde 1982 las cámaras regionales de cuentas colaboran con ella y se integran también por conducto de la Escuela Nacional de Administración.

⁴ Sobre el tema puede consultarse: Raynaud, Jean, **El Tribunal de Cuentas**, Traducción de Oscar Barahona y Uxo Doyhamboure, Fondo de Cultura Económica (Breviarios), México, 1986, p.162.

Todas estas jurisdicciones administrativas especializadas son independientes de los Tribunales Judiciales y están sometidas al control del Consejo de Estado.

2.3. El Consejo de Estado como juez fiscal

Si bien la función de juez fiscal del Consejo de Estado está incluida en su función de juez administrativo, la misma contiene ciertas particularidades concernientes tanto a la competencia del Consejo de Estado como juez fiscal, como a su jurisprudencia.

En materia fiscal existen ciertas reglas particulares de respeto de competencias tanto entre la jurisdicción administrativa y los Tribunales Judiciales, como entre las jurisdicciones administrativas.

Desde fines del siglo XVIII las leyes han atribuido a la jurisdicción administrativa la competencia del contencioso de las contribuciones directas, y a la jurisdicción fiscal el contencioso de las contribuciones indirectas. En Francia no todas las controversias contencioso Administrativas son resueltas por Tribunales administrativos, sino que también intervienen Tribunales Judiciales. Así la liquidación y el cobro de contribuciones directas suponen operaciones administrativas previas, y los impuestos indirectos son en principio pagados espontáneamente por el contribuyente que efectúa una operación imponible. Por tanto, los tribunales Judiciales resuelven el litigio de las contribuciones indirectas sin transgredir la prohibición establecida por la ley de 1790 de «perturbar las operaciones de los organismos administrativos».

Este reparto de competencias se ha modificado un poco por la aparición de nuevos impuestos. Por un lado los impuestos sobre ingresos mercantiles, creados en 1920 y cuya manifestación moderna es el impuesto al valor agregado; a pesar de que constituyen impuestos indirectos dan lugar a un litigio administrativo, sobre todo por el vínculo que existe entre la determinación de los ingresos mercantiles,

sometidos hoy al impuesto al valor agregado y el de la utilidad sometido al impuesto sobre la renta o al impuesto sobre las sociedades. Por otra parte, se han desarrollado nuevas formas de aportaciones obligatorias: fundamentalmente ingresos parafiscales y aprovechamientos por servicios prestados. Su contencioso por la aplicación de criterios generales de reparto de competencias entre las dos órdenes de jurisdicción, corresponden a la competencia administrativa, salvo en lo que concierne a los ingresos por servicios prestados por servicios públicos de carácter industrial y comercial.

Las reglas expuestas conciernen al contencioso de la liquidación de los impuestos, es decir, al que corresponde la determinación de la deuda del contribuyente (requerimiento de pago, embargos aun cuando el juez administrativo sea competente para decidir sobre litigios que conciernen a la liquidación del impuesto que pretende cobrarse).

El contencioso fiscal correspondiente a la competencia de la jurisdicción administrativa es estadísticamente más importante que el que es juzgado por los Tribunales Judiciales. Fuera del contencioso fiscal propiamente dicho concerniente a la liquidación y al cobro del impuesto, la jurisdicción administrativa conoce de litigios correspondientes a los impuestos en el cuadro de otros contenciosos. El recurso por exceso de poder es procedente contra actos que derivan del procedimiento de liquidación de los impuestos.

El juez administrativo puede igualmente conocer de litigios relativos a impuestos en el campo del contencioso de la responsabilidad, aun para los impuestos cuyo contencioso es atribuido a los Tribunales Judiciales.

Por otra parte, no admite en principio esta responsabilidad más que en caso de falta grave de los servicios encargados de la liquidación o de la recaudación del impuesto.

Por su parte, los Tribunales Judiciales fuera de su competencia como jueces de los impuestos indirectos, son competentes para todos

los asuntos penales concernientes a los impuestos, cualesquiera que ellos sean. Los procesos penales por fraude fiscal son independientes de los procesos seguidos ante el juez del impuesto. Este último está, sin embargo, ligado por las comprobaciones de hechos que haya efectuado el juez penal, quien tiene la autoridad absoluta de la cosa juzgada. Por el contrario, en lo que concierne a la calificación jurídica de los hechos, el juez del impuesto no está ligado por la cosa juzgada penal. Por ejemplo, puede juzgar que un contribuyente ha cometido maniobras fraudulentas justificando la aplicación de sanciones fiscales, inclusive si el juez penal ha liberado al contribuyente procesado ante él por fraude fiscal.

El contencioso de los derechos aduanales, en Francia, no forma parte del contencioso fiscal: corresponde a la competencia del orden judicial.

2.4. El Consejo de Estado como juez de apelación del contencioso fiscal

El contribuyente que desee impugnar un impuesto debe dirigir una reclamación motivada a la Administración de impuestos. Esta reclamación debe presentarse a más tardar el 31 de diciembre del segundo año siguiente al de la comunicación sobre el adeudo que aparece en la lista o de la notificación de la obligación del pago del impuesto. La Administración resuelve sobre la reclamación en el término de 6 meses.

Las decisiones adversas parcial o totalmente deben estar motivadas y fundadas. El contribuyente dispone entonces de 2 meses para acudir al Tribunal Administrativo. Puede igualmente acudir si no recibió la decisión de la Administración dentro de los 6 meses de su reclamación. Cualquier demanda presentada ante el Tribunal Administrativo, sin que este procedimiento previo haya sido seguido, es improcedente.

El contencioso fiscal no es el único para el que existe el procedimiento obligatorio de un recurso previo ante la Administración. Se trata, sin embargo, en Francia de una excepción al principio que permite

acudir al juez administrativo desde que el contencioso está ligado a una decisión previa de la Administración. El recurso administrativo es en principio siempre posible antes de la iniciación de un recurso contencioso, pero no es obligatorio si no lo prevé así un texto legal, como es el caso de la materia fiscal.

Desde el punto de vista estadístico la mayoría de las controversias son resueltas en forma favorable a la Administración, lo cual se explica, desde el punto de vista del Consejero de Estado Michel Bernard ⁵, por el hecho de que la Administración fiscal se apega estrictamente a la jurisprudencia. Incluso, si llega a producirse una modificación a la ley para poner fin en el futuro a una solución jurisprudencial que parezca mala, lo más frecuente es que la Administración siga aplicando la jurisprudencia, lo que sucede cuando lo resuelto por la ley no concuerda con lo que el Consejo de Estado ha resuelto sistemáticamente al nulificar todas las resoluciones en aplicación de esta interpretación. En aproximadamente el 20% de los negocios el demandante obtiene la revocación o la reducción del impuesto impugnado; 20% de los asuntos se terminan por desistimiento o sobreseimiento, provocado por la revocación de la resolución impugnada.

Salvo en el Tribunal Administrativo de París no existen organizaciones especializadas en el contencioso fiscal. En principio, el procedimiento seguido ante el Tribunal Administrativo por el juez de los asuntos fiscales es el mismo que para los otros negocios. La asistencia de un abogado no es obligatoria. Desde 1984 los asuntos fiscales son juzgados en sesión pública, salvo los asuntos concernientes a los impuestos sobre la renta y sobre las sociedades. Existe un procedimiento propio del contencioso fiscal que es el de la suspensión del cobro. El contribuyente que formula una reclamación está autorizado a suspender el pago de las imposiciones impugnadas, bajo la doble condición de que no haya sido objeto de una liquidación de oficio o de sanciones por mala fe o por maniobras fraudulentas y que haya constituido garantías propias para asegurar el cobro al tesoro de su

⁵ Bernard, Michel, *op.cit.*

crédito. Si el administrador público encargado de la recaudación del impuesto rechaza las garantías ofrecidas por el contribuyente, éste puede impugnar ese desechamiento ante el juicio de la suspensión del cobro fiscal, quien es un miembro del Tribunal Administrativo designado por el Presidente de este Tribunal. El juez de la suspensión decide dentro del término de un mes si las garantías ofrecidas deben ser o no aceptadas por la autoridad administrativa. Su resolución puede ser apelada ante el Tribunal Administrativo. La sentencia emitida sobre esta apelación por el Tribunal Administrativo puede ser objeto de un recurso de casación ante el Consejo de Estado.

Este procedimiento de suspensión de pago no excluye la aplicación en el contencioso fiscal del procedimiento de suspensión de la ejecución que puede ser ordenado por el Tribunal Administrativo cuando la ejecución de la decisión impugnada corriera el riesgo de causar un perjuicio difícilmente reparable y que los agravios de la demanda aparezcan razonablemente fundados en la etapa de la instrucción. Esto constituye para los contribuyentes una garantía importante. Puede ser, por otra parte, el origen de reclamaciones y de recursos dilatorios que tengan por objeto esencial diferir el pago del impuesto.

Fuera del caso particular de la suspensión fiscal, en el cual el Consejo de Estado conoce como juez de casación, en el contencioso fiscal siempre es juez de apelación. Jamás es competente en primera y última instancias.

La importancia del contencioso fiscal ante el Consejo de Estado condujo a confiar el fallo a tres subsecciones especializadas. Uno de los tres presidentes adjuntos de la sección del contencioso preside las sesiones reunidas para los asuntos más importantes, por las tres subsecciones agrupadas en el seno de una integración llamada pleno fiscal. A fin de asegurar la coherencia entre la jurisprudencia fiscal y la jurisprudencia general, este presidente adjunto examina cada semana con los otros dos presidentes adjuntos y el presidente de la sección los principales asuntos discutidos en las diferentes sesiones. Cuando aparece un riesgo de contradicción el asunto es reenviado a la sección del

contencioso o a la Asamblea Plenaria del contencioso. Este mecanismo permite eliminar las discordancias injustificadas entre la jurisprudencia fiscal y la jurisprudencia general. Permite que subsista una seria característica de la jurisprudencia fiscal, que tiende a la especialización de la materia o a la voluntad para instituir en este terreno reglas especiales.

3. La Jurisprudencia Sustentada por el Consejo de Estado como Juez Fiscal

En opinión de Michel Bernard ⁶, entre todas las ramas del derecho público, el derecho fiscal es una de aquellas en las que el derecho escrito es el más abundante y detallado. La parte legislativa del Código General de Impuestos tiene más de dos mil artículos y sus anexos, que reagrupan los nuevos textos reglamentarios emitidos por el Gobierno poco tiempo antes.

A pesar de esta proliferación del derecho escrito, la jurisprudencia del Consejo de Estado es una fuente importante del derecho fiscal.

La jurisprudencia también ha precisado que a pesar de que ningún texto lo prevea, cuando un impuesto se determina como consecuencia de una declaración del contribuyente y esta declaración sea extemporánea, la Administración puede determinar el impuesto de oficio. Fuera del caso de liquidación de oficio, los procedimientos de rectificación de declaraciones de contribuyentes tienen en principio un carácter contradictorio. La jurisprudencia ha precisado el alcance de las garantías otorgadas a los contribuyentes en el campo de este procedimiento: obligación para la Administración de examinar la contabilidad del contribuyente en su empresa o en su presencia y de comunicarle los documentos en los que se funda para determinar el impuesto.

⁶ *Ibidem.*

4. La Carga de la Prueba

El contribuyente tiene la carga de la prueba si le ha sido formulada una liquidación de oficio por falta de declaración y además aun cuando se trate de una liquidación basada en sus declaraciones, si estaba obligado a llevar contabilidad y no la llevó regularmente o ésta carecía de valor probatorio y también cuando la Administración formuló la liquidación de acuerdo con la opinión de la Comisión Departamental de Impuestos. El contribuyente debe en todo caso justificar los gastos, ingresos o amortizaciones que pretende deducir de su ingreso gravable y demostrar que cumplió las condiciones para beneficiarse de las exenciones que solicite.

Toca a la Administración Tributaria probar las bases de su liquidación cuando éstas son diferentes de las que resultan de las declaraciones o de la contabilidad regular del contribuyente o cuando pretende no tomar en cuenta para la determinación del impuesto sobre las empresas ciertos datos que considere como no propios de una gestión normal o aun cuando pretenda desviar la calificación jurídica dada por un contribuyente a un acto, con el solo fin de evitar en todo o en parte el pago del impuesto. Estas reglas de la prueba pueden tener una influencia decisiva sobre el fin de los litigios en los cuales las situaciones de hecho son difíciles de probar. La jurisprudencia buscando clarificarlas al máximo, permite prevenir ciertos litigios y colocar a todos los contribuyentes sobre un plano de igualdad.

5. La Reforma del Contencioso Administrativo en Francia de 1987 ⁷

La imposibilidad de resolver el cúmulo de negocios que llegan al Consejo de Estado propició la reforma que a continuación se comenta, en los siguientes términos:

La organización de dos niveles de jurisdicción administrativa de derecho común (Tribunales Administrativos y Consejo de Estado), se

⁷ Bernard, Michel, **La reforma del contencioso administrativo en Francia de 1987**, Traductores: Sergio Martínez Rosaslanda y Leopoldo Rolando Arreola Ortiz). Obra en prensa.

sustituye por una organización de tres niveles, con la creación de las Cortes Administrativas de Apelación.

Estas Cortes, actualmente en número de cinco, están compuestas por miembros pertenecientes al mismo cuerpo que los miembros de los Tribunales Administrativos. Este cuerpo de Tribunales y Cortes se recluta principalmente, como el propio Consejo de Estado, entre los alumnos egresados de la Escuela Nacional de Administración.

Sin embargo, para constituir las nuevas Cortes, ha sido necesario proceder al reclutamiento excepcional de una centena de Magistrados por la vía de concursos especiales de su formación por medio de prácticas efectuadas en el Consejo de Estado.

5.1. La transferencia progresiva de competencia a las cortes administrativas de apelación

En principio, las Cortes Administrativas de Apelación son competentes para resolver las apelaciones contra las sentencias de los Tribunales Administrativos, pero este principio conlleva algunas excepciones y su aplicación será progresiva.

El Consejo de Estado mantiene su competencia para resolver las apelaciones hechas valer contra las sentencias de los Tribunales Administrativos recaídas a los recursos de apreciación de legalidad, sobre los litigios relativos a las elecciones municipales y cantonales y sobre los recursos por exceso de poder hechos valer contra los actos reglamentarios.

5.2. El mantenimiento de la función reguladora del Consejo de Estado

A pesar de la transferencia a las Cortes de una gran parte de su competencia, el Consejo de Estado está facultado para continuar ejerciendo su función reguladora de la jurisprudencia administrativa, ya

sea como juez de primera y última instancias o de apelación, o ya como juez de casación, dando opiniones a las Cortes y Tribunales Administrativos.

Cuando las transferencias de competencia a las Cortes hayan sido terminadas, el Consejo de Estado conservará su competencia anterior para más del 20% de los asuntos de los cuales él había sido el juez en la víspera de la reforma. Conservará una competencia residual como juez de apelación y todas sus competencias en primera y última instancias. En esa virtud continuará como juez no sólo de derecho, sino de hecho; no será pues confinado a un control de pura legalidad y podrá hacer progresar el control de hecho por el juez.

Además de su competencia tradicional de juez de casación de las decisiones de las jurisdicciones administrativas especializadas, el Consejo de Estado será juez de casación de todas las sentencias de las Cortes Administrativas de Apelación.

Esta cuestión considerable de la competencia del Consejo de Estado en casación, se acompañó de dos innovaciones importantes concernientes al procedimiento del recurso de casación, destinadas a evitar un uso abusivo de esta vía de recurso y un alargamiento excesivo de los litigios.

Finalmente, se le atribuyó una competencia enteramente nueva al Consejo de Estado; antes de resolver sobre una nueva demanda sobre una cuestión de derecho, que presenta una seria dificultad y que se refiere a numerosos litigios, el Tribunal Administrativo o la Corte Administrativa de Apelación puede, por un fallo que no es susceptible de ningún recurso transmitir al expediente al Consejo de Estado, el cual examinará en un término de tres meses la cuestión sometida. Por lo cual no se emitirá ninguna decisión respecto del fondo del asunto, sino hasta obtener la opinión del Consejo de Estado, o en su defecto hasta la expiración de ese término.

5.3. La institución de nuevos procedimientos

La creación de las Cortes Administrativas de Apelación no es sino uno de los medios puestos en marcha para enfrentar el aumento incesante del número de recursos ante el Consejo de Estado y las otras jurisdicciones administrativas, la cual está completada por la institución de procedimientos de prevención del contencioso y por una reforma del procedimiento de casación.

5.4. La prevención del contencioso

La ley del 31 de diciembre de 1987 previó que los decretos del Consejo de Estado determinarían las condiciones en las cuales los litigios contractuales concernientes al Estado y las colectividades territoriales y a sus establecimientos públicos, así como las acciones que ponían en juego su responsabilidad extra-contractual serían sometidos, antes de cualquier instancia contenciosa, a un procedimiento previo de recurso administrativo o de conciliación.

5.5. La reforma del procedimiento de casación

Dos innovaciones importantes fueron introducidas en el procedimiento de casación. Ellas se aplican tanto a las demandas dirigidas contra las sentencias de las Cortes Administrativas de Apelación, como a las que están dirigidas contra las decisiones de las jurisdicciones sometidas desde antes de 1987 al control de casación del Consejo de Estado.

Para evitar un abuso del recurso de casación, fue instituido un procedimiento previo de admisión de las demandas de casación. La demanda es desechada si la misma es improcedente no es fundada en ningún agravio serio. El desechamiento es pronunciado por una Comisión de Admisión de Demandas de Casación, compuesto por dos Consejeros de Estado y algún otro miembro del Consejo de Estado,

ponente. La Comisión resuelve en sesión pública, sin instrucción previa mediante decisión brevemente motivada, en la cual se enuncia el motivo de improcedencia de la demanda, o se hace notar que los agravios de la misma no presentan un carácter serio. En caso contrario, la demanda es simplemente transmitida por la Comisión, su presidente o uno de sus asesores, al Presidente de la sección del contencioso para que proceda a su instrucción en las condiciones ordinarias.

Bajo la concepción clásica el juez de casación, el cual no juzga sino el derecho, tiene solamente el poder de revocar y anular la decisión que le ha sido sometida, y debe, en caso de revocación, reenviar el asunto a la jurisdicción que había emitido la decisión anulada o a una jurisdicción de la misma naturaleza, para que esta jurisdicción emita una nueva resolución sobre el fondo del litigio.

Este reenvío obligatorio es lógico, pero entraña el riesgo de un alargamiento excesivo de la duración de los litigios y es bastante controvertible en el caso particular del Consejo de Estado, el cual falla como juez de fondo cuando ejerce su competencia en primera instancia o en apelación.

En la Ley de 31 de diciembre de 1987 se previó que si se pronuncia la anulación de una resolución, el Consejo de Estado puede reenviar el asunto a la misma jurisdicción resolviendo en alguna otra forma, o reenviar el asunto a alguna otra jurisdicción de la misma naturaleza, o bien solucionar el asunto en cuanto al fondo si el interés de una buena administración de la Justicia lo justifica. En la práctica, el Consejo de Estado usa con mucha frecuencia esta última posibilidad.

Cuando el asunto es objeto de una segunda demanda de casación, el Consejo de Estado no tiene ni siquiera la posibilidad de reenviar, tiene la obligación de resolver definitivamente en cuanto al fondo.

IV. EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO MEXICANO

El contencioso administrativo regulado en el Código Fiscal de la federación bajo el rubro del procedimiento contencioso, se encuentra inspirado desde sus orígenes en el contencioso administrativo francés, si bien presenta como notas discordantes la ausencia de la plena jurisdicción al estilo francés y la intervención cada día más relevante del Poder Judicial Federal.

El contencioso administrativo presenta como una de sus características, la existencia de un acto administrativo como núcleo de la contienda, el cual debe ser definitivo, tanto desde el punto de vista del procedimiento administrativo, como para efectos contenciosos.

El acto administrativo definitivo, desde el punto de vista del procedimiento administrativo, es aquel que culmina el conjunto de actos y formalidades que preceden o constituyen el acto administrativo, el cual al asumir el carácter de definitivo en esta vía, es susceptible de recurrirse mediante un recurso administrativo, salvo los casos en los cuales las leyes conceden al administrado la posibilidad de intentar a su elección ya sea el recurso administrativo o el contencioso administrativo.

Por otra parte, el acto definitivo, para efectos contenciosos, presupone la definitividad del acto administrativo, y requiere además que en el caso de que exista un recurso administrativo obligatorio éste ya se haya agotado, a menos que, según se expresó anteriormente, exista la posibilidad legal de optar entre la vía administrativa o la contenciosa.

De acuerdo con lo anterior, el contencioso administrativo presupone la existencia del agotamiento de una figura jurídica conocida como la instancia administrativa, la cual constituye para el administrado la posibilidad de desvirtuar los hechos imputados por las autoridades administrativas o fiscales durante la realización del procedimiento administrativo, y en la materia tributaria particularmente durante el desarrollo del ejercicio de facultades de fiscalización llevadas a cabo de una manera regular a través de la práctica de visitas domiciliarias.

Hoy en día podemos decir que las características del contencioso administrativo mexicano son las siguientes: es un medio de defensa al alcance de los contribuyentes y administrados, cuya regulación en el Código Fiscal de la Federación es demasiado rigurosa y formalista. En efecto es rigorista, en virtud de que no permite que se subsanen las deficiencias, obscuridades o irregularidades que se presenten en la demanda y contestación, y es formalista porque en ocasiones pretende el empleo de expresiones, tales como, cuando se trata del escrito de demanda y en relación con la constancia de notificación, cuando ésta no se acompaña, se exige la manifestación bajo protesta de decir verdad de que no se recibió constancia, o bien de que la notificación practicada fue por correo

El contencioso administrativo se encuentra actualmente regionalizado, como consecuencia de la transformación operada en el Tribunal Fiscal de la Federación a partir de 1978, que trajo como consecuencia la existencia de las Salas Regionales del propio Tribunal, las cuales tuvieron como finalidad acercar la justicia al domicilio de los administrados ⁸.

En el contencioso administrativo mexicano opera el principio de presunción de legalidad, con lo cual corresponde a los particulares desvirtuar dicha presunción mediante el ofrecimiento de las pruebas, salvo el caso de que el afectado niegue lisa y llanamente los hechos; siempre que la naturaleza de dicha negativa lo permita, corresponde entonces a las autoridades probar los hechos que motiven sus actos o resoluciones.

El contencioso administrativo mexicano comprende tanto al contencioso administrativo como al contencioso fiscal, puesto que la regulación de ambos contenciosos no presenta ninguna diferencia desde el punto de vista de su tramitación ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Si acaso debe decirse que el contencioso fiscal es de la competencia absoluta del Tribunal Fiscal de la Federación, mientras que no todas las controversias de naturaleza administrativa caen dentro del ámbito competencial del Tribunal Fiscal de la Federación. Desde luego, en

⁸ Martínez Rosaslanda, Sergio, «Evolución y Perspectivas de la Regionalización del Tribunal Fiscal de la Federación», en **Memorias del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México**, Segunda época, año II, no. 3, enero-marzo de 1989, pp.83-103

nuestro medio queda excluido de la competencia del contencioso administrativo tramitado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el Contencioso Electoral, el cual es de la competencia de una jurisdicción especializada; y lo mismo sucede con la materia agraria, la cual es formalmente administrativa.

El contencioso administrativo mexicano, hasta antes de la Reforma de 1988, se tramitaba en primera instancia ante las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, conocidas como Salas Regionales a partir de 1978, y en segunda instancia a través del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación; y a partir de 1978 por medio de la Sala Superior del propio Tribunal Fiscal de la Federación.

En 1988 se produjo una reforma trascendental en el contencioso administrativo mexicano, al suprimirse de la competencia de la Sala superior del Tribunal Fiscal de la Federación, el conocimiento del recurso de revisión. Como consecuencia de lo anterior se creó un nuevo recurso, también denominado de revisión, pero se asignó su competencia a los Tribunales Colegiados de Circuito, pertenecientes al Poder Judicial de la Federación.

El contencioso administrativo mexicano es aquel que la doctrina conoce como contencioso administrativo de anulación, el cual se limita a constatar la legalidad de la resolución o acto impugnado, y llegado el caso, a declarar su nulidad o reconocer su validez. Sin embargo, desde sus orígenes el contencioso administrativo mexicano no ha sido absolutamente de anulación sino que ha presentado algunos matices de la plena jurisdicción, consistentes fundamentalmente en la posibilidad de reenviar el asunto a la autoridad administrativa para que ésta emita un nuevo acto, siguiendo los lineamientos señalados en la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Gracias a la Reforma de 1988 se incrementaron los matices de la plena jurisdicción, con el establecimiento de la figura de la queja prevista en el artículo 239 TER del Código Fiscal de la Federación, conforme a la cual los administrados o contribuyentes pueden acudir ante las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación para demandar la anulación de

una resolución indebidamente repetida o bien, cuando al cumplimentarse una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación se incurra en exceso o defecto. En caso de ser fundada la pretensión del contribuyente o administrado, la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación no sólo se limita a anular el acto de que se trata, sino que ordena la aplicación de medidas correctivas al funcionario responsable.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación presenta como características el ser obligatoria para las Salas de primera instancia del Tribunal Fiscal de la Federación y aun cuando lo es para la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, la misma puede apartarse de la propia jurisprudencia. La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación no es obligatoria para las autoridades administrativas y actualmente tiene que estar acorde con la sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito.

V. CONCLUSIONES

1. El contencioso administrativo francés es la fuente de inspiración de los contenciosos administrativos en el mundo y particularmente fuente de inspiración del contencioso administrativo mexicano.
2. El contencioso administrativo francés goza de la plena jurisdicción; en tanto que el contencioso administrativo mexicano lo es de anulación, con algunos matices de plena jurisdicción.
3. El contencioso administrativo francés requiere del agotamiento de procedimientos ante las autoridades administrativas, que se traducen en el ejercicio de los recursos administrativos obligatorios, así como de las instancias administrativas, que tienen como finalidad el prevenir que se consume el procedimiento administrativo, trayendo como consecuencia la existencia de un acto administrativo definitivo que cause una lesión jurídica en la esfera del contribuyente. En el contencioso administrativo mexicano se presentan sobre este particular las mismas características.

4. El contencioso administrativo francés controla los actos emanados del Poder Ejecutivo y de algunas jurisdicciones especializadas, tales como el Tribunal de Cuentas. En el contencioso mexicano no existe esta última posibilidad.

5. En el contencioso administrativo francés la materia contenciosa administrativa es de la competencia casi absoluta de los Tribunales Administrativos, salvo el caso de los impuestos indirectos y los aduanales, los cuales son de la competencia de los Tribunales Judiciales. El contencioso relativo al impuesto al valor agregado, no obstante ser éste un impuesto indirecto, es de la competencia de los Tribunales Administrativos.

6. En el contencioso administrativo mexicano no existe la diferencia legal entre impuestos directos e indirectos y las controversias relacionadas con los mismos son de la competencia absoluta del Tribunal Fiscal de la Federación.

7. En el contencioso administrativo francés la segunda instancia se hace valer ante el Consejo de Estado, tanto por las autoridades como por los administrados, convirtiendo a dicho Consejo en la Suprema Corte de ese país en materia administrativa.

8. El contencioso administrativo mexicano en primera instancia es de la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, ya sea a través de las Salas Regionales, o de la Sala Superior cuando ésta ejerce su facultad de atracción.

9. En nuestro país la segunda instancia, tanto para las autoridades como para los contribuyentes o administrados, es de la competencia del Poder Judicial Federal, a través del ejercicio del recurso de revisión o del juicio de amparo, respectivamente.

10. En el contencioso administrativo francés, la jurisprudencia sustentada por el Consejo de Estado es aplicable no sólo a los Tribunales Administrativos, sino también a las autoridades administrativas y su observancia por unos y otras es generalmente rigurosa.

11. La jurisprudencia sustentada por el Tribunal Fiscal de la Federación sólo obliga al propio Tribunal Fiscal, no así a las autoridades administrativas, y debe estar acorde con la sustentada por el Poder Judicial Federal y la misma no es observada regularmente por las autoridades administrativas y fiscales.

12. En el contencioso administrativo francés la carga de la prueba corresponde al contribuyente cuando se le formula una liquidación de oficio y en relación con los renglones concernientes de su declaración. En los demás casos se aplica el principio de presunción de legalidad.

13. En el contencioso administrativo mexicano los actos y resoluciones de las autoridades se presumen legales y corresponde en todos los casos a los administrados o contribuyentes la carga de la prueba, salvo cuando el afectado niegue lisa y llanamente los hechos que motivan los actos y resoluciones de la propia autoridad.

14. En Francia la materia penal fiscal es de la competencia del Poder Judicial. En el derecho mexicano se sigue el mismo principio, que se caracteriza por la independencia de los procesos administrativo y judicial.

15. En el contencioso administrativo francés se crearon las Cortes Administrativas de Apelación para solucionar el problema del rezago existente en el Consejo de Estado.

16. En el contencioso administrativo mexicano, como consecuencia de la reforma de 1988 se abandonó la inspiración francesa y se adoptó la anglosajona, dando un papel preponderante al Poder Judicial Federal, para la solución de las controversias entre la Administración Pública y los administrados, a través del ejercicio del recurso de revisión y del juicio de amparo, respectivamente.