

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

**LA GARANTIA DE
AUDIENCIA EN
MATERIA FISCAL**

**SERIE DEBATES
PLENO**

MEXICO 1997



Primera edición 1997.
Primera reimpresión 2000.
ISBN-968-6145-81-8
Impreso en México.
Printed in Mexico.
D.R. © Suprema Corte de Justicia de la Nación.

LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN MATERIA FISCAL

***Constitucionalidad del artículo 51 del Código
Fiscal de la Federación***

No. 9 Año 1997

LA EDICIÓN DE ESTA OBRA ESTUVO AL CUIDADO
DE LA COORDINACIÓN GENERAL DE COMPILACIÓN Y
SISTEMATIZACIÓN DE TESIS DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

**LA GARANTIA DE
AUDIENCIA EN
MATERIA FISCAL**

**SERIE DEBATES
PLENO**

MEXICO 1997



DIRECTORIO

Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis:

Luz María Díaz Barriga de Silva (Coordinadora)

Alfredo Cid García (Director General del

Semanario Judicial de la Federación)

Copyright
Derechos reservados

Registrado como artículo de 2a. clase en la Administración Local de
Correos de México, D.F., el 21 de septiembre de 1921

Informes

Pino Suárez No.2, puerta 2026 BIS, Col. Centro, C.P. 06065, México D.F.,
Tels. 522 59 80, 522 15 00, Ext. 2280.

Eduardo Molina No. 2 Esq. Sidar y Rovirosa, Col. El Parque, acceso 14, México D.F.,
Tel. 625 03 16.

Índice

	Página
PRESENTACION	IX
SINTESIS	XI
DEBATE REALIZADO EN SESION PUBLICA DEL DIECIOCHO DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NO- VENTA Y SEIS	1
<i>Ministro Genaro David Góngora Pimentel</i>	2
<i>Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia</i>	10
<i>Ministro Juan N. Silva Meza</i>	13 y 23
<i>Ministro Mariano Azuela Güitrón</i>	13
<i>Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano</i>	18
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	21
DEBATE REALIZADO EN SESION PRIVADA DEL OCHO DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS NO- VENTA Y SEIS	25
<i>Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia</i>	25, 28, 32 y 41
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	26, 36 y 43
<i>Ministro Mariano Azuela Güitrón</i>	28, 32, 35, 39, 42 y 43
<i>Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano</i>	28, 36 y 39
<i>Presidente José Vicente Aguinaco Alemán</i>	35 y 36

Página**DEBATE REALIZADO EN SESION PRIVADA DEL
VEINTIDOS DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS
NOVENTA Y SEIS**

45

Ministro Genaro David Góngora Pimentel 45, 50, 51, 53, 54 y 55*Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia* 49, 51, 52 y 54*Ministro Juan Díaz Romero* 51 y 53*Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano* 53**DEBATE REALIZADO EN SESION PUBLICA DEL
DOS DE SEPTIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS
NOVENTA Y SEIS**

57

VOTACION

58

DECLARATORIA

59

SENTENCIA

61

TESIS

109

Presentación

Por acuerdo de los señores Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se determinó hacer del conocimiento público los debates de los proyectos que requieran un tratamiento singular por su relevancia jurídica, social, económica o política y, así, proporcionar al lector los razonamientos lógicos vertidos en discusión grupal sobre asuntos de gran trascendencia, que le permitan comprender con mayor amplitud los motivos individuales que determinan el sentido de una resolución.

Esta edición está integrada con las opiniones vertidas en sesión por los Ministros —una vez revisadas— la votación del asunto, la declaratoria, la sentencia, los votos particulares o minoritarios que en su caso se formulen, y las tesis que se generen. Lo novedoso de esta publicación es que contiene todos los elementos necesarios para realizar un estudio totalizador de un tema importante.

Se publican estas discusiones, pero no en su literalidad, sino en transcripción revisada, porque la expresión oral improvisada tiene la desventaja de apoyarse en giros irregulares y en otras formas de expresión que, al reproducirse por escrito, pueden resultar confusas, carentes de sintaxis, redundantes o afectadas de alguna otra manera. La revisión se realizó con un estricto apego a las siguientes reglas: 1.—Se corrigió la sintaxis solamente en aquello que resultaba indispensable, de tal manera que el documento refleja la natural forma de expresión de los Ministros que participaron en la discusión; y 2.—Se suprimieron de los discursos aquellas partes reiterativas o desarticuladas que interrumpían la continuidad de las ideas y de los conceptos expuestos. El resultado es un documento que refleja fielmente lo acontecido en sesión.

*Ministro José Vicente Aguinaco Alemán
Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.*

Síntesis

La empresa quejosa reclamó la inconstitucionalidad del artículo 51, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente desde el 1o. de enero de 1987 hasta el 31 de diciembre de 1995. Este precepto legal establece que en el ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades que conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento, podrán determinar las contribuciones omitidas mediante resolución.

El Juez de Distrito concedió el amparo al estimar que el artículo 51 referido resulta violatorio de la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 constitucional, porque priva al particular afectado de la oportunidad de desvirtuar, antes de la emisión de una resolución definitiva, los hechos u omisiones que la autoridad fiscal estime como incumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el proyecto se propone, después de largas y apasionadas discusiones sobre el significado y alcance de la garantía de audiencia en materia fiscal, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa, por considerar que el artículo 51, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación no transgrede la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional.

Debate Realizado en Sesión Pública

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

TRIBUNAL EN PLENO

SESION PUBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, CELEBRADA EL MARTES DIECIOCHO DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS.

Presidente: *Señor Ministro licenciado: José Vicente Aguinaco Alemán*

Asistencia: *Señores Ministros licenciados:*

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juventino V. Castro y Castro

Juan Díaz Romero

Genaro David Góngora Pimentel

José de Jesús Gudiño Pelayo

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Juan N. Silva Meza

Inició la sesión a las doce horas con cuarenta y cinco minutos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se abre la sesión pública.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISION NUMERO 817/93, PROMOVIDO POR INMOBILIARIA PAJE, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNION Y DE OTRAS AUTORIDADES CONSISTENTES EN LA EXPEDICION Y APLICACION DE LOS ARTICULOS 51, PRIMER PARRAFO, 76, FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Y 809 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1981, Y EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986.

La ponencia es del señor Ministro Ortiz Mayagoitia, y en ella se propone: declarar firme por no haber sido impugnado, el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en relación con los actos del secretario de Hacienda y Crédito Público, así como la concesión del amparo en contra de los artículos 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y su aplicación; en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida y conceder el amparo respecto del artículo 51, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación en su aplicación.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: El proyecto se somete a la consideración de los señores Ministros.

Señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Gracias señor Presidente. Estos dos asuntos, este que ahora se pone a la consideración del Tribunal Pleno, y el siguiente, se refieren a un tema muy importante, trascendente; posiblemente, de ser resuelto, el más trascendente que se haya dictado o que se pudiera resolver por esta Suprema Corte actuando en Pleno.

Se refiere el tema a la propuesta de inconstitucionalidad del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto en vigor del primero de enero de 1987 hasta el treinta y uno de diciembre de 1995. Hasta el año de mil novecientos ochenta y seis, el precepto daba oportunidad para presentar una inconformidad, a partir del día siguiente al en que surtiera efectos la notificación de la resolución adoptada, respecto de las facultades de comprobación del Fisco Federal; y así decía el precepto anterior: "Se tendrán por aceptados los hechos u omisiones, contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no se inconforme ..." y se le daba un plazo para presentar la inconformidad. Este precepto fue reformado y el texto vigente, contra el

cual se promueve el amparo, suprime la inconformidad y ya no habla de hechos, aunque sí de pruebas. Es por ello que se promueven estos dos amparos, considerando que esta reforma viola la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional.

Los dos proyectos están basados —por lo que pude ver— tanto por los particulares promoventes del amparo como los proyectos, en un precedente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, en el que yo presté mis servicios, y estuve presente cuando se resolvió este precedente, por eso creo estar en la obligación de intervenir, comentando estos asuntos, señor Presidente.

En el considerando quinto del proyecto que se examina, el Ministro Ponente llega a la conclusión de que el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, toda vez que no se contempla la posibilidad previa para que el contribuyente o responsable solidario desvirtúe los hechos u omisiones en que se apoyó la autoridad para emitir una resolución y determinar contribuciones omitidas; este criterio nos pone en una encrucijada, que es la siguiente: ¿La audiencia del interesado debe ser previa a la emisión del acto de molestia? o ¿la audiencia del interesado se inicia a partir de la interposición de los medios de defensa.? Los sistemas tributarios modernos tienen establecido, desde hace algunos años, la audiencia previa del obligado tributario en los procedimientos que integran la gestión del tributo, es decir, en la liquidación, fiscalización y sanción; así, encontramos en la Ley de Procedimiento Tributario argentina —en el artículo 24— que el procedimiento de determinación de oficio se iniciará por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de quince días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

En la ley argentina del procedimiento sancionador se establece la garantía de audiencia previa en similares términos; en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos español, se establece también en actas de disconformidad, la garantía de audiencia previa; y en el Real Decreto español, sobre el Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias también se establece la audiencia previa para los interesados.

Como se ve, pues, algunas legislaciones tributarias tienen establecido el derecho de "pataleo" del contribuyente o responsable solidario, a efecto de que, antes de recibir la liquidación de la administración tributaria, pueda alegar y ofrecer las pruebas que a su derecho convenga.

Las razones que han llevado a distintas legislaciones tributarias a establecer, previa a la emisión de la resolución tributaria, una instancia para que el particular afectado pueda probar y alegar la ilegalidad de aquélla, son, entre otras, las siguientes:

Primera.—El particular debe ser un agente activo en las actuaciones de los distintos procedimientos administrativos que terminen con la emisión de una resolución que pueda afectarlo.

Segunda.—La audiencia previa se justifica plenamente si se admite que el particular involucrado tiene derechos que pueden resultar afectados por la resolución que se adopte, en el respectivo procedimiento tributario.

Tercera.—Cualquier obligado tributario, es un sujeto interesado en el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria.

Cuarta.—Por regla general, los procedimientos administrativos no tienen publicidad en forma legal, lo que justificaría la necesidad de dar audiencia a las personas que sean titulares de derechos e intereses legítimos y directos, ya que si la tramitación del expediente tuviera publicidad, se permitiría identificar a dichas personas, antes de que pudieran resultar afectadas por la resolución que se dicte.

Quinta.—Los particulares no tienen, por tanto, acceso al expediente administrativo, quedando en secreto todas las actuaciones —aún las ilegales— de la administración tributaria. Por eso, en estos países se recomienda que instruidos y agotados los procedimientos administrativos, e inmediatamente antes de redactar la resolución definitiva, se pongan a la vista de los interesados, durante un plazo razonable, a efecto de que estén en posibilidad legal de alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

En suma, el trámite de audiencia del obligado tributario constituye un requisito ineludible que la administración tributaria debe satisfacer antes de dictar el acto de liquidación de la deuda tributaria.

Sin embargo, nuestro sistema tributario está articulado de una forma totalmente distinta. Nuestro Código Fiscal Federal no contempla dentro del procedimiento de gestión del tributo, un derecho de "pataleo" en el que el obligado tributario pueda alegar y ofrecer pruebas antes de que el fisco emita su liquidación. Este derecho está dentro de los procedimientos de revisión o impugnación administrativa, es decir, dentro de los medios de defensa.

Además, existen otros ingredientes para fortalecer dicho sistema, tales como la existencia de los principios de autodeterminación de las contribuciones por parte de los contribuyentes; el principio de presunción de legalidad que tienen las resoluciones administrativas previsto en el artículo 68 del Código Fiscal; el principio de la facultad económico-coactiva del Estado, y el principio de la impugnación de las resoluciones fiscales a través de los medios de defensa procedentes (recurso de revocación y juicio de nulidad).

Por tanto, en nuestro sistema tributario resulta sumamente difícil —mas no imposible— exigir la audiencia previa del interesado, antes de notificarle el acto definitivo de la Administración. Se harían necesarias, en mi opinión, modificaciones legislativas de profundidad para conseguir tal objetivo. De hecho, existen en nuestros debates parlamentarios algunos intentos infructuosos para establecer dentro de los procedimientos de gestión tributaria, una auténtica y completa garantía de audiencia para el obligado tributario. Para los Magistrados del Tercer Tribunal Colegiado, estos debates parlamentarios fueron los que nos llevaron a dictar la resolución que ahora sirve de fundamento a estos dos proyectos. En la lectura del dictamen del asunto que reforma el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación el 18 de diciembre de 1986, se dijo, en resumen, lo siguiente: se contiene en la iniciativa de que se trata, una propuesta que contempla que cuando las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, conozcan de hechos u omisiones que impliquen incumplimiento de las disposiciones fiscales, procederán a determinar las contribuciones omitidas que resulten mediante resolución que emita, lo que significa también una medida de simplificación administrativa, toda vez que se elimina en tales casos la instancia de inconformidad —que es lo que trae ahora a los promoventes del amparo a combatir esta eliminación—. El dictamen agregó: esta eliminación se hace para dar lugar a que en casos de desacuerdo, los contribuyentes con la determinación efectuada por las autoridades ejerciten directamente los recursos administrativos u otros medios de defensa legales que el propio Código Fiscal o las leyes respectivas les confieran, por todo lo cual la Comisión propone que sea aprobada la reforma en comento. El Diputado Alvarez Padilla del Partido Acción Nacional, se opuso a esta reforma y dijo lo siguiente:

"Ya aquí, de entrada, vemos una diferencia notable, una diferencia grande. Mientras que en el texto antiguo del procedimiento de investigación y de comprobación, no se concluye más que un dictamen, más que una proposición que va a ser considerada y que va a ser puesta a consideración y de la que va a ser enterado el contribuyente, en la redacción que se nos pro-

pone, esa situación, esa comprobación, ese trabajo de búsqueda ya no da lugar a un dictamen, sino que da lugar precisamente a una resolución de contribución omitida, ¿es lo mismo antes que después? —dijo el diputado— no señores. ¿Por qué? Porque, en primer lugar, respecto de este asunto conviene dar los siguientes argumentos: dar categoría de resolución a una determinación habiendo omitido la garantía de audiencia a favor del causante, a favor del contribuyente, es anticonstitucional, no puede causarse, no puede gravarse con una responsabilidad emanada de una resolución a aquella persona a la que no se le haya oído y a la que no se haya vencido en un juicio previo; además, se da al traste con una respetable institución y tradición del respeto del fisco al contribuyente, tratándole de una forma impropia como si se tratara de un ladrón, primero lo fusilan y después averiguan, esto no es justo, hay primero que averiguar, hay primero que indagar qué es lo que ocurrió, dictaminar, enterar al contribuyente del dictamen para darle oportunidad de que se defienda y después, con los elementos aportados por la persona a la que se acusa de omisión, sacar la valoración que pueda consistir y pueda convalidar ya, lo que se llama una resolución para efectos fiscales ..." y entonces, el Partido Acción Nacional propuso otro artículo 51 en donde se le da la posibilidad de que las contribuciones omitidas, las disposiciones fiscales que así lo determinen, sean notificadas al responsable en la misma forma y para los efectos de aquellas que se expidan, para el caso de visitas en el domicilio del contribuyente que es la revisión de escritorio. El Partido Revolucionario Institucional defendió el dictamen diciendo que un trámite de carácter fiscal, no entraña esta supresión propuesta, no entraña una violación de carácter constitucional, nada más que los antecedentes que existen en materia tributaria, en las administraciones fiscales regionales, son en sentido contrario, son en el sentido de que este supuesto permite "precisamente" que los particulares morosos entorpezcan el procedimiento administrativo y hagan que la resolución se retarde en perjuicio del Fisco Federal. Es cierto, los particulares morosos a través de esta instancia combatían los hechos que se hacían constar en la resolución fiscal y eso alargaba mucho tiempo, años, la ejecución de la misma. La Secretaría de Hacienda con base en la revisión que haga de la contabilidad y de los documentos, hará la determinación del crédito fiscal a cargo de un causante y se lo comunicará en ese momento. Al comunicarle la obligación, el causante podrá inconformarse, y ahí se iniciará el procedimiento de carácter administrativo o de carácter contencioso, claro, en este caso, el particular que crea tener derecho de impugnar esta resolución, podrá hacerlo, pero deberá garantizar el crédito fiscal.

En la discusión, tanto por el Partido Acción Nacional, como por el partido que propuso la reforma, se discutió la audiencia previa o posterior; yo con-

sidero que de todo lo anterior los diputados dieron a conocer que la audiencia previa del obligado tributario en los procedimientos de gestión tributaria, tiene ventajas y desventajas. Las ventajas, en mi opinión, serían las siguientes:

Primera.—Pueden corregirse errores de hecho (o de derecho) de la autoridad fiscal, sin necesidad de emitir una liquidación manifiestamente errónea. Todo acto administrativo, por limitada que sea su eficacia, debe poderse corregir eficazmente a instancia del interesado.

Segunda.—Puede evitarse que transcurra un mayor tiempo que haría que el crédito fiscal se incrementara substancialmente por la espera de la notificación de la liquidación correspondiente. Esto permitiría al contribuyente o responsable tributario, de estar de acuerdo con ella, hacer el pago desde el momento mismo en que ejerce su derecho de audiencia, y no hasta que reciba la liquidación.

Tercera.—El contribuyente o responsable tributario pueden aportar elementos jurídicos o pruebas que lleven a la administración tributaria a emitir una liquidación más respetuosa de la legalidad.

Cuarta.—Si la liquidación es impugnada posteriormente por el contribuyente, el expediente administrativo tendría más elementos de juicio para emitir una resolución lo más apegada a derecho que sea posible.

Quinta.—La instancia produciría un efecto filtro para la promoción indiscriminada de los desprestigiados recursos administrativos y aligeraría al sobrecargado y lento juicio de nulidad.

Sexta.—La audiencia previa sería un instrumento que en aras de una mejor protección de los derechos e intereses de los administrados, permitiría una fiscalización más intensa del quehacer administrativo e implicaría un control interno por parte de la administración, de las resoluciones de sus funcionarios.

Séptima.—La instancia previa sería una oportunidad conciliatoria, permitiendo a los sujetos del vínculo tributario resolver sus diferencias en una relación interpersonal, rápida, barata y sin formalismos excesivos.

Octava.—La audiencia previa sería un sistema de protección de la posición de los administrados aquí donde los mecanismos de justicia administrativa son excesivamente prolongados y costosos, tanto para el administrado como para la sociedad en su conjunto.

Sin embargo, creo señor Presidente, que las desventajas de la audiencia previa son, entre otras, las siguientes:

Primera.—Los procedimientos de gestión tributaria (fiscalización, recaudación y sanción), se harían más lentos, ya que la audiencia previa del interesado requiere de actuaciones adicionales del fisco, como nuevas notificaciones, agotamiento de plazos relativamente amplios, recaudo y valoración de pruebas, etcétera.

Segunda.—La fijación del impuesto dejaría de ser establecida unilateralmente por el Estado, generando que el crédito fiscal no sea inmediatamente ejecutivo.

Tercera.—Como ha dicho el Pleno de esta Corte, "... sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, puesto que paralizaría los servicios correspondientes.". De esta jurisprudencia del Pleno no se hace cargo el proyecto.

Cuarta.—La audiencia previa no permite desvirtuar cuestiones de derecho sino sólo de hecho, pues para conseguir lo primero, el legislador ha establecido los medios de defensa correspondientes: recurso de revocación y juicio de nulidad.

Quinta.—Es excesivo exigir audiencia previa en toda la gestión administrativa, ya que equivaldría a obstaculizar indebidamente la aplicación de la ley tributaria, así como las potestades de que está investida la Hacienda Pública.

Sexta.—De aplicarse la audiencia previa, tendría que aplicarse en todos los procedimientos administrativos, tales como las revisiones de escritorio, las auditorías fiscales, los procedimientos sancionatorios y cualquier otro que concluya con la emisión de una resolución definitiva que cause agravio en materia fiscal, que son muchos.

Comentando esto con un amigo litigante me dijo: ¡me parecen formidables estos dos proyectos!, ¡no dejen de avisarme para comenzar a promover amparos por inconstitucionalidad de todos los procedimientos administrativos!;

Ultima.—Al ser la audiencia previa una medida cuya finalidad es de carácter preventivo, a fin de evitar excesos e incorrecciones del fisco, se alertaría al obligado tributario sobre la magnitud y cuantía de su obligación tributaria, pudiendo inducir a aquél a evadir el cobro de la deuda tributaria.

Veamos ahora el proyecto. En la página 65 se inicia el estudio y se habla de un criterio repetidamente ya establecido por este Tribunal Pleno, que es el estudio que hizo Narciso Bassols en el prólogo de la Ley Agraria, sobre las formalidades esenciales del procedimiento. Se cita, por cierto, el precedente de Angelina Bringas Muñoz, resuelto por el Tribunal Pleno el 13 de junio de 1972. En este asunto, el Tribunal Pleno resolvió sobre la Ley de Expropiación veracruzana, que la misma cumplía con todas las formalidades esenciales del procedimiento; después, en la página 67, se hace una comparación entre el 51 anterior y el 51 posterior, y se observa cómo faltando la instancia de inconformidad, se dice en el nuevo proyecto: "faltando esta instancia de inconformidad, se viola el 14 constitucional".

Se dice en la página 69: "... esta violación cobra mayor relevancia si se toma en cuenta que el texto anterior a la reforma de 31 de diciembre de 1986 en relación a dicha formalidad preceptuaba que cuando las autoridades fiscales en la práctica de una verificación, fuera de una visita domiciliaria, conocieran de hechos u omisiones que pudiesen entrañar la inobservancia de las normas tributarias, estaban obligadas a darlos a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario y si ese contribuyente o responsable no se inconformaba u ofrecía pruebas para desvirtuar esos hechos u omisiones, estos se tenían por aceptados; por lo contrario, de acuerdo con la norma vigente a partir del 1o. de enero de 1987, si las autoridades fiscales conocen de hechos u omisiones de la mencionada naturaleza fuera de una visita domiciliaria, están en posibilidad de determinar, sin otro trámite y, mediante resolución, las contribuciones omitidas, esto es, otro trámite que no es completamente exacto, porque quedó la posibilidad de ofrecer pruebas y cuando se ofrecen las pruebas, se ofrecen por una razón especial, el ofrecimiento de pruebas da la posibilidad de alegar; ofrezco pruebas para desvirtuar esto y esto y otras para desvirtuar otras cosas; y luego se dice: "esto es, de acuerdo con el texto anterior del citado precepto legal, el particular tenía la oportunidad de desvirtuar ante la propia autoridad aquellos supuestos de inobservancia o incumplimiento de las disposiciones fiscales antes de que se emitiera la resolución definitiva. En cambio, en la reforma al dispositivo legal en comento, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, basta que las autoridades en ejercicio de sus facultades de comprobación estimen que hay hechos u omisiones que entrañan la inobservancia de normas fiscales para que emitan resolución definitiva determinando las contribuciones omitidas". Luego dice el proyecto: "si en el dispositivo legal impugnado, concretamente en su primer párrafo, no se contempla la posibilidad previa de que el contribuyente o el responsable desvirtúe los hechos u omisiones; ..." (no, sí se le da la oportunidad de ofrecer pruebas) "... infringe la garantía de audiencia del 14 constitucional".

El proyecto se hace cargo, en la página setenta y uno, de otra jurisprudencia del Tribunal Pleno, que es la parte de la doctrina fiscal mexicana, que hasta ahora no se había puesto en duda. Dice la jurisprudencia: "AUDIENCIA. GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA." Se dice en el proyecto que no se está en contra de esta tesis de jurisprudencia, pues este criterio jurisprudencial no cobra aplicación cuando se trata del ejercicio de las facultades de verificación o de cumplimiento de disposiciones fiscales, porque en estos casos el acto impugnado emana de un acto administrativo, cuya finalidad es la de comprobar el acatamiento de las normas tributarias, pero este argumento no es muy exacto porque la revisión de escritorio es un acto administrativo que termina con una resolución fiscal; la auditoría fiscal también es un acto administrativo y todos los actos que desempeña el Fisco Federal para cobrar son actos administrativos.

Yo no estoy en contra de la posibilidad de la audiencia previa, si es que este Pleno de la Suprema Corte llega a inclinarse por esto. Sí observo —en cambio— que iría en contra de disposiciones legales establecidas en el Código, como la de la presunción de validez de las resoluciones del fisco, y en contra de la jurisprudencia de la Suprema Corte. No me agrada mucho, no me satisface la razón de que por tratarse de un acto administrativo deba darse audiencia al particular, ya que todos los actos de determinación y cobro del fisco se inician con actos administrativos. Por estas razones e inquietudes, que la lectura de estos dos proyectos de nuevo me suscitaron, es por lo que he tomado la palabra para hacer estas observaciones, señor Presidente. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor Presidente. Es muy ilustrativo y muy interesante todo esto que ha dicho el señor Ministro Gónzora Pimentel; sin embargo, a mí sí me convenció el criterio del Tercer Tribunal Colegiado que aquí se recoge, en cuanto a que, en primer lugar, yo no advertí esta posibilidad de rendir pruebas y de desvirtuar hechos relacionados con un crédito fiscal que se va a determinar, no de manera primaria, unilateral, imperativa, sino a través de un procedimiento de fiscalización específico, que es el que establecen los artículos 48 y 51. Este último es cuya inconstitucionalidad se impugna.

El artículo 48 del Código Fiscal dice: "Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de

ella para el ejercicio de sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria ..." que es la hipótesis "... se estará a lo siguiente: ..." Y vienen aquí una serie de reglas de qué es lo que se puede pedir y al final en la fracción IV, dice: "La resolución que determine las contribuciones omitidas, se notificará en el lugar señalado en la fracción I de este artículo."

En el artículo 51 que se impugna, se suprimió la llamada inconformidad, de la cual se dijo en diversos criterios de los órganos del Poder Judicial de la Federación, que no era un recurso propiamente dicho, pero sí una oportunidad de defensa cuya finalidad sustancial es la de evitar errores en el dictado de la resolución.

El artículo 51 dice: "Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48,..." esto es fuera de visita domiciliaria, "...conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución. Cuando conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación." Distingue dos hipótesis, cuando el descubrimiento de que se han incumplido obligaciones fiscales se logra a través de los documentos solicitados al causante de manera directa; allí no hay que darle vista con nada ni tiene la mínima oportunidad de rendir prueba; al contrario, cuando estos hechos determinantes de incumplimiento de la obligación fiscal se obtienen de terceros, en este caso sí le darán a conocer al causante el resultado de aquella actuación, ahí no se dice para qué efecto se le da a conocer el resultado.

A diferencia de lo anterior, en el artículo 46, fracción IV, que se refiere al desarrollo de las visitas domiciliarias para efectos fiscales, se dice: "En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones." Este beneficio lo establece la ley para causantes que son motivo de una visita domiciliaria.

En cambio, tratándose de aquellos otros que son solamente objeto de una revisión de escritorio o de gabinete, simplemente se les hace solicitud de determinados documentos, se entregan esos documentos a la autoridad fiscal y al canto viene una resolución fincando el crédito fiscal correspondiente.

Antes de esta reforma, a la que con toda amplitud ha aludido el señor Ministro Góngora Pimentel, el artículo 51 también establecía la posibilidad de inconformidad. Hay resoluciones de la Segunda Sala de esta Suprema Corte, que no se citan en el proyecto, porque se refieren concretamente al acto de aplicación y que se decía, en torno a dictámenes de la Comisión Nacional Bancaria que tenía efectos fiscales el llamado oficio de observaciones, que si no se le había dado la oportunidad al banco, de hacerle saber las irregularidades que la autoridad fiscal observaba y la posibilidad de fincar un crédito con motivo de esas disposiciones, se violaba la garantía de audiencia. No era por cierto, una garantía de audiencia que resulte directamente de inobservancia al artículo 14 constitucional, sino de una formalidad prevista en la ley.

Yo sí consideré, y por eso presento el proyecto en esos términos, que una cosa es determinar un crédito fiscal frente a la omisión absoluta del causante que ha incurrido en incumplimiento de la disposición fiscal correspondiente, y otra distinta es que con motivo de la revisión de documentos del causante, se advierta que éste ha incurrido en omisiones que derivan de la simple observación de esos documentos sin darle oportunidad de desvirtuarlas, porque a lo mejor aparecen estos hechos probados en declaraciones complementarias; en otro tipo de documentos diferentes se le finca el crédito fiscal. Me agradó mucho el criterio del Tercer Tribunal Colegiado, en cuanto sustenta la necesidad de esta formalidad procesal de audiencia limitada a la posibilidad de desvirtuar hechos; la sustenta en la circunstancia de que, una vez fincado el crédito fiscal, es cierto que se abre la posibilidad de ser oído a través de los recursos que establece el Código Fiscal, pero se litiga bajo el principio de garantía del crédito fiscal, que esto es en sí mismo bastante oneroso. Se hace también la distinción de que no se pretende interrumpir la tesis genérica relativa a que en materia fiscal no rige la garantía de audiencia, de que esto se implementa únicamente tratándose del artículo 51, porque se trata de un procedimiento de investigación al causante.

Yo creo que aquí el principio se invierte, el causante tiene la convicción de que ha cumplido, ha presentado dictámenes de contador público y él está en la certeza jurídica de que se encuentra dentro de la Ley. La autoridad, para comprobar la situación jurídica de su estado fiscal, le pide algunos documentos. ¿Cuáles? Los que la autoridad quiera, porque es a criterio de la propia autoridad; y si de acuerdo con esa solicitud, que pudiera ser incompleta, se advierte una omisión en el cumplimiento de alguna disposición fiscal, se le va a fincar el crédito.

El señor Ministro Góngora Pimentel habló de siete ventajas que puede producir el hecho de la audiencia previa en estos casos; de las desventajas que cita, no recuerdo todas, pero en el proyecto no se propone que se interrumpa la tesis que se refiere al hecho de que en materia fiscal, por regla general, no rige la observancia de la garantía de audiencia previa. Hasta este momento, sigo convencido de que el proyecto es correcto, pero me atengo a otras intervenciones de los señores Ministros.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias señor Presidente. Quiero manifestar a este Tribunal Pleno, lo siguiente: Yo también veo con muchísima simpatía este proyecto en los términos que está confeccionado, y las razones que ya se han dado aquí, inclusive algunas que ha manifestado el señor Ministro Góngora, agregaría un ingrediente adicional que fue prácticamente lo que motivó esa simpatía con el proyecto; éste se da si vinculamos este problema con la materia penal. En la materia penal no solamente hay esta consecuencia, sino que inclusive se hace lo que se llama una determinación "para efectos penales", que no se notifica de ninguna manera al contribuyente y hay una consecuencia, una determinación y liquidación de un crédito, que puede conducir inclusive a la eventual privación de su libertad, sin posibilidad de defensa, sin respetar la garantía de audiencia y, estos casos, sería conveniente, en tanto que no son pocos, advertirlos. Se sustenta una querella precisamente en una revisión no concluida, sin acta final, sin participación, sin audiencia del contribuyente, a partir de algunos documentos que se estimaban apócrifos; sin embargo, en la continuación de la revisión resultaba que no lo eran, sino que realmente estaban muy bien sustentados; había otros errores, otros medios de formalidad; sin embargo, la querella sin audiencia había sido desatada, con todas sus consecuencias.

Con esta orientación, yo encuentro muy positiva la consideración que se hace en este proyecto y, como dice el Ministro Góngora, creo que sí estamos transitando en este asunto, pues es una resolución muy importante. Y poniéndolas en una balanza, habría que ver y analizar las ventajas y desventajas respecto de para quien y en favor de quien se presentan. Desde este punto de vista, yo creo que son más las ventajas en favor del contribuyente y en beneficio de una recta justicia fiscal. Veo con mucha simpatía el proyecto en sus términos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Yo tengo, en relación con este proyecto, algunas observaciones menores, de tipo técnico. Por ejemplo, en

la página sesenta y cuatro, en el considerando tercero, se razona que no es materia de la revisión el sobreseimiento decretado en el primer punto resolutorio de la sentencia y que debe quedar firme; pienso que basta lo primero porque precisamente, al no ser materia de la revisión, no debemos hacer ningún pronunciamiento y, por lo mismo, no decir que debe quedar firme; por ello, en el primer resolutorio de la página setenta y dos, pienso que la firmeza sólo podría declararse en relación con la concesión del amparo respecto de los artículos 809 y 76, fracción III, reclamados y su aplicación.

En las páginas sesenta y cuatro y sesenta y cinco, considerando cuarto, se razona que no es materia de la revisión y debe quedar intocada la concesión del amparo, contra los artículos 809 y 76, fracción III, reclamados.

Respecto de la afirmación anterior, me parece que para evitar confusiones en el acatamiento de la sentencia, más que dejar intocada la concesión del amparo contra los citados artículos, debe declararse firme por falta de agravio en contra de este planteamiento, en virtud de que, siendo la recurrente la autoridad, ello si es materia de la revisión.

Asimismo estimo, aunque no es de importancia que, contrario a lo establecido en la página setenta y uno el acto impugnado emana de un procedimiento administrativo, no de un acto administrativo, por lo que estimo debe corregirse.

Quiero ahora referirme al problema de fondo. Coincido con el señor Ministro Góngora en el sentido de que este proyecto es de una trascendencia extraordinaria porque, desde mi punto de vista, se está interrumpiendo y acabando claramente con la jurisprudencia reiterada de que en materia tributaria, la audiencia se cumple con posterioridad al acto que afecta al particular, lo que estimo inaceptable. El acto único que aquí afecta al particular es la resolución determinante del crédito; los actos anteriores no afectan en nada al particular, porque mientras no haya una resolución que lo vincule a su cumplimiento, el particular está ante la posibilidad de que la autoridad pueda llegar a emitir la resolución determinante del crédito o, por el contrario, que esto nunca llegue a suceder.

En otras épocas se creó la instancia de inconformidad en relación con los hechos asentados en las actas de una visita, lo que dio lugar a que se discutiera si era un recurso y si había consecuencias desfavorables para el contribuyente en el caso de que no agotara la referida instancia. El propio Tribunal Fiscal y la Suprema Corte estimaron que el que no se agotara la instancia de inconformidad, no causaba perjuicios al particular, sino para

efectos de la fase administrativa, porque si se emitía una resolución determinante de un crédito, se podía impugnar con toda amplitud ante el Tribunal Fiscal; ello se sostuvo no obstante que en alguna época se decía: "se presumirán ciertos los hechos"; se consideraba que si se dictaba la resolución determinante del crédito, el contribuyente podía aportar todos los elementos que consideraba idóneos para echar abajo esa resolución, a través de los medios de defensa (recurso de revocación, juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad, como usualmente se le ha llamado). Estos criterios son coherentes con la interpretación de la jurisprudencia de la Corte de que en esta materia la garantía de audiencia se cumple a través de los mecanismos establecidos en contra, insisto, de la resolución que afecta al particular, que es la determinante del crédito.

En el proyecto se trata de algún modo de soslayar el que se esté interrumpiendo la jurisprudencia, mediante la afirmación de que se está en presencia de un procedimiento administrativo en el que se hizo una determinación de crédito. Al respecto me gustaría señalar que una determinación que no afecta al gobernado no lo afecta en nada, porque mientras no le determinen el crédito la autoridad competente, simple y sencillamente está en aptitud de acudir ante la propia autoridad administrativa para aportarle elementos que den lugar a que ya no determine un crédito a su cargo. Dicho en forma sencilla, el gobernado le expresaría a la autoridad competente: en principio pienso que tú incurriste en estas irregularidades; pero mientras a mí no me determines crédito no me afectas, e incluso, puedes abstenerte de hacerlo, si te convengo de que te equivocaste. Aquí surge un elemento muy importante: mientras no hay la resolución determinante del crédito, está corriendo la caducidad para la autoridad, de modo tal que si el particular nada hace y transcurre ese término, cuando la autoridad determine el crédito, el contribuyente puede impugnarlo argumentando que ya estaban extinguidas las facultades de la misma para determinar dicho crédito.

Con ello se demuestra que los actos anteriores en nada afectan al gobernado; entender que debe dársele esa audiencia previa a la resolución determinante del crédito, significaría que estamos dando una consecuencia de afectación jurídica a esos actos preliminares de simple investigación. Cuál es la consecuencia si no hay determinación de crédito. Esto tendría que tener consecuencias procesales: si el gobernado pudo ser oído y no agotó las instancias respectivas a esa etapa previa, ya posteriormente no puede hacer planteamientos. Una tesis que a primera vista resultaría benéfica, se tornaría en perjudicial respecto de quienes esperaran la resolución determinante del crédito para defenderse. Se trataría de un acto derivado de otro consentido, a saber, el acto preliminar en relación con el

cual no se agotó el medio de defensa. Por eso coincido con el Ministro Góngora, en que es mejor quitar esa inconformidad que sólo creaba, por un lado, confusión, y por el otro lado, dilación, porque lo que ocurría —y se planteaba mucho en los juicios de lo contencioso administrativo— era que se hacía valer la inconformidad, estableciéndose como si fuera un recurso: "no se hizo cargo de mis argumentos; no me contestó este argumento, este otro" y, finalmente, al resolverse el problema se consideraban inoperantes los planteamientos, con base en que ello no afectaba al contribuyente.

Es decir, la autoridad finalmente concluía: "incurriste en estas omisiones, incurriste en estas irregularidades, te determino este crédito y en contra de esto tú te puedes defender con toda la amplitud propia del recurso contencioso administrativo."

Hay otro elemento que destacaba el señor Ministro Ortiz Mayagoitia y que si atendemos a él, con mayor razón debíamos entender que lo que se pretende hacer es echar abajo la jurisprudencia. Se trata del argumento relativo a que se debe garantizar el crédito. En materia tributaria siempre que se hace valer un medio de defensa, sea ordinario, recurso administrativo, o sea en el juicio contencioso administrativo, si se quiere que se suspenda el procedimiento de ejecución ante la determinación del crédito, éste tiene que garantizarse, pero esto es la consecuencia lógica de la presunción de validez de una resolución determinante de un crédito. La típica expresión: "El fisco no litiga despojado" lo describe con claridad y se deriva de que se presume en la medida en que es válida la determinación del crédito. De otra manera resquebrajamos todo el sistema tributario; se dice que esto es respecto del 51, lo cual no podía ser de otra manera, porque es el acto reclamado en este juicio, pero los criterios que se establecen respecto del 51 tendrán que ser valederos respecto de cualquier otro acto que implique una afectación al gobernado, mejor dicho, que puede llegar a perjudicar al gobernado, lo que implica que todavía no se ha actualizado el perjuicio; el perjuicio se va a actualizar en la resolución determinante del crédito, sea cual sea la resolución sustentada en cualquier tipo de procedimiento. Se dice: "bueno, aquí te vamos a oír, bueno, te vamos a oír sin ninguna trascendencia; si tú ya en forma administrativa me demuestras que no acerté en la investigación, pues quizá ya no dicte la resolución determinante del crédito"; pero la autoridad aun en los preceptos en que está previsto esto, puede ignorar al contribuyente, puede no hacer absolutamente ningún caso y dictar la resolución determinante del crédito porque no está establecido que eso tenga una fuerza vinculatoria para la autoridad y esto era muy claro cuando estaba esa instancia de inconformidad, misma que era una oportunidad para que en la etapa administrativa se pudiera depurar lo relacionado con el

crédito, pero ello no impedía a la autoridad dictar la resolución determinante del crédito ni la vinculaba como si se tratara de un recurso en el que estuviera obligada a hacerse cargo de todo lo que se le dijo en la instancia de inconformidad. Ello tampoco impedía que el gobernado, en el juicio contencioso administrativo, pudiera hacer valer todos los argumentos, pudiera aportar todas las pruebas en contra de la resolución determinante del crédito. Este es el argumento que se daba: "tú no estas impedido de hacer valer nuevos planteamientos", ¿por qué? porque lo anterior era algo preliminar, no un recurso, era, simplemente, una posibilidad de inconformarse; podía suceder que con motivo de la inconformidad se le hiciera caso a sus observaciones y ya no se emitiera la resolución determinante del crédito fiscal, con lo que todo moría.

Pero podía suceder que no se atendiera a la inconformidad y se dictara la resolución determinante del crédito. "Ahora si ya te afectó, ahora tienes los medios de defensa idóneos; ¿quieres que no se suspenda el procedimiento y que te puedan cobrar? te van a cobrar, y tú tendrás derecho a la devolución con las características que establece el Código Fiscal, si tú llegas a ganar. ¿Quieres librarte del problema de tener que pagar de inmediato? tienes que garantizar de acuerdo con el sistema que también establece el Código Fiscal. Si pierdes, no hay problema, garantizaste; si ganas, no hay problema en cuanto a que no hayas pagado y que te vayamos a cobrar con recargos y con todas las consecuencias que se siguen de aquellos casos en que no se obtiene la suspensión del procedimiento de ejecución".

Por todo lo que he dicho, coincido con el Ministro Góngora en que éste y el siguiente asunto son de una extraordinaria trascendencia, porque aunque se diga que se trata de una situación excepcional, estimo que los argumentos que se dan, llevan a modificar el criterio que responde a una razón de orden público; no es caprichoso el que las resoluciones emitidas por las autoridades gocen de presunción de validez; y ahí, podría añadirse, vienen todas las justificaciones de la facultad económico coactiva. No se trata de recaudar recursos para fines particulares, sino que se recaudan recursos para cubrir los gastos públicos y esto no puede implicar que se oiga previamente al gobernado; se establecen todos los mecanismos idóneos para que el gobernado pueda defenderse, pero con posterioridad a la resolución que lo afecta, que es la resolución determinante del crédito fiscal. En la proposición del proyecto se va mucho más allá; conforme a él se exigiría el respeto a la audiencia, en relación con actos preliminares que no representan una resolución determinante del crédito fiscal.

Por ello estaré en los términos que expuso el señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias, señor Ministro Presidente. Pienso que todos nosotros estamos conscientes de que nos encontramos en presencia de un asunto muy importante, porque tiende a delimitar el alcance de la garantía de audiencia en materia fiscal; y, después de haber oído los muy interesantes argumentos que presentan el Ministro Góngora y el Ministro Azuela, a mí me queda la convicción de que es correcto el proyecto que se nos propone.

Ante todo, quiero aludir a que cierto sector de la doctrina se manifiesta en el mismo sentido. Hay quien afirma que dentro de éste proceso de determinación del crédito fiscal, es posible que la administración se salga de los términos legales y entonces la afectación de los derechos de los particulares se haga por el acto administrativo y no por la ley. Por esta razón, se debe dar al particular la oportunidad de ser oído, para lograr el estricto cumplimiento de la ley, que es una de las garantías que otorga el artículo 14 constitucional.

Es decir, ¿la garantía de audiencia, tendrá el efecto de evitar que el particular sea privado de sus propiedades, posesiones o derechos por un acto de la administración, cuando sólo puede serlo por la ley?. ¿Cuál es la jurisprudencia a que aludía el señor Ministro Azuela, y que a su parecer quedaría abandonada de aprobarse estos proyectos? Bien, es aquella que dice: AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA, y su texto dice: "Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes, es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondientes y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos."

En el proyecto se sostiene que no se abandona este criterio, sino que se precisa. A mí me parece persuasivo. Ciertamente, como ya se ha escrito sobre ello, las razones que condujeron a concluir en ese sentido —en el sentido de la jurisprudencia— tienen como propósito evitar que el gobernado se quede privado de los recursos necesarios para afrontar sus obligaciones, como sucedería si antes de la fijación de un tributo, fuera necesario escuchar en audiencia a todos los sujetos del impuesto, con el consecuente retraso en la recaudación y aplicación directa o indirecta de los mencionados recursos al gasto público.

El problema que existe en esta materia, radica en que por la fuerza de una aplicación inidiscriminada del principio jurisprudencial mencionado, se da por sentado como una regla inobjetable y absoluta, que siempre que se trate de materia fiscal no rige la aludida garantía en forma previa; sin embargo, ese principio no es absoluto ni debe ser aplicado sin el análisis de las circunstancias del asunto que lo motiva. Si la excepción hecha al cumplimiento previo de la garantía de audiencia, tiene como propósito que el gobierno no sea privado de los recursos necesarios para sufragar el gasto público, es correcto que respecto de la fijación o determinación del tributo como resultante de la aplicación de la ley, la observancia de esa garantía no sea anterior al acto de autoridad; esto es, una vez establecido el tributo en una ley, el sujeto obligado debe proceder a su determinación y entero, bajo las reglas establecidas, sin que previamente a ello la autoridad deba escucharlo en defensa de sus intereses.

Pero, no en todos los casos en que se debate una cuestión de índole fiscal, el problema estriba de manera directa en la fijación de la obligación tributaria, de tal manera que la actualización del principio jurisprudencial señalado, no se produce simplemente por la naturaleza fiscal del asunto; por el contrario, existen supuestos distintos como cuando se trata del ejercicio de las facultades de verificación de las autoridades fiscales.

En este tipo de asuntos, no se cuestiona en forma directa e inmediata la fijación del tributo, entendiendo por esto, su determinación en la ley, sino que se parte del análisis del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes y de la conclusión a que llegue la autoridad sobre el particular.

Así pues, cuando la autoridad fiscal emite actos que derivan del ejercicio de sus facultades de verificación y que pueden dar lugar a una privación en los bienes de los sujetos, es necesario que se observe plenamente la garantía de audiencia.

Si se analiza con detenimiento la jurisprudencia mencionada, se advertirá que se refiere a dos momentos distintos, a saber, uno integrado por lo que es la fijación del impuesto como prestación unilateral y obligatoria, y otro posterior, referido a la determinación de su monto y su cobro. Con ello la jurisprudencia se ocupa de dos tipos de actos: el material y formalmente legislativo y el que deriva del ejercicio de las facultades de las autoridades exactoras; y aún mas, incluso precisa que es bastante con que los afectados sean oídos en defensa de sus intereses antes de ser privados de sus bienes.

Como se ve, la jurisprudencia no excluye respecto de los actos privativos, la garantía de audiencia, aun cuando estos se produzcan dentro de la esfera fiscal, sino que reconoce la necesidad de que se cumpla con ella, previamente al acto de privación. Por esta razón, cuando el acto de privación resulta del ejercicio de las facultades de la autoridad, es indispensable al respecto la garantía de audiencia, porque en tales circunstancias la afectación al sujeto no se produce en forma directa por el imperio de la ley, sino que es el resultado de las consideraciones que la autoridad pueda llegar a formular en un determinado asunto.

En estos casos no se trata del cumplimiento directo de un acto legislativo que fije o determine un impuesto, ni se está en presencia de una situación en la que se comprometa la posibilidad de que el gobierno recaude los recursos suficientes para cubrir el gasto público. Se trata de una determinación de la autoridad administrativa que se sustenta en una pretendida inobservancia por parte de un sujeto en las obligaciones fiscales y, por ende, es necesario permitir a éste demostrar si ha incurrido o no en la conducta que la autoridad le atribuye antes de que se produzca el acto.

Ciertamente, el afectado tiene posibilidad de hacer valer los medios de defensa que la ley establece, pero estos son posteriores al acto de privación y no respetan por ello la garantía de audiencia, máxime en una materia en la que el afectado se encuentra obligado a litigar bajo el peso de recargos y de la garantía del interés fiscal.

Si lo anterior es así, tratándose de supuestos que se pueden traducir en el entero de una contribución, mayor razón existe para que la garantía de audiencia, se respete cabalmente en la materia aludida, cuando el acto privativo se origine, por ejemplo, en la sanción por el incumplimiento de obligaciones que no redundan de modo directo en el entero de un impuesto, pues en estos casos ni siquiera puede sostenerse que se afecta la recaudación pública; por tanto, estimo importante distinguir en cada caso concreto, si la

regla general establecida en la jurisprudencia cobra o no aplicación. No debe simplemente aplicarse literalmente su rubro, cuando se trate de definir el alcance de la citada garantía en materia fiscal. Aquí en el caso que nos distrae, que capta nuestra atención, para mí es claro que es inconstitucional el texto de este párrafo primero, porque la autoridad fiscal al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, como nos lo hacía ver el señor Ministro Ponente, se trata de facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, la autoridad fiscal que conozca de los hechos u omisiones que entrañan el incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinará las contribuciones omitidas mediante resolución, y esto no respeta en absoluto la garantía de audiencia; por lo tanto, me solidarizo con el sentido del proyecto. Desde luego, estoy atento a cualquier razón. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Yo quiero empezar con un reconocimiento muy sincero al señor Ministro Góngora Pimentel, por el hecho de que no obstante haberse originado esta tesis que ahora nos presenta el señor Ministro Ortiz Mayagoitia, en el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, del que formó parte el entonces magistrado Góngora, éste ya tiene serias dudas al respecto; a mí me dio la impresión, aunque no lo dijo de una manera clara, que está en contra del proyecto en esta parte, tal vez él nos lo pueda aclarar más adelante si eso es efectivamente lo que pretende.

En su examen, sólo puso sobre la mesa los diferentes aspectos a que da lugar tan interesante problema jurídico, de una gran trascendencia, en lo cual coincido con todos los señores Ministros que me han antecedido en el uso de la palabra; tan trascendente, que no estaría por demás que lo examináramos no solamente en esta sesión en donde ya le hemos dado un buen avance, sino cuantas veces sean necesarias, porque tomar una determinación al respecto, digamos, de una manera apresurada, implicaría grandes riesgos para el sistema fiscal vigente en nuestro derecho patrio. Por más que se diga que no es exactamente la aplicación de la tesis Fraga, sino otra, de todas maneras, al establecer el criterio propuesto en el proyecto en relación con el artículo 51, lo estaríamos aceptando para muchísimos otros recursos o procedimientos que no podemos prever y cuya aplicación indiscriminada sería riesgosa. Sentado el criterio se van a venir muchísimos amparos en el mismo sentido y va a quedar tambaleando nuestro sistema fiscal.

Yo quisiera hacer algunas consideraciones, además de las que ya se han hecho: Al principio yo venía con muchas dudas sobre el proyecto, pero después de oír al señor Ministro Aguirre Anguiano, me pronuncio en contra del mismo, pues si comparamos el artículo 51 como estaba antes y como está ahora, lo cual se pone de relevancia en el propio proyecto, se llega a entrever que, en realidad, ni antes ni ahora se estaba dando oportunidad de previa audiencia; se estaba dando oportunidad no de hacer argumentaciones de carácter jurídico, sino nada más de precisar hechos u omisiones.

Voy a leer el artículo 51 como estaba antes: "Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los darán a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario, sin que el oficio respectivo constituya resolución fiscal. Se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no se inconforme o respecto de los cuales no ofrezca pruebas para desvirtuarlos, en los términos del artículo 54, contando el plazo para presentar la inconformidad a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio".

Se habla aparentemente de un recurso de inconformidad y uno pudiera entender que se trata de un recurso completo, auténtico, pero no es así porque no es para hacer valer argumentaciones de carácter jurídico, es solamente para determinar hechos u omisiones, ¿por qué?, porque todavía no hay resolución fiscal, esa resolución fiscal vendrá después y en contra de ella sí, siguiendo el sistema que adopta nuestro derecho patrio, se podrán hacer todas las argumentaciones a través del recurso de revocación administrativa, o bien, promoviendo la demanda de nulidad fiscal. No se trataba, en realidad, de un recurso de inconformidad en donde se pudieran hacer todas las argumentaciones de carácter jurídico. Lo mismo dice el artículo 51 actual: "Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, en ejercicio de la facultad de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario al que le estén practicando una visita domiciliaria, darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación en el acta final de la visita domiciliaria. En este caso se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no ofrezca pruebas para desvirtuarlos en los términos del artículo 54".

Nuevamente nos encontramos con esa limitación. A mí me parece más claro todavía el artículo 51 actual, porque el anterior, al utilizar la palabra "inconforme" disfrazaba este mismo resultado a través de un aparente recurso.

De todas maneras, convendría examinar todas las argumentaciones que nos dio el señor Ministro Góngora Pimentel y aquellas que leyó el señor Ministro Aguirre Anguiano para que comparemos y lleguemos a una determinación con conocimiento de todas las argumentaciones que se dan de uno y otro lado, a efecto de que no nos vayamos a equivocar en esta materia tan importante.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Atendiendo a la sugerencia del señor Ministro Díaz Romero de que sigamos contrastando en estos puntos de vista y dado lo avanzado de la hora, se suspende la sesión hasta el próximo jueves ... Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Una petición: ¿sería posible que nos circulara el documento del señor Ministro Góngora y del señor Ministro Aguirre Anguiano y la versión taquigráfica de la sesión?.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Con mucho gusto. Sírvase tomar nota señor Secretario, para que recabe la documentación.

Atendiendo a la sugerencia del señor Ministro Díaz Romero, de que sigamos contrastando su punto de vista, y dado lo avanzado de la hora se suspende la sesión para reanudarla el próximo jueves.

Debate Realizado en Sesión Privada

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

TRIBUNAL EN PLENO

SESION PRIVADA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, CELEBRADA EL JUEVES OCHO DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS.

C SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISION NUMERO 817/93, PROMOVIDO POR INMOBILIARIA PAJE, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNION Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICION Y APLICACION DE LOS ARTICULOS 51, PRIMER PARRAFO, 76, FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 809 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Iniciamos con nuestra sesión privada para examinar todos estos temas que están en la lista. El primero es de estudio.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Bueno, yo consulto a los Ministros si creen conveniente que se discutan los dos asuntos de mi lista e inclusive los dos del Ministro Góngora Pimentel, porque fue él quien formuló la principal objeción en cuanto a la garantía de audiencia en materia fiscal. Yo pretendo hacer una proposición en la que se eluda el tema, pero se sostenga la inconstitucionalidad del precepto por este aspecto del debido proceso legal. Ya fue reformado el artículo; traigo material amplio para justificar el

sentido del proyecto, pero como el principal opositor fue don Genaro, estoy a lo que ustedes digan.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Si no está aquí el señor Ministro Góngora Pimentel, sí el señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Antes de retirarse, el Ministro Góngora Pimentel me pidió que, llegado el momento, diera yo lectura a una atenta nota, así es que, si ustedes me permiten, creo que es el momento oportuno para que yo le dé lectura; dice:

"Después de haber expresado en la ocasión anterior en que aplazamos este asunto, las ventajas y desventajas de dar audiencia previa a la liquidación al contribuyente, estimo que se acerca la hora de pronunciarnos. En mi opinión, creo que conviene mantener el sistema actual, es decir, dar audiencia al obligado tributario después de que se emita la liquidación, ya que ésta se trata sólo de un acto de molestia y no de un acto privativo, partiendo esta distinción de los últimos criterios de este Tribunal Pleno. En esta forma, el particular puede hacer uso de los medios de defensa antes de verse privado de sus derechos o propiedades.

En este asunto, la audiencia previa pretende concederse en las revisiones de escritorio o gabinete, estas revisiones comprenden lo siguiente: a) La revisión de declaraciones del contribuyente, presentadas sin requerimiento de la autoridad fiscal.—b) La revisión de declaraciones del contribuyente, presentadas por requerimiento de la autoridad fiscal.—c) La revisión de avisos, solicitudes y otros documentos, presentados por el contribuyente con o sin mediar requerimiento de la autoridad fiscal.—d) La revisión de dictámenes de estados financieros formulados por contador público titulado y, e) La revisión de instancias del particular como consultas y solicitudes.

Por otra parte, la recaudación secundaria, o sea, la que proviene de todos los actos de fiscalización emprendidos por la administración tributaria; entre ellos, los provenientes de revisiones de escritorio, presentan las cifras que se señalan en el cuadro siguiente ..." y va mencionando cuatro años, noventa y tres, noventa y cuatro, noventa y cinco y noventa y seis. En noventa y tres el monto al valor nominal en miles de pesos es un millón ochocientos ochenta y siete mil ciento veinticinco. Luego, otro cuadrito que dice: representatividad de la recaudación por revisiones de escritorio en el total de la recaudación secundaria —esto es lo que se recaudó en mil novecientos noventa y tres por este concepto— representa el cuarenta y nueve punto noventa y dos por ciento; en mil novecientos noventa y cuatro, fueron dos mil

setecientos cincuenta y tres setecientos doce, lo cual representó una recaudación porcentual de cincuenta y nueve punto cuarenta y nueve por ciento, respecto de la totalidad; en mil novecientos noventa y cinco fue de tres mil novecientos cincuenta y nueve ochenta y ocho, equivalente al sesenta y seis punto ochenta y cinco por ciento del total; y en mil novecientos noventa y seis, en lo que fue del período de enero a mayo, fueron dos mil ciento sesenta y dos doscientos sesenta y cuatro, que equivalen —aquí se dispara mucho— a setenta punto treinta y uno del total.

"Finalmente, para introducir la audiencia previa en los procedimientos de gestión tributaria (liquidación, fiscalización y sanción), deben modificarse distintos principios que derivan del Código Fiscal de la Federación, entre estos referimos los siguientes: a) El principio de la autodeterminación de las contribuciones por parte de los propios contribuyentes. Este principio está contenido en el tercer párrafo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación que dice: 'Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, ...' En este caso, la autoridad fiscal queda obligada a revisar las declaraciones y documentos que le aportó el contribuyente, debiendo resolver si las disposiciones legales y las obligaciones fiscales fueron cumplidas correctamente por éste. Entonces, si el contribuyente está obligado a cumplir fielmente con sus obligaciones fiscales, pero no lo hace, ¿por qué hay que darle audiencia antes de que la autoridad liquide?.—b) El principio de la presunción de legalidad de las resoluciones fiscales. Este principio se contiene en el artículo 68 del Código Fiscal referido, que dice: 'Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales.' Esto significa que aun cuando el contribuyente pudo cumplir sin que la autoridad lo obligue, cuando ésta liquide, su liquidación tiene la presunción de ser legal, pues además las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.—c) El principio de la facultad económico-coactiva del Estado. Esta facultad se contiene en los artículos 145, 151 y siguientes del Código Fiscal multicitado, y dicen: 'Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.' 'Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en su caso, de no hacerlo en el acto, procederán como sigue: I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.' d) El principio de la impugnación de los actos o resoluciones definitivas a través de los medios de defensa procedentes —entre paréntesis— recurso de revocación y juicio de nulidad. Este principio deriva de los artículos 116 a 133 y 197 y siguientes del Código Fiscal.

Los anteriores principios tendrían que modificarse para no perder la efectividad e inmediatez que imprimen a la gestión del tributo, ya que la audiencia previa, antes de la liquidación vendría a retardar sus efectos. De todo lo anterior, reafirmo mi criterio de no exigir audiencia previa para el contribuyente antes de la notificación de la liquidación del crédito. Gracias."

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Si quieren que llevemos adelante la discusión, yo con mucho gusto expongo mi punto de vista, aunque afecta en alguna medida a los dos proyectos que también se listan bajo la ponencia del Ministro Góngora.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: La realidad es que hemos oído lo que dejó el Ministro Góngora en un documento, pero lo lógico es que, sobre todo si al señor Ministro Ortiz, como parece, no le convence lo que dice el señor Ministro Góngora, o no le convence totalmente, esto va a ser materia de dialogo y discusión la próxima sesión en la que esté él; por lo que yo sugeriría que estos asuntos los dejemos aparte, para no repetir hoy lo que vamos a tener que decir la próxima vez que esté.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Aguirre.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Sí, estoy de acuerdo con lo que sugiere el señor Ministro Azuela, pero aparentemente el Ministro Ortiz Mayagoitia tiene una solución que elude el tema central de la audiencia previa. Creo que no nos hace daño nada más oírlo.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Con mucho gusto. Decía el artículo 51 del Código Fiscal, en el texto que estuvo en vigor hasta mil novecientos ochenta y seis: "Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales los darán a conocer en forma circunstancial al contribuyente o responsable solidario sin que el oficio respectivo constituya resolución fiscal", y a continuación decía este precepto: "Se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no se inconforme o respecto de los cuales no ofrezca pruebas para desvirtuarlos, ..." esto se conoció como inconformidad en contra del oficio de observaciones. Ya señalaba con todo tino el señor Ministro Juan Díaz Romero en una discusión anterior que esta inconformidad no colma en modo alguno la garantía de audiencia porque no es un recurso propiamente dicho, no pueden ser materia de la inconformidad más que hechos y la única defensa posible es aportar las pruebas que los desvirtúen, por eso,

yo estoy de acuerdo en que, si no había garantía de audiencia antes y el único argumento que se plantea es que al suprimirse esta inconformidad contra el oficio de observaciones en el nuevo artículo 51 del Código Fiscal que estuvo vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, realmente no estamos hablando de violación a la garantía de audiencia, sin embargo, en el mes de enero de mil novecientos noventa y seis se reformó el Código Fiscal y se retoma la necesidad de este oficio de observaciones; dice el actual artículo 51 del Código Fiscal: "Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución. Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI, del artículo 48." y en el propio artículo 48, también fue reformado, en la fracción IV, dice: "Como consecuencia de la revisión de los informes, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, ..." —que es el caso que ocupa a los dos asuntos que yo presento: requerimiento de documentos al propio contribuyente, los exhibe y sin ninguna observación que le dé oportunidad de desvirtuar hechos se emite la liquidación correspondiente, "... responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario." En concreto, a partir del mes de enero de este año, el oficio de observaciones vuelve a ser una exigencia o una formalidad procesal dentro del procedimiento fiscal de, primero, investigación y después liquidación de diferencias. Es interesante la iniciativa de reformas, en la que, en lo atinente al tema, dice: "Se propone a esa Honorable Legisladora establecer un plazo máximo en el que se deberán desarrollar y concluir las visitas domiciliarias, ya que actualmente no existe límite para su conclusión..." Esto en realidad no tiene que ver con el tema que estoy abordando, pero lo cito porque esta reforma legal está inspirada en criterios del Poder Judicial de la Federación en los que se amparó en contra de visitas en curso que resultaban exageradamente prolongadas; hubo resoluciones de Tribunales Colegiados concediendo el amparo para que se pusiera fin a la visita. Como se ve, entonces el Poder Ejecutivo y el Legislativo están pendientes de nuestros criterios y muchas veces modifican leyes y reglamentos para ajustarlos a lo que dice

la Suprema Corte; ya en el tema del oficio de observaciones, dice la iniciativa: "Congruente con lo anterior se propone establecer la obligación de las autoridades fiscales de levantar una última acta parcial y una acta final en toda revisión de gabinete o de los dictámenes formulados por contadores públicos, de manera semejante a como actualmente se encuentra establecido en las visitas domiciliarias, debiéndose señalar en dichas actas los hechos u omisiones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente." y agrega la iniciativa: "Dicha obligación se considera importante ya que ello le brindará al contribuyente mayor seguridad jurídica que es un principio indispensable en todo ordenamiento jurídico." Con ello pongo de manifiesto que el artículo 51, respecto del cual en los proyectos se propone la concesión del amparo, ya no está vigente. El texto del actual artículo 51 es muy parecido al que tenía en el año de mil novecientos ochenta y seis, donde existía esta formalidad procesal; por eso, anoto la conveniencia de que se sostenga la concesión del amparo, pues si damos marcha atrás y decimos que no hace falta la observancia de esta formalidad, pudiera ser que una decisión nuestra de esa naturaleza, inspire otra vez la reforma y que se de marcha atrás en esto que ha sido motivo de discusiones y gestiones ante las Cámaras Legislativas. Ya en la discusión del proyecto, la comisión dictaminadora prefirió la reforma del 41, pero complementándola con la fracción IV, y adicionando las fracciones V y VI, del artículo 48 del Código Fiscal. La propuesta de reforma era al 51, y dice la comisión dictaminadora: "En este contexto resulta acertada la propuesta contenida en la iniciativa en estudio, consistente en establecer la obligación de las autoridades hacendarias de notificar a los contribuyentes el resultado del ejercicio de las facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria, ya que dicha medida permitirá a los contribuyentes desvirtuar mediante la presentación de pruebas, los hechos u omisiones observados por la autoridad revisora respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales para que dicha autoridad pueda emitir la resolución que corresponda conforme a derecho, no obstante lo anterior, esta dictaminadora propone que, en lugar de adicionar el artículo 49, como se establece en la iniciativa en dictamen, se modifique el artículo 48, para incluir en dicho precepto la obligación de las autoridades fiscales de comunicar al contribuyente, mediante oficio de observaciones, los hechos u omisiones que hubieran conocido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación". El 51 también fue modificado, pero tiene la circunstancia de que habla de documentos solicitados a terceros; cuando con motivo de documentos solicitados a terceros se advierta que debe haber una modificación en lo pagado por el contribuyente, el 51 dice que se le debe dar el oficio de observaciones y la vista, lo que no tiene el 51 actual, ni el que se está examinando. En tratándose de documentos que se le han pedido al propio quejoso, hay un memorándum o un alegato de la

Secretaría de Hacienda en el que sostiene que bajo el principio de autoaplicación, por parte de los contribuyentes, de las normas bajo cuyos supuestos se coloquen, no se da la violación a la garantía de audiencia, con lo cual yo dije al inicio que estoy de acuerdo; sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no discute el punto toral de observación del Ministro Góngora Pimentel de que la garantía de audiencia no rige en la materia fiscal. De acuerdo con estos antecedentes yo encuentro, primero, la conveniencia de declarar inconstitucional el artículo 51 que ya fue reformado para respaldar la necesidad de la reforma que empezó el primero de enero de este año y, segundo, en la iniciativa de reformas que dio lugar al texto actual del artículo 48, se estima como requisito indispensable de seguridad jurídica, que al hacerse la relación de estados financieros dictaminados se emita un oficio de observaciones y se le notifique al causante para que pueda desvirtuar los hechos u omisiones que de ser ciertos darían lugar a responsabilidades fiscales. Tal afirmación de la iniciativa reconoce una arraigada tradición jurídica y de política fiscal que se pretendió suprimir con el artículo 51 que estuvo vigente del primero de enero de mil novecientos ochenta y seis al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco. Sin cambiar los hechos de la demanda ni las argumentaciones jurídicas, en ejercicio de la facultad de corrección que le otorga a esta Suprema Corte el artículo 79 de la Ley de Amparo, se puede precisar que la garantía violada que hace inconstitucional la ley, no es la de audiencia, propiamente dicha, como lo aduce el promovente, sino la de debido proceso, por cuanto se coarta la posibilidad del causante para desvirtuar hechos u omisiones que la autoridad estime probados y que darán lugar a fincarle responsabilidades de diversa índole, no solamente fiscal; hay créditos fiscales, pero también habrá sanciones, recargos e inclusive en algunos casos responsabilidad penal; con este criterio se consolida la necesidad jurídica del oficio de observaciones vuelta a reconocer en la reforma de diciembre de mil novecientos noventa y cinco y no se compromete el criterio sobre la garantía de audiencia en materia fiscal ni se tocan los alcances de la jurisprudencia ya clásica sobre el tema. Estas son las ideas que tengo sobre el particular. Creo que va a ser necesaria la presencia del Ministro Góngora Pimentel. Si a ustedes les parece bien, con estas ideas redacto un considerando específico en cuanto a este artículo 51, con la intención de que se pueda volver a ver esto a la mayor brevedad posible.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: De todas maneras subsiste la observación que hizo el señor Ministro Azuela, en el sentido de que, no está el señor Ministro Góngora Pimentel para que pueda exponer su punto de vista en relación con lo que acaba también de señalar ampliamente el señor Ministro Ortiz; por tanto, lo dejamos pendiente para cuando esté. Entonces esos cuatro primeros quedan pendientes. Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: En relación con los asuntos del Ministro Góngora yo estoy de acuerdo con el sentido; traigo una pequeña observación en uno de ellos de otra índole, pero en los dos le traigo la sugerencia de que se precise que en materia fiscal no rige la garantía de audiencia, porque tal como él está proponiendo la denegación del amparo, en el sentido de que no se viola la garantía de audiencia porque no estamos en presencia de actos privativos, por interpretación contraria puede pensarse que aun en materia fiscal, tratándose de actos privativos habría que observar la garantía de audiencia; es una pequeña adición que le pienso sugerir al Ministro Góngora, pero por eso creo que es necesario que él esté.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Si señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Nada más voy a aportar alguna idea. Considero que la postura del señor Ministro Ortiz desfigura lo que es el trámite y el procedimiento administrativo. Mientras la autoridad no emita una liquidación que me vincule a mí a un cumplimiento, no tengo yo porque preocuparme de lo que pasa antes. ¿Considerar que hay que cumplir con un debido proceso legal? ¡no!, lo que pasa es que la autoridad quiere ahorrarse el problema de un juicio posterior y, entonces, todas las oportunidades que se den en el trámite son buenas, esto es positivo, pero no necesario. Si en un momento dado queremos dar nosotros obligatoriedad a estos mecanismos como formalismos procesales, entonces les tenemos que dar consecuencias, las cuales consistirían en que si yo no hago valer esos mecanismos, me veré afectado en lo contencioso, por lo tanto, ¿por qué voy a decir que esto no me vincula?. Esta es la posición que normalmente se ha asumido, por la autoridad, en torno a esa inconformidad: "mira ya en materia de hechos de una vez tráeme los elementos, si tú ya me traes los elementos y me demuestras que de los hechos de los que voy a partir no tengo porque emitir la liquidación, no emito la liquidación".

En el Tribunal Fiscal hubo incluso asuntos que establecían la violación al 8º constitucional o la negativa ficta, porque no se había resuelto la inconformidad. No, la inconformidad no es recurso, no vincula nada, al contrario, mientras no emitan liquidación quiere decir que a lo mejor los convenciste, ya no emitieron la liquidación, por qué quieres que a fuerza te emitan una liquidación. Entonces, estos son mecanismos, repito, muy válidos y qué bueno que se establezcan, pero si les damos el valor de formalidades esenciales del procedimiento y decimos: "como ese artículo no lo establece es inconstitucional", estamos dando valor de resolución definitiva a lo que son solamente actos previos, resultados de una visita, o de una investigación de documentos. Esto es lo que la autoridad puede tomar en cuenta, si no hay

todavía una resolución determinante del crédito, yo me autoliquido, presento una liquidación, estoy tranquilo, me hacen una auditoría, me revisan, hay documentos previos, y mientras no haya una resolución que diga: "oye, te finco diferencias, te establezco sanciones, etcétera.", yo no me debo preocupar. Es crear un problema si a esto le damos calidad de formalidad esencial del procedimiento pues, por un lado, de algún modo dificultamos a la autoridad fiscal que tendrá siempre que estar cumpliendo con esto como si fueran solemnidades; en cambio, de la otra manera, la autoridad ya verá si dicta la resolución con la liquidación o no la dicta; lo que pasa antes, insisto, no tiene ninguna trascendencia, ninguna importancia. Si me levantan un acta de auditoría, en la que dicen que omití esto y esto otro, y dictan la resolución, entonces sí me voy ahí a defender, señalando lo que es cierto y lo que no, sin importar que no hubiese hecho dichos señalamientos en las observaciones, puesto que simplemente serviría para que la autoridad ya tuviera de algún modo la tranquilidad de que le dio oportunidad al particular para que las cosas se resolvieran antes, pero no le impide que si dicta la resolución se pueda defender. Entonces esto que, aparentemente, va a beneficiar al establecerse que se ampara contra el 51, después nos va a comprometer a que digamos que esto es una formalidad esencial, y por lo tanto, siempre se tiene que cumplir, trayendo como consecuencia que si en la vía administrativa el gobernado no le dio a la autoridad todos los elementos, no pueda pretender, ya en la vía contenciosa darlos, porque habrá perdido la oportunidad y le tendremos que dar reglas sobre preclusión. Entonces a la larga siento que esto es más un perjuicio para el contribuyente que un beneficio.

El problema, en materia tributaria, es que mientras no haya una resolución que te vincule a su cumplimiento, en nada se te ha afectado, porque lo importante es que haya audiencia posterior, en la que tengas oportunidad para garantizar tu crédito, pagar bajo protesta, pelear y ahí aportar todos los elementos que quieras; de ahí que yo lo vea muy peligroso. Si decimos que deben establecerse reglas de debido proceso legal y dar siempre oportunidad al contribuyente para que él desvirtúe, ya le estamos dando valor definitivo a lo que se dijo que eran meras averiguaciones. Por esa razón había, no sé si lo conserve actualmente el Código Fiscal, un artículo que decía que no tendrán valor de resolución fiscal aquellos elementos que se van a tomar en cuenta para emitir una resolución; por eso, incluso, se da la caducidad. La autoridad ya ejerció facultades de determinación, si decimos que es una formalidad esencial del procedimiento administrativo, entonces no está corriendo el término de la caducidad; en cambio, mientras la autoridad no dicta la resolución determinante del crédito, pase lo que pase está corriendo el término para que se extingan sus facultades para determinar

aquel, y si dicta la resolución pasados los cinco años o lo que ahora se establezca, habrán caducado sus facultades, pero si le damos ya calidad de formalidad esencial del procedimiento, la autoridad dirá entonces que el gobernado omitió esta y esta otra; con esto estamos convirtiendo algo meramente provisional en algo definitivo, lo que es típico de la resolución definitiva. Pienso que también se debe reflexionar sobre esto.

Yo suscribo plenamente la nota del Ministro Góngora, porque es como opera la materia tributaria y como incluso se sigue de las tesis del propio Poder Judicial Federal en esta materia.

Esta tesis llevaría a una nueva perspectiva y a un ajuste de todo lo que en esta materia se ha ido estableciendo. ¿Qué pasaría cuando, a pesar de cumplir estas formalidades, finalmente se emitiera la liquidación? si acudo al Tribunal Fiscal, ¿qué se me acepta, qué no se me acepta?, ¿puedo probar todo, puedo desvirtuar todo o tengo que moverme dentro de algo que ya se trabajó previamente, en una audiencia previa? ¿Cuál es la consecuencia que se sigue de esto?. La consecuencia sería que siempre que no se cumpla con esa etapa previa, se caerá la resolución. Esto es establecer un mecanismo previo que afecta a la autoridad y al gobernado; a la autoridad que se encuentra de pronto con que ya tiene que cumplir con algo previo, cuando precisamente lo que sustenta la facultad económico-coactiva es que la autoridad pueda liquidar. Lo importante es que después haya un medio idóneo de defensa, eso sí es importante, con esto no tienes que establecer en tus reformas legales una etapa previa porque esto ya no va a ser una formalidad esencial, pero eso sí, antes de que la autoridad liquide tiene que darle oportunidad al contribuyente de que desvirtúe lo que no se puede liquidar.

Así, de esta forma ya establecemos una congelación, que después al gobernado se le revierte, porque cuando no aproveche esas oportunidades ya no las va a poder aprovechar después y, entonces, lo que está sucediendo es que a la autoridad se le está permitiendo dictar una resolución que va a tener carácter de definitiva cuando solamente es provisional y, además, va a venir también el problema de establecer quién es competente para determinar esa situación, la autoridad que va a liquidar o la autoridad que va a hacer la investigación, el cual surge como consecuencia de que de pronto a un acto que es competencia de una autoridad investigadora se le da carácter de determinación de autoridad facultada para liquidar. Por ello digo que en este aspecto me parece que ha sido muy sabia la jurisprudencia de la Corte y las jurisprudencias que van relacionadas con ésta, en la que se ha visto que es un mecanismo lógico el de que en materia fiscal, mientras

no haya algo que te afecte de manera definitiva en tu patrimonio, no se exige audiencia, ya que ésta se otorga a través de los medios de defensa posteriores y medios ordinarios; esto, además, es lo que da vida al contencioso administrativo, a los juicios de anulación que tratan precisamente de acatar la jurisprudencia de la Corte al establecer que lo importante es que se dé el medio adecuado de defensa aunque éste sea posterior; por ello, a mí sí me preocupa mucho este asunto, como lo dijimos desde la primera vez que lo discutimos, porque en el fondo es estar cuestionando toda una estructura jurisprudencial y de tesis relacionadas en materia tributaria que se han construido a través del tiempo y que algún valor han de tener.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Yo pensé en el peligro que sufre el gobernado si adoptamos la tesis de que debe observarse como una formalidad esencial del procedimiento, porque con ello en realidad sí se le da esa transformación que apuntó el señor Ministro Azuela. Es un arma de dos filos, le favorece aparentemente al quejoso, pero también le perjudica y lo obliga; ¿por qué?, porque si es una formalidad esencial va precluyendo ese proceso, y donde precluye ya perdió la oportunidad de continuar con la siguiente etapa, o la siguiente etapa sigue con lo que se hizo en la primera y si no se hizo nada, pues está perdido.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Un argumento práctico que vi mucho en el Tribunal Fiscal es que al abogado no se le llama sino hasta el final, entonces, casi siempre, todas estas situaciones las ven los contadores y éstos no se preocupan del derecho o ven el derecho como contadores. Las empresas cuando hay estas cuestiones de actas, le hablan al contador de la empresa con el que tienen contratados sus servicios; ellos son los que hacen las inconformidades; cuando llaman al abogado resulta que le están heredando un asunto muy mal llevado por un contador. En cambio, cuando el Tribunal Fiscal y luego la justicia federal establecen que aquello es previo, se deja la posibilidad al gobernado para que, aun cuando no lo hubiera aprovechado, pueda hacer valer, una vez dictada la resolución y asesorándose de un abogado, cualquier argumentación; de otra manera es dejarlo en manos de contadores, lo que, prácticamente, sucede en todas las empresas, las cuales cuando hay un acta le hablan al contador, quien se inconforma; pero, como todavía no hay problema jurisdiccional, sino hasta en el juicio contencioso, lo anterior en nada les ha afectado pues ahí se podrán presentar pruebas periciales contables. Ese fue el resultado al que llevó nunca darle valor de recurso a esa inconformidad.

La Secretaría de Hacienda lo que decía era: "eso es intocable, ya murió allá". Eso no tiene valor de recurso, eso no es formalidad esencial; no hasta aquí. Es muy importante lo que vamos a resolver en este sentido.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Nada más que hable el señor Ministro Aguirre, le concedo el uso de la palabra señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Todo me parece muy bien, nada más que la resolución empieza con la necesidad de pagar o de garantizar, sin haber metido ni las manos, sin haber dado una evidencia en contrario.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Es simplemente un requerimiento de pago, una liquidación; es como cualquier juicio ejecutivo, págame la letra, págame el pagaré o págame eso, ¿por qué?, porque ya está en escritura pública. Por lo que fuere, es un requerimiento de pago, pero no es privación de nada, todavía no, y para suspender un procedimiento hay que dar garantía igual que en un proceso común y corriente o en un ejecutivo; por eso, mientras no haya un acto de privación de un bien que sale del patrimonio no hay porqué otorgar garantía de audiencia. Es una molestia, sí, pero estoy convencido de que no hay privación de derecho y, por ende, no se necesita la garantía de previa audiencia. Si se opta por el camino que señala el señor Ministro Ortiz hay el peligro de que se le disminuya la posibilidad de defensa al quejoso por cualquier descuido. La formalidad esencial tiene todas las características de un proceso y, entonces, se presenta el fenómeno de la preclusión procesal para las dos partes. Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Participo en general de las ideas expuestas, pero quisiera que pensáramos en las consecuencias o resultados que debemos atribuirle a cada una de las intervenciones del contribuyente, pues por ejemplo, en el asunto de Don Genaro que es el 330/93, se transcribe el artículo 46, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, donde está actuando el visitador revisando todos los libros y documentos del contribuyente; este precepto legal dispone: "IV.—Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida. Formulada la liquidación, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita. Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones, ..." me voy a saltar esto, sigo en el penúltimo párrafo: "En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones." Luego viene esta parte que es en la que de alguna manera se refleja mi duda y lo someto a su consideración: "Se tendrán por

consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señala lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad."

El contribuyente está en presencia de un contador o visitador, que no va a emitir ninguna resolución de carácter jurídico, no va a determinar en este momento una liquidación, sino que solamente está determinando hechos u omisiones que van a servir como presupuesto para que se emita la liquidación por parte de quien jurídicamente está capacitado para ello. Bueno, pero hay una cuestión muy importante, ésta, de que se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas que no hayan sido remediados o rectificadas por el contribuyente.

Pasamos a la hoja cuarenta y tres y dice ese párrafo: "En efecto la oportunidad que se le da al contribuyente para participar, aclarando los hechos asentados en la última acta parcial de visita domiciliaria, no significa de ninguna manera que en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad no pueda hacer valer cuanto argumento convenga a sus intereses, y exhibir todas las pruebas que estime necesarias para comprobar la realidad de su situación fiscal, independientemente de la oportunidad de participar para registrar los hechos asentados en las actas y en cuanto a que si no los desvirtúa se le tendrán por consentidos, debe entenderse que ese consentimiento es únicamente para efectos de dictar, en su caso, la resolución en que se le determine el crédito fiscal, pero de ninguna manera una presunción que no sea desvirtuable en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad que llegare a promoverse."

Encuentro que de cierta manera lo que se establece en el artículo 46, fracción IV, en la última parte, sale sobrando. Si la última parte a que me refiero dice que "se tendrán por consentidos los hechos ..." puede el contribuyente efectivamente no acudir y no presentar ningún libro, ningún documento conforme al criterio que se establece en la hoja cuarenta y tres; de nada sirve, no tiene ningún valor lo que se establece en la última parte de esta fracción, entonces puedo, como afectado, no acudir y, sabedor de que va a venir una resolución liquidándome determinada cantidad de impuesto y accesorios, entonces sí, en la revocación o en el juicio de nulidad, ahí voy a exhibir aquello que no pude o que no quise exhibir antes.

Me parece que en este aspecto debemos ser muy precisos. ¿Qué es? ¿Cuál es el resultado? ¿Cuál es la consecuencia de que yo no exhiba esos

libros o documentos? Me da la impresión de que es única y exclusivamente en materia de hechos, todo lo demás tiene que ser aspecto jurídico. El 46, fracción IV, sólo permite la presentación de documentos, libros o registros, tengámoslo en cuenta. Si el contribuyente no los exhibe parecería, cuando menos esa es la duda que tengo, que ya no los puede exhibir después y se tienen por consentidos. Claro, debe entenderse que otro tipo de pruebas que no sean precisamente libros, documentos o registros como esa testimonial, pericial, presuncional, que sé yo, esas sí se podrían hacer valer en la revocación o en el juicio de nulidad. Pero, insisto con esta duda; sería conveniente que estableciéramos con más certeza estas partes.

Me pasa el señor Ministro Aguirre Anguiano una jurisprudencia que tenemos de la Segunda Sala que dice lo siguiente: "VISITA DOMICILIARIA. LAS REFORMAS A LOS ARTICULOS 46, FRACCION I, ULTIMO PARRAFO Y 54, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTES A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA, NO MODIFICARON LA NATURALEZA JURIDICA DEL ACTA FINAL EN LA QUE LOS AUDITORES DETERMINAN PRESUNTAS CONSECUENCIAS LEGALES DE LOS HECHOS U OMISIONES QUE HUBIEREN CONOCIDO EN EL TRANScurso DE AQUELLA, COMO ES LA DE NO SER UN ACTO DEFINITIVO QUE PUEDA IMPUGNARSE MEDIANTE EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Esta Segunda Sala emitió la jurisprudencia 16/96, en la que determinó que no constituye un acto definitivo para efectos de la procedencia del juicio de nulidad, el ejercicio de la facultad que a los visitadores otorga el artículo 46, fracciones I, IV y VII, del Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa, para determinar en el acta final de visita o en documento por separado, las consecuencias legales de los hechos u omisiones que hubieren conocido durante el transcurso de la auditoría. Tal criterio patentiza la naturaleza jurídica del acto en cuestión, que no se ve modificada por las reformas que, paralelamente, se efectuaron a los artículos 46, fracción I, último párrafo y 54, de la invocada legislación tributaria también vigentes desde el primero de enero de mil novecientos noventa, que suprimieron la expresión de que las opiniones de los visitadores no constituían resolución fiscal, así como la instancia de inconformidad en contra de la relativa actuación de los auditores. Este aserto dimana de que la mencionada acta final de visita domiciliaria sigue siendo el acto que concluye la actuación de los visitadores, pero que no pone fin al procedimiento de fiscalización correspondiente, el que debe terminar con una resolución en la que la autoridad competente califique el resultado de la visita que se contiene en el acta final y, con base en esto, determine en su caso la liquidación correspondiente, sin que obste que del artículo 23, fracciones I, IV y X, último párrafo, de la

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se desprenda que el juicio de nulidad procede en contra de resoluciones que determinan una obligación fiscal, la fijen en cantidad líquida o den las bases para su liquidación, o bien, que causen un agravio en materia fiscal al afectado y que en contra de ellas no proceda recurso administrativo, o cuyo agotamiento sea optativo, en virtud de que debe entenderse que tal disposición se refiere a resoluciones que concluyen un procedimiento en forma definitiva, no aquellas que determinan probables omisiones de obligaciones tributarias, a pesar de que establezcan consecuencias legales, como en este último supuesto acontece con el acta final de auditoría, que está sujeta a una calificación de la autoridad competente, la que bien puede o no considerarla para motivar la liquidación que, en su caso, proceda. Es corolario de lo anterior que en contra del resultado del acta final de visita de auditoría es improcedente el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, porque dada su naturaleza presuntiva no es un acto definitivo ni tampoco una resolución fiscal."

Sí, este asunto lo resolvimos en la Segunda Sala, yo participé del mismo criterio, pero todavía tengo esa duda de qué efectos tiene la no presentación del documento ¿Qué va a suceder? ¿Ya no lo va a poder presentar en el juicio de nulidad o en el de revocación? ¿O sí?. ¿Tiene valor lo que se dice en la última parte de la fracción IV o no tiene ningún valor? ¿Lo vamos a modificar en jurisprudencia?.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Aguirre.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: A mí me parece que sí. Es muy atinado el párrafo de la página cuarenta y tres del proyecto que nos presenta el señor Ministro Góngora Pimentel en el que señala que es una aceptación de mentiritas, porque sí se puede después impugnar la certeza de los hechos. Vamos, esta certeza de los hechos es nada más, como lo dice aquí el señor Ministro Góngora, para posibilitar que se haga la liquidación, después de lo cual sí puede impugnarse mediante recurso, porque si no sí sería una resolución definitiva y entonces sí se violaría la garantía de audiencia. Entonces la única forma plausible de solucionar la no violación de garantía de audiencia me parece que es como lo establece el señor Ministro Góngora Pimentel, quien no lo dice con el cinismo con el que yo lo digo, "que es una liquidación de mentiritas", lo dice muy elegantemente pero así es.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Bueno, esto ya precisa lo que en algún momento de la intervención yo quise recordar en el sentido de que

esa expresión que ahora preocupa al señor Ministro Díaz Romero, a lo mejor sí la introdujo la Secretaría de Hacienda en una iniciativa con la expectativa de que se tomara en cuenta ¿Cuál era la idea? Ésta consistía, según se desprende lógicamente de la expresión de que en materia de hechos ya todo murió, en que no se va a discutir ni en revocación, ni en juicio de nulidad, ¿por qué?, porque perdiste tu oportunidad. Y no dudo que llegaron a salir algunos asuntos en que se decía eso. Aquí dice que esto ya se consintió entonces en materia de hechos y el problema va a ser de derecho. De pronto se advirtió que esto es ya darle calidad de recurso a esta inconformidad y, además, es darle calidad de resolución definitiva a lo que es meramente preliminar. Entonces fue cuando se encontró esta interpretación que, yo creo, expresa muy bien el proyecto del señor Ministro Góngora Pimentel, en lo que dio lectura el Ministro Díaz Romero. Ese consentimiento es lo que a la autoridad le permite decir al gobernado: esa oportunidad que yo te quería dar previamente, para ahorrarnos problemas, ya me permite a mí tener por presuntamente ciertos esos hechos y yo ya dicto la liquidación y tengo la tranquilidad de que no me trajiste elementos, por eso te voy a dar esa molestia y me vas a tener que garantizar, etcétera. Entonces ya tengo la tranquilidad, como autoridad tributaria, de que no fui malo, te di oportunidad de que evitaras el que te diera la molestia pero tú no quisiste, entonces yo ya presumo ciertos esos hechos y te voy a dar la molestia, y el culpable eres tú porque no aprovechaste la oportunidad que te di. Pero eso no quiere decir que ya estamos peleando, yo sólo te digo: "te voy a ejecutar si no garantizas, tú te vas a defender". Cuando ya estamos en lo contencioso, ya vamos a ser partes, siendo que en lo anterior no somos partes, pues soy yo autoridad y tú el contribuyente al que le estoy diciendo: "Oye, fíjate, te voy a dar un golpe ¿eh? y te va a causar molestias, porque si no lo evitas me vas a tener que garantizar, vas a pagar bajo protesta, vas a tener que contratar un abogado". "Conste ¿eh? conste." Pero como yo quiero legitimar mi actuación y ser un fisco no tan malo, te voy a dar hasta estas oportunidades para que antes de que te dé yo esa molestia tu puedas decirme: "Oye no, mira, estás diciendo que omití; no, aquí está mi comprobante de pago, aquí está esto, aquí está esto otro". Te doy esa oportunidad, si no, se presumen ciertos esos hechos para efectos de darte ya la molestia, pero no para el efecto de decir: "Esto ya murió", pues se puede hacer valer en un juicio en el que vamos a ser partes y en el que un órgano imparcial va a decir, sí o no. Me parece que esto le da mucha coherencia; también se la da lo que dijo el Señor Ministro Aguirre en su intervención, es decir, que el que yo no haga uso de estos medios que me están proporcionando no va a ser intrascendente, me va a afectar, porque voy a tener que contratar a un abogado, voy a tener que sufrir muchas molestias. Y entonces la autoridad tan buena me dice: "te doy algo antes, pero algo todavía

en un plan un poquito de conciliación." Pues esto es muy normal en las prácticas antiguas de hacienda, que le llegaba a uno de pronto un mandamiento de ejecución. Oye, ¿por qué mandamiento de ejecución? váyase a arreglarlo allá a la Federal de Hacienda. Y llegaba y le decían a uno: "Hable con aquél". Y llegaba uno "Oigan dicen aquí que yo no pagué. Mire aquí traigo mis recibos". ¿A ver cuáles son sus recibos? ¡Ah! Vaya a la ventanilla tal y queda cancelado ... y ya lo arreglaba uno así. ¿Por qué? pues porque es la postura que legitima a una autoridad fiscal. Soy malo, pobre de ti, pero te doy oportunidades de que te defiendas.

Entonces, esa parte del proyecto del señor Ministro Góngora Pimentel creo que es la que redondea esta interpretación de lo que sucede antes de la liquidación.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Yo quisiera exponer otra idea en cuanto a mis proyectos. Es muy parecido el caso, sin embargo, aquí hay un efectivo cambio de situación. Se da aquí la paradoja, en mis dos asuntos se reclama la inconstitucionalidad del artículo 51 porque no prevé la inconformidad en contra de los hechos y dicen que por eso se viola la garantía de audiencia. En los casos del señor Ministro Góngora Pimentel se reclama el 46 porque prevé esta inconformidad, y dice: "Es un medio de defensa tan estrecho, tan limitado, que tal como está diseñado viola la garantía de audiencia." Yo advierto que el artículo 51 se reclama por un vicio de contenido estrictamente procesal, consistente en que no prevé la formalidad de que previamente a la emisión de la liquidación se le dé oportunidad al quejoso para desvirtuar los hechos descubiertos en la revisión de gabinete, que pudieran generar responsabilidades fiscales en su contra. Dada la naturaleza de esta violación, el amparo que se llegara a conceder porque se estimara fundada, no podría tener como consecuencia invalidar de manera definitiva los actos de aplicación, sino vincular a la autoridad a que cumpliera con esta formalidad de acuerdo con la jurisprudencia conocida de esta Suprema Corte, consistente en que aunque la ley del acto no prevea la garantía de audiencia, cuando ésta es necesaria, la autoridad debe obsequiarla y brindarla, aunque la ley no la establezca. Por eso pienso que, igual que en el caso del artículo 209, donde se concedió el amparo para el efecto de que se admitiera a trámite la demanda, de llegarse a conceder el amparo porque el artículo 51 no prevé esta instancia de inconformidad, el efecto sería que el artículo 51 es inconstitucional porque adolece de este vicio y, en consecuencia, se concede el amparo para el efecto de que la autoridad dé esa oportunidad de defensa.

Como la reforma al artículo 51 en el año de mil novecientos noventa y seis purga esto que el quejoso considera un vicio, válidamente se puede sostener que ya cesó el efecto de la pretendida omisión del precepto, porque ya la restableció esta instancia de inconformidad. Por eso creo que el amparo por violación al 51 no tendría el efecto de invalidar de manera fulminante y determinante la liquidación, sino simplemente de conceder un amparo para el efecto de que se le diera la previa audiencia, antes de emitir la liquidación. Esto ya no tiene sentido puesto que el nuevo precepto ya permite la audiencia, sobre la base de que la liquidación ha quedado invalidada por la concesión del amparo. Se están declarando inconstitucionales otros preceptos que sí atañen al contenido de la liquidación.

Yo veo esta otra posibilidad con miras a no emitir una declaración que diga: "Así está bien el artículo 51."

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: En este diálogo vemos que no está mal el artículo 51 como estuvo. Es bueno que haga eso la autoridad, pero no necesario, sino que tendría que encontrarse la fórmula en que esto quedara muy claro. La autoridad puede establecer todos los mecanismos a favor del contribuyente para evitar, incluso, molestarlo. Yo pienso que, por ejemplo, un gran avance en materia tributaria fue el dar al gobernado la oportunidad de determinar su situación fiscal, y decirle: "En principio yo te creo". Eso fue sensacional, porque, inicialmente, yo hago mi declaración solito. Digo: debo ésto y te pago lo que yo estimo que debo. Ahora, ¿eso es malo?, no, es muy bueno ¿Era necesario o no era necesario?.

En materia fiscal estamos viendo que hay aspectos, llamémoslos de política tributaria, que son muy positivos, pero que si se reclaman no son violatorios de garantías, por su ausencia. En garantía de audiencia no es necesario que haya recursos de apelación, pero cuando se establecen, qué bueno que los haya, porque garantizan una mejor justicia.

Ya ha dicho la Corte que cuando se establecen sistemas uninstitucionales, su omisión no viola la garantía de audiencia. No dice el artículo 14 que todos los asuntos deban estar sujetos a un recurso de apelación, pero si están qué bueno, es una mejor justicia.

Dice el señor Ministro Ortiz: "Bueno, si ya el propio fisco se convenció de que lo mejor es establecer eso, no vaya a ser que ahora vea nuestra tesis y preparen una reforma para quitarle eso nuevo." Entonces, habría que encontrar la fórmula. También estaría de acuerdo con el Ministro Díaz Romero en que habría que redondear ese párrafo, que no suene tan dogmático y

que, incluso, se diga: "De aceptar esto, implicaría que se le diera calidad de recurso".

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Inclusive creo que podría decirse que en cuanto a la presunción a que se refiere el último párrafo de la fracción IV, en realidad no es una presunción de certeza, sino exclusivamente para el liquidador.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Y en los dos decir lo que queremos; o sea, que quede muy claro que es muy positivo que se establezca. En tu proyecto se puede señalar eso, lo cual es muy benéfico porque, incluso, impide llegar a una situación de conflicto posterior a través de un contencioso.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Con esto concluye la sesión privada del día de hoy.

Debate Realizado en Sesión Privada

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

TRIBUNAL EN PLENO

SESION PRIVADA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, CELEBRADA EL JUEVES VEINTIDOS DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISION NUMERO 817/93, PROMOVIDO POR INMOBILIARIA PAJE, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNION Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICION Y APLICACION DE LOS ARTICULOS 51, PRIMER PARRAFO, 76, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 809 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
Iniciamos la sesión privada, señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Leí con mucha atención el nuevo proyecto que el Ministro Ortiz Mayagoitia ha tenido a bien presentarnos. Al principio no lo reflexioné porque vi que cambiaba para negar, y eso me dejó satisfecho, pero como uno de mis secretarios tiene un asunto más o menos similar, entonces lo leí para aplicarlo y advertí que estoy de acuerdo con los puntos resolutivos, pero no con las consideraciones.

¿Le puedo pedir, señor Presidente, al ayudante de este Pleno que reparta unas pequeñas notas?.

Como saben perfectamente los señores Ministros, este asunto ya ha sido aplazado en dos ocasiones, la primera el trece de junio y la segunda el veinte de junio del año en curso. En las fechas en que sí entramos a discutir el asunto, me permití intervenir para manifestar algunas inquietudes sobre la figura central que envuelve este asunto, me refiero al problema de si la audiencia debe ser previa o no a la liquidación fiscal.

En la primera sesión me permití leerles una atenta nota donde les di a conocer el tratamiento de esta figura en otras legislaciones, las ventajas y desventajas que tienen una y otra posición, así como la discusión parlamentaria que se originó por la reforma al artículo 51 del Código Fiscal de la Federación. En esta ocasión formulé a los señores Ministros como interrogante cuál de los dos sistemas era el mejor.

En la segunda ocasión me manifesté a favor del sistema actual, o sea, dar audiencia al obligado tributario después de que se emita la liquidación, ya que ésta es sólo un acto de molestia, y no un acto privativo en el sentido estricto del término, debiendo quedar dicha liquidación sujeta sólo al artículo 16, y no al artículo 14, ambos de la Constitución.

Mi adición al criterio que exige audiencia en forma posterior a la emisión y notificación de la liquidación tributaria, se funda principalmente en dos consideraciones. La primera radica en la existencia de distintos principios que rigen en nuestro sistema impositivo, me refiero a los principios de autodeterminación de las contribuciones por parte de los propios contribuyentes, al principio de la presunción de legalidad de las resoluciones fiscales, al principio de facultad económico-coactiva del Estado, así como al principio de impugnación de los actos o resoluciones definitivas a través de los medios de defensa existentes. La segunda consideración que me motiva a adherirme a la posición que exige la audiencia en forma posterior a la emisión y notificación del acto de liquidación, es la existencia de diversos precedentes que ya conocen ustedes y que no voy a volver a leer.

Las consideraciones anteriores son, repito, las que me hacen adherirme a la posición que exige la audiencia previa hasta después de emitir y notificar la liquidación al obligado tributario. Sin embargo, el proyecto que ahora nos presenta el señor Ministro Ortiz Mayagoitia niega el amparo a la quejosa, pero se pronuncia en favor de exigir la audiencia antes de la liquidación, considerando a ésta como un acto de privación. Comparto los resolutivos, mas no totalmente las razones que se expresan para llegar a ellos. En efecto, mi primera objeción parte del párrafo que se encuentra a fojas sesenta y nueve y setenta del nuevo proyecto; dicho párrafo dice lo siguiente: "El proce-

dimiento de investigación de gabinete, a través del cual se ejercen solamente facultades de comprobación, no es un acto privativo sino de molestia, pues sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante. Es, en cambio, la liquidación de contribuciones, sanciones o multas y recargos la que constituye el acto privativo, la cual generalmente es a cargo de una autoridad diferente de aquella que resulta competente para ejercer las facultades de comprobación."

En mi opinión, el párrafo anterior es comprometedor y contradictorio. Es comprometedor porque, si admitimos que la liquidación de contribuciones, recargos y sanciones son actos privativos, entonces estamos admitiendo que la audiencia previa debe concederse antes de emitir la resolución fiscal, modificando así el esquema actual que considero correcto, por las razones que ya expresé. Es contradictorio porque en las consideraciones del proyecto, en la página sesenta y nueve verán ustedes el segundo párrafo que dice que en materia fiscal la garantía de audiencia es posterior a la aplicación de los impuestos. Pues bien, el precepto impugnado no viola la garantía de audiencia ya que, salvo el caso de que la ley secundaria disponga otra cosa, en materia fiscal la garantía de audiencia es posterior a la aplicación de los impuestos, eso me parece bien. Pero se concluye, por otra parte, en el otro párrafo que mencionaba al final, que el procedimiento de investigación de gabinete, a través del cual se ejercen solamente facultades de comprobación, no es un acto privativo sino de molestia, ya que sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante; y luego dice: "Es en cambio la liquidación de contribuciones, sanciones y recargos la que constituye el acto privativo, la cual, generalmente es a cargo de una autoridad diferente."

Esto me parece contradictorio, porque la audiencia ¿Es previa a la liquidación o no? La liquidación ¿es un acto de privación o no lo es?. Formulo de nuevo las interrogantes, para ver si de una vez nos pronunciamos al respecto. El proyecto se pronuncia porque la audiencia sea anterior a la liquidación, o sea, dentro de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

La conclusión anterior parece más clara si acudimos al segundo párrafo de la página setenta, que dice así: "De lo anterior, resulta que los hechos y omisiones que se establezcan durante la revisión de escritorio, únicos que eran materia de la inconformidad contra el oficio de observaciones, podrán motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligan al particular por sí solos puesto que no constituyen resolución fiscal."

Es claro, entonces, que el proyecto pretende que la audiencia previa quede en medio, o sea, entre las facultades de comprobación de las autoridades

fiscales y la liquidación tributaria. Esto es dejar las cosas como estaban en el proyecto anterior, es quedarnos en la encrucijada que señalé en la primera sesión que ocupamos para examinar este asunto. En efecto, en aquella sesión yo pregunté: ¿La audiencia del interesado debe ser previa a la emisión del acto de molestia?, o ¿La audiencia del interesado se inicia a partir de la interposición de los medios de defensa?.

Les pongo aquí un esquema para ver cuál era el problema en las primeras sesiones. Era el esquema uno, liquidación, audiencia previa a través de recurso administrativo o juicio de nulidad. En este esquema, la audiencia previa es posterior a la liquidación, a través del ejercicio de los medios de defensa que la ley pone a disposición del afectado para que pueda alegar y probar lo que a su derecho convenga. Aquí la liquidación es un mero acto de molestia, y no un acto privativo. En cambio, el esquema que ahora se desprende del proyecto sería el siguiente: Facultades de comprobación, revisión de escritorio, audiencia previa, luego liquidación, y luego recurso administrativo o juicio de nulidad. El esquema anterior muestra que la audiencia previa retrocedió un paso, ahora está entre la liquidación y la finalización de las facultades de comprobación. Este esquema es el que estimo debe rechazarse, pues las facultades de comprobación, revisiones de escritorio, de gabinete, visitas domiciliarias, compulsas, etcétera, etcétera, son actos preparatorios y de trámite, por lo que, no debe exigirse audiencia del particular, ya que son actuaciones administrativas previas a la eventual liquidación. Además, ésta no priva de nada al particular, sólo podría molestarle —dependiendo de su legalidad— en su esfera de derechos e intereses legítimos.

En efecto, la liquidación es sólo un acto de molestia y no un acto privativo, razón por la cual la audiencia del interesado debe ser posterior a aquélla, y antes del auténtico acto de privación, es decir, del embargo de bienes del deudor, ya que éste sí priva al particular de sus bienes o derechos. Además, no hay que perder de vista que la liquidación al momento de su notificación, aún no es exigible, ya que en términos del artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, deben transcurrir cuarenta y cinco días, contados a partir de su notificación, para que quede firme, si es que no fue cubierta o garantizada, de manera que una liquidación sin exigibilidad no puede ser un acto privativo, sino sólo de molestia.

Por lo que toca a la preocupación de los señores Ministros relativa a la obligación de garantizar, también es pertinente aclarar que, según lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, si se interpone el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco

meses, lo que significa que si la autoridad fiscal tiene tres meses para resolver el recurso de revocación, quedan todavía dos meses para que se tenga que garantizar. Por ello, creo que tampoco es correcta la consideración de que la audiencia debe ser previa a la verificación de la liquidación, ya que en ese momento no es un acto exigible, ni debe garantizarse inmediatamente, sino hasta después de que concluyan los plazos citados, tiempo más que suficiente para resolver el recurso de revocación y saber la resolución definitiva de la autoridad fiscal.

Estas son las consideraciones e inquietudes que me despertó el nuevo proyecto. Gracias señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Sí, es un cambio de tratamiento inspirado, creo yo que puntualmente en el proyecto del señor Ministro Gónzaga Pimentel, lo único que hice fue parafrasear su resolución. Pero quizá con el agregado respecto del cual ahora manifiesta su disconformidad el señor Ministro, de la precisión de que la liquidación de contribuciones constituye el acto privativo.

En el proyecto del Amparo en Revisión número 330/93, página treinta y nueve, se transcribe el artículo 46 del Código Fiscal y después se explica su contenido en estos términos: "Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas según se desprende de su fracción IV, párrafos segundo y tercero, cuya consecuencia se encuentra catalogada dentro de los actos de molestia, regulados por el artículo 16 constitucional, mas no por el precepto 14 del propio ordenamiento circunscrito a los actos privados".

Luego dice, en la página cuarenta: "Lo anterior resulta manifiesto si se considera que los hechos se tendrán por consentidos en el acta final de visita domiciliaria, de tal manera que las actas que elaboran los visitantes en su carácter de auxiliares de las autoridades fiscales y en las que asientan los hechos y omisiones que observan durante la visita, podrán, previo análisis y determinación de la autoridad competente, motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligar al particular por sí solas, puesto que no constituyen una determinación del crédito fiscal".

Yo entendí que en este párrafo se distingue procedimiento de investigación, cuyo sentido es de molestia, solamente de la resolución liquidadora definitiva

a la que le atribuí el carácter de acto privativo; en todo lo demás, fuera de esta expresión, el párrafo a que se refirió el señor Ministro Góngora Pimentel es un parafraseo de su proyecto, derivado de la necesidad de ajustarlo a la diversa forma de revisión. La hipótesis que él maneja es la de visitantes, la hipótesis del 51 es la revisión de gabinete, pero nunca se dice en el proyecto que la garantía de audiencia deba ser anterior a la emisión de la liquidación; mi proyecto nuevo empieza con la premisa de que en materia tributaria la audiencia es posterior y no anterior al acto, lo cual se dice expresamente.

Yo entiendo que la aplicación de los impuestos se hace en la liquidación, allí se le dice al causante: omitiste pagar esto, te finco un crédito fiscal de tantos pesos, además te impongo una multa; a partir de ese momento le empiezan a correr recargos y sanciones y surge, desde luego, la obligación de pago conforme al Código Fiscal. Creo sinceramente que la liquidación que determina impuestos sí es acto privativo, pero con todo y eso, se empieza diciendo en el proyecto que en materia fiscal no rige la garantía de audiencia previa, sino que es posterior a la aplicación del impuesto.

Luego viene una parte intermedia en la que se trata de aclarar que el procedimiento de investigación a través del cual se ejercen solamente facultades de comprobación no es un acto privativo sino de molestia; todo el procedimiento de investigación sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante. Esto está, repito, parafraseado de este párrafo; dice aquí, asentando los hechos u omisiones, en fin, lo traté de adaptar, y hay un párrafo subsecuente que dice: "De lo anterior resulta que los hechos u omisiones que se establezcan durante la revisión de escritorio podrán motivar la resolución liquidadora definitiva.", tal como se dice en el proyecto de Don Genaro, pero no obligan al particular por sí solos, puesto que no constituyen resolución fiscal; sin embargo, si él me sugiere concretamente un cambio específico, yo lo aceptaré.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: La sugerencia es que se debe suprimir esto; y, por otra parte, este segundo que además es contradictorio con esto otro que se dice en la setenta y uno, donde creo yo que está muy bien, pero no es indispensable. Como ya se dijo, el procedimiento comúnmente denominado, se rige solamente por la garantía de seguridad jurídica del 16 y la última parte de la setenta, de la setenta y uno, de los tres últimos renglones y el último de arriba de la setenta y dos, si quitáramos esto, donde se dice: "Es en cambio la liquidación de contribuciones, sanciones y recargos la que constituye un acto privativo.", porque acto privativo es 14, entonces sí van a decir los litigantes, ya dijo la Corte que el problema de

multas es 14, la liquidación de contribuciones es 14, los recargos 14, por lo que requieren de audiencia previa, pero si una liquidación puede determinar una deuda hasta cinco años atrás de su nacimiento, pues entonces no habría manera de ponerle audiencia. Con que se suprimiera eso, salvo lo que diga el Ministro Díaz Romero o algún otro Ministro, yo estaría conforme.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: De acuerdo. Para ratificar, en la página setenta, tercer renglón, sería esa supresión a partir de donde dice: "es en cambio, la liquidación de contribuciones, sanciones y recargos la que constituye el acto privativo, la cual generalmente se ...," hasta comprobación. ¿Es así?.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Tal vez también el otro párrafo, porque parece que está íntimamente unido con esto, ¿verdad señor Ministro Ortiz Mayagoitia?.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Sí. Está literal del otro proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias, señor Presidente. Yo tengo algunas observaciones que no son tan de fondo como las del señor Ministro Góngora. Las diré en su orden, sean pequeñas o importantes.

En la página sesenta y seis, primer párrafo, como a ocho renglones de arriba para abajo, se van enumerando todas las características que debe tener esta garantía, y dice: Que se le dé oportunidad de presentar sus defensas; que se organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre; ahí sugiero que se ponga punto y coma, porque el siguiente renglón es medio contradictorio, dice: "... y quien sostenga lo contrario pueda también comprobar su veracidad, y quien sostenga una cosa la demuestre, sea actor o demandado o tercero quien viene ...", y quitaríamos entonces: "y quien sostenga lo contrario pueda también comprobar su veracidad."

Más adelante, en la foja setenta, se dice lo siguiente, en el último párrafo: en efecto, se trata de diferenciar lo que es acto de molestia de lo que es acto de privación"; yo aquí tengo la idea y mandé traer, por aquí anda, una

jurisprudencia del Pleno que inicialmente se presentó por el señor Ministro Gudiño, es jurisprudencia del Pleno que dice: "ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA, ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION. El artículo 14 Constitucional establece en su segundo párrafo que nadie puede ser privado ...", etcétera, etcétera, por consiguiente, me voy al punto y seguido "... La Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son la existencia de un juicio seguido ante un Tribunal previamente establecido que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado; en cambio, los actos de molestia que pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho, con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza ...", etcétera, etcétera. Pensaba yo si no sería posible encomendarnos, atenernos o parafrasear esta tesis de jurisprudencia para hacer la distinción que aquí se nos presenta entre actos de molestia y actos privativos. Creo que sí convendría, porque se suprime en esta materia de distinción un aspecto muy importante, que es aquel de que la privación tiene que ser, digámoslo así, con intención definitiva. Recordemos que cuando se trata de embargo, por ejemplo, o de otras medidas provisionales, la Suprema Corte de Justicia ha establecido el criterio de que en estos casos, en realidad no tiene por qué acatarse el artículo 14, porque la intención no es la privación definitiva, solamente esta intención es la que verdaderamente cuenta, y yo veo que en la distinción que se hace aquí no se incluye esa parte que es tan importante y que puede ser origen de algunos problemas. Esas son las dos observaciones fundamentales.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Yo con todo gusto la recojo, pero quisiera oír la opinión del señor Ministro Góngora Pimentel, porque en esta parte del proyecto, de la hoja setenta, desde donde mi proyecto dice: "en efecto", hasta la transcripción de la tesis, está puntualmente reproducida esa parte del proyecto de él; el 330/93, empieza el texto en la página treinta y seis, último párrafo, "en efecto, molestia significa", etcétera, hasta la transcripción de la misma tesis de jurisprudencia, treinta y seis, último párrafo, eso va de la mano, o sea, está tomado de ese proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Bueno es una buena hipótesis. Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Yo lo observé y perdón porque se me pasó realmente esa parte en el proyecto del Ministro Góngora Pimentel, pero observo que hasta la forma de redactar podría mejorarse, miren ustedes, dice, por ejemplo: "En efecto, molestia significa perturbación o afectación." es decir, involucra un acto de autoridad que causa agravio a la esfera jurídica del gobernado, pues esto es, prácticamente, no decir nada; se equipara a un agravio que admite grados de perturbación o afectación en detrimento del sujeto contra quien se dirige, punto. Luego dice: "mientras que el acto privativo sí." algo falta, porque lo único a que se refiere es a graduación de molestia, actos de molestia, leves, medianos y, me imagino muy graves. Dice punto y aparte, cuando debía ser coma, mientras que el acto privativo denota despojo, pues no necesariamente, el despojo tiene características conceptuales muy específicas en derecho, desposeimiento, menoscabo o merma de algún bien o derecho del gobernado y entraña la molestia más grave que pueda proferir un acto de autoridad; si ya graduamos las molestias en el primer párrafo, entonces el acto de privación es un acto de molestia muy grave, lo cual no es decir nada; debe haber una diferencia específica para no quedarse nada más en aspecto de graduación y sobre todo lo que yo echo de menos, es lo que ha dicho la Corte en otras ocasiones, la intención de definitividad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO: Señor Ministro Aguirre.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Es que yo creo que la ecuación es prácticamente irresoluble, porque en todo acto de molestia hay algo de que se priva al que sufre la molestia, cuando menos la tranquilidad, y yo creo que por este camino no vamos a resolver nada. Sí me parece más fácil la resolución del proyecto por la intención como dice la ejecutoria que nos leyó el Ministro Díaz Romero hace rato, pero tratar de mejorar esto para poner una frontera precisa entre acto de molestia y acto de privación, cuando siempre se priva de algo al que se le molesta, pues a mí me parece punto menos que imposible.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Pues yo le quiero sugerir al señor Ministro Ponente que sigamos entonces la sabia máxima de que en el Pleno nadie pierde ni gana sino que las cosas se hacen mejor con la intervención de todos, por ello no tengo ninguna objeción para tratar de hacerlo si a los Ministros les parece bien, como lo ha dicho el Ministro Aguirre

Anguiano, igual que como lo propone el Ministro Díaz Romero con la tesis de nuestro compañero ausente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: CASTRO Y CASTRO:
Señor Ministro Ortiz.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: No sé cómo verían los señores Ministros si a continuación de este párrafo donde se dice: "Es pertinente establecer la distinción entre los actos provenientes de autoridad que pueden implicar molestia o bien privación de alguno o varios derechos subjetivos del gobernado," punto, al efecto basta reproducir la tesis ... porque ahí está claramente establecida la diferencia.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
Correcto. Con estas modificaciones se presentará en su oportunidad en la sesión correspondiente.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Me parece que la discusión de este asunto, comprende ya los dos que yo listé y los que están listados por el señor Ministro Góngora Pimentel. Puesto que hay consenso en el sentido, sugiero que se listen, ya para sesión pública en fecha próxima.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
Quiere decir que quedarían entonces el uno, el dos, el tres, el cuatro y en realidad el cinco, el seis. Señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia, en la sesión anterior en que no pudiste estar presente, dijo el señor Ministro Azuela que tú querías que viniera algún comentario para que si salen estos criterios, no les vayan a quitar a los causantes la posibilidad de ofrecer documentos. La vez que yo no vine, en eso insististe mucho; entonces, estoy con la pluma en la mano para que me digas que tengo que hacer.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
Señor Ministro Ortiz.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: En la página setenta y uno del proyecto que puse a su consideración, en el párrafo final dice: "Es cierto que en la instancia de inconformidad que establecía el artículo 51 del Código Fiscal, en su texto anterior al año de mil novecientos ochenta y siete, con la finalidad de desvirtuar hechos que pudieran dar lugar a responsabilidades

fiscales a cargo del causante, le confería mayor seguridad jurídica al procedimiento de investigación llevado a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; sin embargo, se trata de un trámite legal no de rango constitucional, que resulta conveniente pero no indispensable, pues como ya se dijo, el procedimiento de investigación de gabinete, comúnmente denominado revisión de escritorio, se rige solamente por la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional; esto obedece a que en diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se reformó otra vez el artículo 51 para restablecer el oficio de observaciones y su notificación al afectado."

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
¿Satisfecho?.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Satisfecho.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES CASTRO Y CASTRO:
Se termina la sesión.

Debate Realizado en Sesión Pública

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION
TRIBUNAL EN PLENO.

**SESION PUBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE
DE JUSTICIA DE LA NACION, CELEBRADA EL LUNES DOS DE SEP-
TIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS.**

Presidente: *Señor Ministro Licenciado: José Vicente Aguinaco Alemán*

Asistencia: *Señores Ministros Licenciados:*

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juventino V. Castro y Castro

Juan Díaz Romero

Genaro David Góngora Pimentel

José de Jesús Gudiño Pelayo

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Ausente: *Señor Ministro Licenciado: Juan N. Silva Meza*

Inició la sesión a las doce horas con veinticinco minutos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se inicia la sesión, señor Secretario.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISION NUMERO 817/93, PROMOVIDO POR INMOBILIARIA PAJE, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNION Y DE OTRAS AUTORIDADES CONSISTENTES EN LA EXPEDICION Y APLICACION DE LOS ARTICULOS 51, PRIMER PARRAFO, 76, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Y 809 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1981 Y EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986

La ponencia es del señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, y en ella se propone: Declarar firme por no haber sido impugnado, el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en relación con los actos del secretario de Hacienda y Crédito Público, así como la concesión del amparo en contra de los artículos 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 76, fracción III del Código Fiscal de la Federación y su aplicación; en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo a la quejosa respecto del artículo 51, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y su aplicación.

VOTACION

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: El proyecto queda a la consideración de los señores Ministros.

No suscitándose comentario sírvase tomar la votación de este proyecto.

C. SECRETARIO DE ACUERDOS: Sí señor con mucho gusto.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: A favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Igual

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: En favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Igual.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Igual.

SEÑOR MINISTRO ROMAN PALACIOS: En el mismo sentido.

SEÑORA MINISTRA SANCHEZ CORDERO: En favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AGUINACO ALEMAN: En favor del proyecto.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente hay unanimidad de diez votos en favor del proyecto.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Por tanto, se resuelve:

PRIMERO: Quedan firmes por no haber sido impugnados, el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en relación con los actos que se reclamaron del secretario de Hacienda y Crédito Público, así como la concesión del amparo en contra de los artículos 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 76, fracción III del Código Fiscal de la Federación y los actos de aplicación reclamados.—SEGUNDO.—En la materia de la revisión se revoca la sentencia recurrida.—TERCERO.—La justicia de la unión no ampara ni protege a Inmobiliaria Paje, S.A. de C.V., contra los actos que reclama del Congreso de la Unión, presidente de la República, secretario de Gobernación, secretario de Hacienda y Crédito Público, director del Diario Oficial de la Federación, directora de Auditoría de Dictamen y de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, consistentes en la expedición, aprobación, promulgación y orden de publicación del decreto de reformas al Código Fiscal de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1986 concretamente en cuanto al artículo 51 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, así como de los actos de aplicación de dicho dispositivo legal.—Notifíquese.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Góngora Pimentel

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Dada la importancia de este precedente, solicito que no solamente se publique tesis, sino también el quinto considerando, para hacer ver el magnífico estudio que tiene sobre el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Si no hay ninguna observación así se hará. Publíquese esta resolución desde su quinto considerando junto con las tesis de este caso.

Sentencia

AMPARO EN REVISION NUMERO 817/93. PROMOVIDO POR INMOBILIARIA PAJE, S.A. DE C.V. MINISTRO PONENTE: GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA. SECRETARIO: FRANCISCO DE JESUS ARREOLA CHAVEZ.

México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día dos de septiembre de mil novecientos noventa y seis.

VISTOS; Y

RESULTANDO :

PRIMERO.—Por escrito presentado el diecisiete de diciembre de mil novecientos noventa y dos, ante la Oficialía de Partes Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, José Lanzagorta Rozada, en representación de Inmobiliaria Paje, S.A. de C.V., demandó el amparo y protección de la justicia federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

"AUTORIDADES RESPONSABLES: a) H. Congreso de la Unión; b) C. presidente de la República; c) C. secretario de Gobernación; d) C. secretario de Hacienda y Crédito Público; e) C. director del Diario Oficial de la Federación, dependiente de la Secretaría de Gobernación. f) C. directora de Auditoría de Dictámenes, dependiente de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

"ACTOS RECLAMADOS: a) Del H. Congreso de la Unión, se reclama la expedición del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Dispo-

siciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986 y en vigor a partir del 1o. de enero de 1987, por cuanto a que en su artículo tercero, instituye el título VIII, en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, con vigencia del 1o. de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990, mismo que, en su artículo 809, establece las reglas y procedimientos a seguir para la amortización de las pérdidas fiscales ocurridas en los ejercicios terminados hasta el 31 de diciembre de 1986. b) Del Congreso de la Unión, se reclama la expedición del Decreto de Reformas al Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, por cuanto a que en su artículo 51, primer párrafo, vigente a partir del 1o. de enero de 1987, establece que en el ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades que conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento, podrán determinar las contribuciones omitidas mediante resolución. c) Del H. Congreso de la Unión, se reclama la expedición del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la federación el 31 de diciembre de 1981, por cuanto a que en su artículo 76, fracción III, vigente en el año de 1988 y 1989, establecía que en el supuesto de omisión total a parcial de contribuciones, descubiertas por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán multas en un monto de 150% en los demás casos. d) Del C. presidente de la República se reclama la promulgación y orden de publicación de los ordenamientos legales mencionados en los incisos a), b) y c). e) Del C. secretario de Gobernación, se reclama el refrendo y publicación de los ordenamientos legales citados en los puntos a), b) y c) que anteceden. f) Del C. secretario de Hacienda y Crédito Público, se reclama el refrendo de los ordenamientos mencionados en los incisos a), b) y c) que anteceden. g) Del C. director del Diario Oficial de la Federación, dependiente de la Secretaría de Gobernación, se reclama la publicación de los ordenamientos legales referidos en los incisos a), b) y c) que anteceden. h) De la C. directora de Auditoría de Dictámenes, dependiente de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se reclama el primer acto de aplicación del Código precisado en los incisos a), b), y c) que anteceden, consistente en el oficio número 398-E-VI-34012 de fecha 16 de noviembre de 1992, en cuyos términos se determinan diferencias en el pago del impuesto sobre la renta a los ingresos de las sociedades mercantiles, en cantidad de \$36'929,592.00 e impone multa en monto de \$46'161,990.00, más accesorios legales, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del 1o. de noviembre de 1988 al 31 de octubre de 1989."

SEGUNDO.—La parte quejosa señaló como garantías violadas las que consagran los artículos 14, 16, 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Se narraron como antecedentes de los actos reclamados los siguientes:

"1.—Con fecha 31 de diciembre de 1986, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1o. de enero de 1987, mismo que en su artículo tercero instituyó el título VIII en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual, en su artículo 809, establece las reglas y procedimientos a seguir para la amortización de las pérdidas fiscales que hubieren tenido lugar en los ejercicios terminados hasta antes del 1o. de enero de 1987. 2.—Con fecha 31 de diciembre de 1981, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que contiene reformas al Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1o. de enero de 1982, mismo que contiene en el artículo 76, fracción III, lo relativo a la aplicación de multas en cantidad de 150% por las contribuciones omitidas en los demás casos. 3.—Con fecha 31 de diciembre de 1986, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que contiene reformas al Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1o. de enero de 1987, mismo que contiene el artículo 51, que regula la facultad de la autoridad de determinar contribuciones omitidas en atención a las irregularidades observadas. 4.—Con fecha 31 de diciembre de 1988, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, la cual, en su artículo sexto, deroga en su totalidad el título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta denominado: Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales, y la cual, asimismo, en su artículo octavo, determina las disposiciones transitorias relativas a tales reformas. 5.—Para los efectos legales correspondientes y en relación con el ejercicio fiscal comprendido del 1o de noviembre de 1988 al 31 de octubre de 1989, mi mandante presentó en tiempo y forma el dictamen que, para efectos fiscales, formuló el C.P. Eduardo Argil Aguilar, con registro número 1615, sobre los estados financieros de ella. 6.—Por oficio número 398-IX-4-b-24815 de fecha 9 de septiembre de 1991, la Dirección de Auditoría de Dictámenes de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, requirió al C.P. Eduardo Argil Aguilar el análisis de la amortización en título II de las pérdidas, así como de los ejercicios en que se originaron, incluyendo los cálculos efectuados y el fundamento legal para amortizar las pérdidas provenientes del título VII, así como las fotocopias de las declaraciones correspondientes a los ejercicios en que se generaron dichas pérdidas por la cantidad de \$111'345,503.00. 7.—El requerimiento precisado en el inciso anterior, fue oportunamente cumplimentado por el C.P. Eduardo Argil Aguilar, mediante escrito presentado el 30 de septiembre de 1991 ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 8.—Por oficio número

398-IX-4-b-1001 de fecha 17 de diciembre de 1991, la Dirección de Auditoría de Dictámenes de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, requirió a mi representada que exhibiera diversa documentación relativa al dictamen de estados financieros a que me referí en el punto 5 del presente capítulo de hechos. 9.—Por escrito de fecha 3 de febrero de 1992, la contribuyente dio contestación al oficio a que se refiere el punto anterior, cumplimentando debidamente el requerimiento contenido en el mismo. 10.—Con fecha 26 de noviembre de 1992, la ahora quejosa fue notificada del oficio número 398-E-VI-34012, que constituye el primer acto concreto de aplicación de las normas consideradas inconstitucionales, así como la violación de las normas legalmente aplicables, por lo que procede conceder a mi representada el amparo y protección de la justicia federal solicitados".

TERCERO.—El quejoso hizo valer como conceptos de violación los que a continuación se transcriben:

"Primero.—El artículo 14 de la Constitución Política del País establece en favor de los gobernados la garantía de no retroactividad de las leyes, en los términos siguientes: 'A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.' Toda ley, a partir del momento en que entra en vigor, rige exclusivamente para el futuro, es decir, que está dotada de validez normativa sobre todos aquellos hechos, actos y situaciones que se realicen con posterioridad al momento de su entrada en vigor. Por tanto, una disposición legal no deberá regular acontecimiento o estados producidos con anterioridad a la fecha en que adquiere su vigencia, toda vez que éstos quedan sujetos al imperio de la ley anterior. La retroactividad consiste, pues, en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones acaecidos con antelación al día en que ella entre en vigor, impidiendo la supervivencia normativa de una ley anterior. El principio de no retroactividad de las leyes ha sido establecido por la Carta Magna en su artículo 14, para consagrar en el sistema jurídico mexicano una garantía de seguridad jurídica, procurando que los particulares tengan la plena confianza en que todo hecho, acto o situación producido al amparo de una ley, siempre estará plenamente definido en cuanto a sus efectos, los cuales, por ende, jamás podrán ser modificados o desconocidos por otra ley posterior. El extremo contrario conllevaría una clara inseguridad jurídica, pues la cambiante voluntad del legislador ocasionaría, a través de nuevos ordenamientos legales, variaciones sobre los estados jurídicos preexistentes ya definidos en cuanto a sus efectos. Sobre el particular, la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente tesis, la cual se refiere específicamente a la materia fiscal: 'RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTA-

CION.—Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año, regirán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de éstas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aún no producidas (*facta pendetia*) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.' *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1985, Tercera Parte, Volumen II, páginas 505 y 506. Sin embargo, contrariamente a lo prescrito por la Constitución Federal de la República, resulta ser que los artículos 808 y 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1o. de enero de 1987, así como las reformas a la misma publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1988, concretamente, en lo que concierne a los artículos sexto y octavo de la ley respectiva, resultan ser claramente retroactivos en perjuicio de la ahora quejosa, en los términos que se desarrollan en los párrafos subsiguientes. A manera de disgresión y previamente a la acreditación de la violación de la garantía constitucional de no retroactividad de las leyes, es preciso determinar en forma esquemática y simplista, cómo se calcula y cuantifica la pérdida fiscal de las sociedades mercantiles, la cual se reduce al siguiente algoritmo: ingresos acumulables menos deducciones autorizadas igual: pérdida fiscal (cuando las deducciones autorizadas sean mayores

que los ingresos acumulables). La precisión del modo y término en que las pérdidas fiscales son determinadas por las sociedades mercantiles para los efectos de su amortización, se contiene en los artículos 10 y 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en los años de 1982 y 1983, así como en los numerales 10 bis y 55 bis del propio ordenamiento fiscal aplicable desde el año de 1987. Asimismo, debe puntualizarse que, de acuerdo con los preceptos citados en el párrafo anterior, la pérdida fiscal que es amortizable en los años 1988 y 1989 en materia del impuesto sobre la renta, así como en los años de 1987 y 1988 en la propia contribución dentro del sistema de la base tradicional, se denomina pérdida fiscal ajustada, en tanto que la que es amortizable en los años de 1987 y 1988 en el sistema de la base ampliada, solamente se designan "pérdidas fiscales." Sentado lo anterior, entonces sí es conducente acreditar la inconstitucionalidad de las leyes reclamadas, en los términos siguientes: El artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su texto vigente a partir del 1o. de enero de 1987, es palmariamente retroactivo en perjuicio de los intereses de mi representada, cuando dispone que: 'Las pérdidas fiscales ajustadas incurridas en ejercicios terminados antes del 1o. de enero de 1987, y las incurridas en los meses de 1986 tratándose de ejercicios que comprendan parte de ambos años, no se podrán disminuir conforme al título II o al capítulo VI del título IV de esta Ley, a excepción de aquellas en las que se opte por su reexpresión. Los contribuyentes podrán optar por reexpresar sus pérdidas fiscales ajustadas generadas antes del 1o. de enero de 1987, y en su caso podrán deducirlas en el título II o en el capítulo VI del título IV, sin perjuicio de que también se disminuyan sin reexpresar, en el título VII. La reexpresión de pérdidas a que se refiere el párrafo anterior, se llevará a cabo calculando la deducción adicional del artículo 51 bis, con la información correspondiente al ejercicio en que se incurrió en la pérdida conforme a las siguientes reglas: I.—Cuando el producto de la fracción III de dicho artículo sea superior a la suma de los productos de las fracciones I y II del mismo, la diferencia se restará del monto de la pérdida fiscal ajustada y el resultado será la pérdida reexpresada. II.—Los contribuyentes que hayan efectuado la deducción adicional del artículo 51 vigente en el ejercicio en que ocurrió la pérdida, considerarán la pérdida fiscal ajustada determinada en el ejercicio como reexpresada.' En efecto, en los ejercicios concluidos antes del 1o. de noviembre de 1982 al 31 de octubre de 1983, en que mi poderdante tuvo pérdidas fiscales ajustadas en cantidades de \$111'345,503.00, el entonces vigente artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta únicamente establecía que: 'La pérdida fiscal ajustada ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes.' Así en forma incuestionable se tiene que, para la amortización de las pérdidas ocurridas a la ahora quejosa en

el ejercicio fiscal 1982-1983, la Ley del Impuesto sobre la Renta no establecía mayores condiciones que las señaladas en el precepto legal antes transcrito. En este sentido, en el caso de la amortización de pérdidas fiscales en materia de la contribución de que se trata, el estado jurídico resultante de la aplicación del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estaba plenamente definido en cuanto a sus efectos, los cuales, sin lugar a dudas, básicamente consisten en el hecho de que mi representada tuvo derecho a amortizar las pérdidas en cuestión contra el resultado fiscal del ejercicio subsiguiente, sin otra condición que las prescritas limitativamente en el numeral en cita. Sin embargo, es el caso que a partir del 1o. de enero de 1987, el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta introduce mayores requisitos para la amortización de las pérdidas fiscales ajustadas que hayan tenido lugar en ejercicios anteriores a esta fecha, específicamente, en el caso de la ahora peticionante, en el ejercicio de 1982-1983, condiciones que, como ya quedó argumentado y acreditado, no existían en el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en los años en que mi representada tuvo las pérdidas fiscales ajustadas mencionadas, con lo que de manera diáfana y retroactiva se están alterando a través de una ley posterior, las situaciones jurídicas configuradas y plenamente definidas en cuanto a sus efectos al amparo de una ley anterior. En otros términos, el derecho de mi mandante para amortizar las pérdidas fiscales en que incurrió en el ejercicio de 1982-1983, tutelado en el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en esos años, en ese entonces quedó perfectamente delimitado respecto de los requisitos a satisfacer, que limitativamente serán los establecidos en el mismo numeral; pero a partir del 1o. de enero de 1987, resulta ser que una nueva disposición legal, esto es, el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre ese derecho de amortización de pérdidas fiscales ajustadas totalmente definido en cuanto a sus alcances, introduce nuevas condiciones para su ejercicio, tal como son la determinación, el procedimiento y los requisitos a satisfacer para que, previa su reexpresión, tales pérdidas fiscales ajustadas puedan amortizarse. En esta tesitura, si el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta modifica en perjuicio de la ahora quejosa las condiciones para la amortización de las pérdidas fiscales ajustadas, determinadas por el artículo 55 del propio cuerpo legal vigente en los años de 1982, 1983, en forma retroactiva está modificando los efectos configurados y definidos bajo la fórmula de la ley anterior, situación expresamente prosrita por la garantía constitucional de no retroactividad de las leyes que consagra el artículo 14 del Documento Fundamental. Sin lugar a dudas, cuando el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta determina que, para que esas pérdidas fiscales ajustadas puedan amortizarse, deben reexpresarse conforme al procedimiento en él instituido, el cual no estaba contemplado

en los años de 1982 y 1983, se actualiza la transgresión del artículo 14 constitucional. El perjuicio que acarrea el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es tan manifiesto, que en los términos de su fracción I, se exige que las pérdidas fiscales ajustadas correspondientes a los ejercicios referidos, sean disminuidas con los importes que resulten conforme a la mecánica ahí contemplada, llegándose incluso al extremo de que, de acuerdo con la fracción II de tal precepto, se pierda el derecho a amortizar las pérdidas fiscales ajustadas, si en los años de 1982 y 1983, mi representada efectuó la deducción adicional establecida en el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en esos años. Se insiste, como en el ejercicio comprendido entre el 1o. de noviembre de 1982 y el 31 de octubre de 1983, no estaban establecidos el procedimiento y los requisitos del artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para la amortización de las pérdidas fiscales ajustadas, incurridas en aquellos años, sino únicamente las condiciones determinadas por el artículo 55 del propio ordenamiento legal en ese entonces aplicable, la violación a la garantía constitucional de no retroactividad de las leyes se actualiza al momento en que la norma aplicable a partir del 1o. de enero de 1987, altera y modifica perjudicialmente a mi poderdante el derecho para la amortización de pérdidas fiscales ajustadas, configurado y definido en cuanto a sus efectos al amparo de la norma legal vigente en los años de 1982 y 1983. Ello es de esa manera, toda vez que el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se cita como fundamento para esos efectos en el oficio de fecha 16 de noviembre de 1992, ha sido declarado inconstitucional por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación es transcrita: 'RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTICULO 809 DE LA LEY DE LA MATERIA (ADICIONADO POR DECRETO DE 27 DE DICIEMBRE DE 1986), VIOLA LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD QUE CONSAGRA EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.—El artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado por el artículo tercero del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, de fecha 27 de diciembre de 1986, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 del mismo mes y año, establece la forma en que se deben disminuir las pérdidas fiscales ocurridas antes del 1o. de enero de 1987 de manera distinta a lo establecido por el artículo 55 de la Ley de referencia, anteriormente en vigor. El mismo establecía la facultad de disminuir las pérdidas fiscales ajustadas del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes, mientras que el invocado artículo 809 establece esa facultad con dos modalidades que son: 1.—Disminución de dichas pérdidas fiscales conforme con el título II o con el capítulo VI del título IV de la ley mencionada, con la condición de que se reexpresen; 2.—Disminución de esas pérdidas fiscales, sin reexpresar, en el título VII de la Ley del Impuesto

sobre la Renta. Al aplicarse dichas modalidades para la disminución de las pérdidas fiscales indicadas, se viola la garantía de irretroactividad, en virtud de que el derecho a disminuirlas en su totalidad se adquirió por los contribuyentes con anterioridad a que entraran en vigor las reformas reclamadas, esto es, conforme con lo dispuesto en el artículo 55 antes mencionado, motivo por el que no podrán aplicarse las nuevas disposiciones fiscales a esos casos, pues ello traería como consecuencia que esas pérdidas no se pudieran disminuir en los términos anteriormente indicados, toda vez que existe la obligación de que se reexpresen, es decir, que se tomen en cuenta los efectos inflacionarios, ya sea respecto de la totalidad de las pérdidas fiscales, o bien tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 801 de la ley reformada. Lo anterior trae como resultado que el contribuyente no podrá disminuir sus pérdidas del total de las utilidades, como lo podía hacer con anterioridad a la entrada en vigor del precepto impugnado, sino que únicamente podrá disminuir los porcentajes que señala el artículo 801 citado, lo cual dejaría sin efecto el derecho de los causantes a disminuir las pérdidas fiscales multicitadas de conformidad con lo dispuesto por el artículo 55 antes indicado, derecho que ingresó a su esfera jurídica antes de que entrara en vigor la reforma impugnada.' *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Parte, Tomo V, Enero-Junio de 1990., Primera Parte, páginas 75 a 77., jurisprudencia número P. 46.6/90. En tal forma, como a las claras se desprende de la providencia reclamada de inconstitucional, si para el rechazo de la amortización de pérdidas fiscales anteriores al año de 1987, las autoridades enjuiciadas se fundamentan en el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entonces es evidente, por una parte, la aplicación de ese precepto en contra de mi representada, y por la otra, que en la especie no existe una causa legal del procedimiento que ha culminado con el fincamiento de los créditos fiscales cuya legalidad se cuestiona en este juicio, al tener como sustento una disposición legal que ya ha sido declarada inconstitucional por el máximo tribunal del país. Así pues, en acatamiento a lo dispuesto en el artículo 192 de la Ley de Amparo, es procedente conceder a mi poderdante el amparo y protección de la justicia federal solicitado. Segundo.—Al tenor de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, la imposición de contribuciones a los particulares queda sujeta a tres requisitos, a saber: a) Que se encuentren contenidos en una ley, primordialmente en lo que toca a sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base gravable y cuota o tarifa; b) Que dichos tributos sean proporcionales y equitativos; c) Que sean destinados a cubrir el gasto público del Estado. En lo que hace a la proporcionalidad de las contribuciones, la garantía aludida propende a que haya una conveniente progresividad en la cuantía de los tributos respecto de la riqueza de los sujetos obligados, así como una necesaria mesuración entre el objeto y la base de los gravámenes, relación que

precisamente debe guardar un justo equilibrio para evitar que los mismos sean exorbitantes y ruinosos. El principio constitucional mencionado exige que haya una adecuada proporción aritmética entre la contribución que se esté obligado a pagar y la base gravada, de manera tal que la cuota o tarifa no resulte sumamente onerosa respecto al monto del objeto gravado. En estos términos, se respetan dos de los aspectos de la garantía de proporcionalidad consagrada por la fracción IV del artículo 31 de la Ley Fundamental; uno, que no se arruine la capacidad económica y contributiva de los gobernados; y dos, que exista una razonable tarifa sobre la base gravable. Sobre el particular, el H. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la jurisprudencia número 98, misma que a continuación se transcribe: 'PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.—El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.' *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1985, Primera Parte, páginas 190 y 191. Sin embargo, en la especie se tiene que los ordenamientos legales reclamados de inconstitucionales son conculcatorios en

perjuicio de la ahora quejosa de la garantía de proporcionalidad que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, conforme se acredita a continuación: El artículo 809, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es palmariamente conculcatorio de la garantía constitucional de proporcionalidad de las contribuciones, cuando para la amortización de las pérdidas fiscales ajustadas ocurridas antes del 1o. de enero de 1987 (en el caso concreto de mi poderdante las que tuvieron lugar en los ejercicios correspondientes a los años de 1982 y 1983, prescribe que tales pérdidas sólo podrán amortizarse en el título II de la ley mencionada, esto es, en el sistema de la base ampliada, si previamente se reexpresan conforme al procedimiento y a las reglas establecidas en el propio numeral, que se hacen consistir, por un lado, en los términos de su fracción I, en que la pérdida fiscal ajustada de aquellos ejercicios sea reducida y no se amortice sino en una cantidad inferior a la que se tenía derecho bajo la fórmula del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicable en los años de 1982 y 1983; y por otra parte, de conformidad con la fracción II de la disposición legal referida, el procedimiento y las reglas en ésta consignadas conllevan incluso a que dichas pérdidas fiscales ajustadas no se puedan amortizar. Incuestionablemente, lo anterior provoca la desproporcionalidad del impuesto sobre la renta, ya que, de aplicarse las fracciones I y II del artículo 809 de la ley de la materia, sustancialmente se menoscaba el derecho que, para amortizar las pérdidas ajustadas correspondientes a los años de 1982 y 1983, tiene la ahora quejosa, con la consiguiente afectación de sus intereses constitucionalmente tutelados por la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna. Se insiste, cuando el precepto citado reduce la pérdida fiscal ajustada que es amortizable en los términos de su fracción I, así como nulifica plenamente ese derecho de amortización acorde con su fracción II, origina una patente distorsión en la base gravable del impuesto sobre la renta, que se traduce necesariamente en un pago desmesurado y desmedido de esta gabela. En esta tesitura, siendo evidente la inconstitucionalidad del precepto legal mencionado en el cuerpo del presente apartado, lo conducente es que la justicia federal conceda a la ahora quejosa el amparo y protección constitucionales que reclama por conducto de esta demanda. Tercero.—Establece el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del 1o. de enero de 1987, lo siguiente: 'Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de revisión a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen el incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución.' En el caso, las facultades de revisión de que trata el artículo 48 del código tributario federal, son las que coloquialmente se conocen como revisiones de escritorio, entre las que se encuentran las revisiones a los dictámenes a los contadores públicos sobre los estados financieros de

los contribuyentes, específicamente previstas en el numeral 42, fracción IV, del propio ordenamiento legal. Ahora bien, en su texto anterior a la reforma que entró en vigor desde el 1o. de enero de 1987, el artículo 51, primero y segundo párrafos, del Código Fiscal establecía que: 'Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los darán a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario, sin que el oficio respectivo constituya resolución fiscal. Se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no se inconforme o respecto de los cuales no ofrezca pruebas para desvirtuarlos, en los términos del artículo 54, contando el plazo para presentar la inconformidad a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio.' Así, era incuestionable que con la instancia de inconformidad prevista en dicho numeral en su texto aplicable hasta el 31 de diciembre de 1986, se respetaban en beneficio de los gobernados las garantías de audiencia y debido proceso legal que tutelan los artículos 14 y 16 del Documento Fundamental, por las razones siguientes: a) En primer término, porque los contribuyentes en todo momento contaban con la oportunidad de hacer valer una defensa efectiva de sus intereses personales frente al Fisco Federal, en forma previa a que los mismos fueran trastocados, esto es, con anterioridad a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinara créditos y responsabilidad en contra de ellos (garantía de audiencia). b) Y en segundo lugar, porque se prevenía la circunstancia de que las autoridades fiscales, una vez oídas las defensas de los particulares, volvieran a revisar sus actuaciones y revaloraran sus conclusiones sobre la situación fiscal de los sujetos pasivos auditados, con la consecuencia de que de ese modo el Estado siempre tenía la oportunidad de corregir situaciones anómalas o arbitrarias, y así ajustar sus actos al principio de legalidad que al efecto se establece en la Constitución Federal. A la vez, con dicha inconformidad se evitaban las actuaciones unilaterales "siempre perniciosas" de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al tiempo en que si ésta analizaba los argumentos de los contribuyentes tomaba en cuenta las pruebas aportadas, necesariamente hacía una reflexión más detenida y profunda de las irregularidades que se imputarían a los sujetos pasivos auditados (garantía de debido proceso legal). De tal forma, es claro que a partir del 1o. de enero de 1987 en relación con las revisiones de escritorio sobre dictámenes de contadores públicos, en el artículo 51 de marras se suprimió de plano la instancia de inconformidad que los contribuyentes podían hacer valer en contra de los resultados obtenidos por las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de esa facultad de revisión, la cual podía interponerse de manera siempre previa al fincamiento de créditos o determinación de responsabilidades a

cargo de aquéllos. Con ello, es el caso que el numeral 51 del Código Fiscal de la Federación —en su texto vigente a partir del 1o. de enero de 1987— es conculcatorio de las garantías de audiencia y debido proceso legal que consagran los artículos 14 y 16 de la Carta Magna, por la circunstancia de que, durante el procedimiento de revisión iniciado por el Fisco Federal sobre los estados financieros dictaminados por el C.P. Eduardo Argil Aguilar en relación con el ejercicio comprendido del 1o. de noviembre de 1988 al 31 de octubre de 1989, a la ahora peticionante nunca se le dio la oportunidad ni la intervención para que de manera satisfactoria y plena, previamente a la emisión del oficio número 398-E-VI-34012, pudiera desvirtuar las imputaciones que se le formularon por conducto de éste. De otra forma dicho, a partir del momento en que se eliminó la instancia de inconformidad establecida en el propio precepto legal hasta el 31 de diciembre de 1986, el Poder Legislativo Federal no hizo otra cosa sino transgredir en perjuicio de los contribuyentes los artículos 14 y 16 de la Carta Magna, cuando con ello se imposibilita ya la consecuencia de los fines indicados en los incisos a) y b) anteriormente desarrollados. En contra, no valdría invocar la jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación intitulada: 'AUDIENCIA, GARANTIA DE. MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA', toda vez que el sentido de la misma se entiende referida a los casos en que la determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios deviene directamente de la sola aplicación de la ley, lo cual no sucede en la especie con el artículo 51 impetrado de inconstitucional, pues a través de éste se fincan créditos fiscales a cargo de la ahora quejosa en virtud de un procedimiento de revisión iniciado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cual, necesariamente, deben observarse las garantías de audiencia y debido proceso legal. En otros términos, la excepción prevista en dicha jurisprudencia no es aplicable en la especie, ya que ella únicamente opera en los supuestos de aplicación directa de las normas fiscales sustantivas, y no así en las que la afectación de los intereses de los particulares obedece tan solo a actos de las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de revisión, en particular las que recaen sobre los dictámenes financieros formulados por contadores públicos. Desconocer lo anterior sería tanto como pretender que en ninguna hipótesis las autoridades fiscales deban respetar las garantías constitucionales invocadas, en base al criterio de que de cualquier forma los contribuyentes tienen la oportunidad posterior de defensa ante el Tribunal Fiscal de la Federación o ante el Poder Judicial Federal. En nuestro régimen de garantías individuales instituido en la Constitución Política del País tal afirmación es por completo inadmisibles, ya que equivaldría a sostener que en materia fiscal tales garantías no tienen eficacia alguna, así como que los artículos 14 y 16 de la Carta Magna resultan inaplicables. En ratificación de las ideas expuestas en el presente

apartado, cabría preguntar si las garantías de audiencia y debido proceso legal no tuviesen vigencia en tratándose de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, ¿Cuándo, entonces, en el ámbito tributario, esas garantías sí tendrían eficacia alguna? La respuesta sería que nunca, lo cual en nuestro régimen de derecho sería inconcebible. Sobre el particular, el H. Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito ha sostenido el criterio que a continuación se transcribe: 'FACULTADES DE COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1987) ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.'—El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del día primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, dispone en su primer párrafo: 'Artículo 51. Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución'. El dispositivo preinserto se encuentra en el título III, denominado 'De las facultades de las autoridades fiscales', del código mencionado, y el artículo 48 de ese ordenamiento, que se cita en aquél, se refiere al ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las facultades fiscales fuera de una visita domiciliaria, lo que comúnmente se conoce como una revisión de escritorio. El aludido precepto 51 es violatorio de la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 constitucional, porque priva al particular afectado de la oportunidad de desvirtuar, antes de la emisión de una resolución definitiva, los hechos u omisiones que la exactora estime como de incumplimiento. El texto anterior de ese numeral ordenaba que, cuando las autoridades en la práctica de una verificación, fuera de visita domiciliaria, conocían de hechos u omisiones que pudiesen entrañar la inobservancia de las normas tributarias, estaban obligados a darlos a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o al citado responsable solidario, y si ese contribuyente o responsable solidario no se inconformaba u ofrecía pruebas para desvirtuar esos hechos u omisiones, éstos se tenían por aceptados. Por lo contrario, de acuerdo con la norma vigente, si las autoridades conocen de hechos u omisiones de tal naturaleza fuera de una visita, están en posibilidad, sin otro trámite, de fijar mediante resolución las contribuciones omitidas. De tal manera, al suprimirse la posibilidad de que el contribuyente o el responsable solidario desvirtúen los hechos u omisiones, en que se apoye la autoridad para emitir una resolución y determinar contribuciones omitidas, se infringe la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 constitucional. La reforma al precepto 51 señalado, se sustentó (según el dictamen presentado a la Cámara de Diputados en el principio de la simplificación administrativa), no obstante, si bien es un principio actualmente reconocido que las auto-

ridades deben abreviar los procedimientos en aras de una mayor eficiencia de la administración pública y, en el fondo, de los propios gobernados, es más trascendente que el respeto de los derechos subjetivos públicos, constituye una obligación ineludible por parte de las autoridades, en tanto que sirve de guía al ejercicio del poder público. Es por ello que no puede sostenerse simplemente, que el particular puede impugnar la resolución derivada de la aplicación del artículo 51 del código tributario mediante el recurso de revocación o en el juicio de nulidad, pues, aparte de que se impide a la autoridad en la sede administrativa, revisar sus propios actos con vista a los argumentos y pruebas que el particular en su caso aporte, se obliga a éste a defender sus derechos bajo el principio de la garantía de interés fiscal, y la pretendida simplificación se traducirá en la multiplicación de juicios. Por otra parte, es muy importante poner de manifiesto que los razonamientos precedentes, se entienden, exclusivamente, en función del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues por esa razón, no son contrarios al principio que se dé al gobernado, en forma previa a la emisión del acto, la garantía de audiencia. Este criterio, expuesto por el Pleno de nuestro máximo tribunal, se contiene en la tesis de jurisprudencia número 8, publicada en la página veintiséis, Primera Parte, del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, que lleva por rubro: 'AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.' Ahora bien, esa disposición no es aplicable a la especie, porque la determinación de contribuciones omitidas y la imposición de sanciones, como consecuencia de ella, surgen del ejercicio de las facultades de verificación, y la afectación de los derechos del contribuyente no se sustenta en la mera aplicación de la ley impositiva, sino que se origina, exclusivamente, en un acto de carácter administrativo que depende del arbitrio y consideraciones de una autoridad fiscal. Cuando se trata del uso de las facultades aludidas, el acto impugnado originalmente (el señalamiento de una contribución omitida) no surge directamente de la fijación del impuesto, de su determinación o de su cobro, para que la garantía de audiencia no deba ser previa, emana de un acto administrativo cuya finalidad es la de comprobar el acatamiento de las normas tributarias. En ese sentido la garantía de audiencia no impide que por disposición de la ley que ha fijado el impuesto, la autoridad exactora lo determine y cobre, porque en estos supuestos, el respeto de esa garantía de audiencia no necesariamente debe ser previo a la emisión del acto. Lo que persigue la audiencia del contribuyente cuando se trata de ejercicio de las facultades de la autoridad para vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales, es que esas actuaciones se desarrollen dentro de un margen de legalidad permitiéndole demostrar que no ha incurrido en hechos u omisiones que entrañen el incumplimiento de las normas tributarias, es decir, que ha cum-

plido con sus deberes como contribuyente o responsable solidario. Por lo tanto, si la reforma al artículo 51 del Código Fiscal de la Federación suprimió en forma tajante esa posibilidad del particular, es claro que infringe el derecho subjetivo público previsto por el artículo 14 de la Constitución.' *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo V, Segunda Parte-2, páginas 575 a 577. En esta forma, resulta palmaria la inconstitucionalidad del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, ya que en razón de las facultades de revisión que se iniciaron por parte de las autoridades fiscales al amparo del oficio 398-IX-4-b-24815 de fecha 9 de septiembre de 1991 que versó sobre el análisis de la amortización en título II de las pérdidas, así como de los ejercicios en que se originaron, incluyendo cálculos y fundamentos legales de amortización, y declaraciones de los ejercicios en los que se generaron las pérdidas respectivas, ésta no tuvo participación efectiva alguna en el procedimiento respectivo, ni mucho menos la tuvo para hacer valer sus defensas de manera previa a la emisión y notificación de los créditos fincados en la resolución administrativa referida. Precisamente después de la contestación dada por la ahora peticionante al oficio antes mencionado, ella no volvió a conocer de actuación alguna por parte del Fisco Federal durante la etapa de revisión a sus estados financieros dictaminados, por lo que así quedó impedida de aportar mayores elementos de información y documentación mediante los cuales se soportara el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, a la vez que de plano perdió cualquier oportunidad previa de defensa a través de la instancia por la que pudiera alegar y probar lo que a su derecho fuese conveniente, tal y como podría haberlo realizado conforme al propio artículo 51 vigente hasta el 31 de diciembre de 1986. Por todo ello, siendo evidente la inconstitucionalidad del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, lo conducente es que la Justicia de la Unión conceda a mi representada el amparo y protección que reclama por conducto del presente libelo. Cuarto.—A su vez, el numeral 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente en el año de 1988 y 1989 y que fue aplicado en perjuicio de la ahora quejosa para la imposición de la multa por \$46'161,990.00, es violatoria de los artículos 1o., 13, 22 y 31, fracción IV, del Documento Fundamental, en la parte que instituye en favor de los gobernados las garantías de igualdad, equidad y proporcionalidad de las contribuciones, y prohíbe las multas excesivas. En el año de 1989, el precepto reclamado de inconstitucional disponía, en su parte conducente que: 'Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas: ... III.—El 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos, esto es,

cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público notificara la resolución que determinase el importe de las contribuciones no pagadas por los particulares.' Sin embargo, como ya se dijo, es el caso que el precepto antes transcrito es violatorio de las garantías constitucionales de igualdad, equidad y proporcionalidad de las contribuciones, así como de la que prohíbe las multas excesivas, desde el momento en que se realiza la imposición de multas a través de la aplicación de porcentajes fijos que no toman en cuenta las condiciones y características propias de los sujetos sancionados, ocasionando por lo mismo una desproporción en la cuantía de la multa correspondiente y por ende una multa de carácter excesivo. En efecto, la multa de referencia es violatoria de los artículos 1o., 13, 22 y 31, fracción IV, constitucionales, desde el momento en que se realiza la imposición en base a una cantidad fija e igual para todo contribuyente, surtiéndose por lo tanto los efectos del citado numeral relativos a la multa excesiva. Lo anterior ha sido reconocido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la tesis cuyo rubro dice: CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 76, FRACCION III. Amparo directo 1573/88 F.M.C. de México, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1988. Mayoría de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Disidente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández. Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de 1988, Tercera Parte, Página 115. Así, es claro concluir que el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación es violatorio del artículo 22 constitucional por contener un procedimiento determinante de una multa considerada como excesiva, ya que los accesorios de las contribuciones como en la especie lo son las multas, participan de la misma naturaleza de las contribuciones y por ende deben de satisfacer las mismas características de constitucionalidad de los impuestos, debiendo por lo tanto referirse o tomarse en cuenta la capacidad económica del contribuyente que ha omitido el pago de las contribuciones, así como el grado de esta omisión, su intencionalidad y demás elementos que le permitan valorar el grado de imposición de una sanción, es decir, que la autoridad tome en cuenta las características anteriormente señaladas. El establecimiento de porcentajes fijos permite que la cuantificación de las sanciones se haga de la misma forma para dos personas que habiendo omitido el pago de las mismas contribuciones, tengan una capacidad económica diversa, lo cual significa que para que una multa no sea considerada excesiva se requiere que la ley que la contenga establezca un parámetro de mínimos y máximos para que la autoridad sancionadora esté en posibilidad de fijar el monto tomando en cuenta la capacidad económica del infractor y la cantidad porcentual del impuesto no pagado, es decir, si la omisión en el pago de la contribución fue total o parcial. El mismo criterio ha sido ratificado por el Pleno

de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo directo en revisión número 5981/90 de fecha 13 de mayo de 1992, siendo Ponente el Ministro José Manuel Villagordoa Lozano y Secretario el Licenciado Francisco Paniagua Amezcuita. Por todo ello, ante la evidente inconstitucionalidad del artículo 76, fracción III del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente en el año de 1985, lo conducente es que la Justicia de la Unión conceda a mi representada el amparo y protección constitucionales que solicita. Quinto.—El primer acto de aplicación contenido en el oficio número 398-E-VI-43012 es violatorio de las garantías de audiencia, legalidad y debido proceso legal, que consagran los artículos 14 y 16 de la Constitución Política del País, toda vez que, para el fincamiento de los créditos fiscales números H-112057 y H-012058 por concepto de impuesto sobre la renta a los ingresos de la sociedades mercantiles, por el ejercicio comprendido del 1o. de noviembre de 1988 al 31 de octubre de 1989, las autoridades fiscales responsables no ejercieron facultad de comprobación alguna de las previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y en específico la de la fracción IV, que en su parte conducente establece lo siguiente: 'La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales ... estará facultada para: ... IV.—Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.' En efecto, de acuerdo con el precepto legal antes transcrito, para que las autoridades fiscales puedan determinar a cargo de los contribuyentes liquidaciones por concepto de créditos omitidos, es requisito indispensable que ellas inicien formalmente el ejercicio de una de sus facultades de comprobación, que en lo concreto sería la de revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los sujetos pasivos; pero dicha facultad no sólo tiene que comenzar en sentido formal, sino que el contenido material de la misma debe centrarse en detectar las irregularidades de los contribuyentes, precisamente a través de la información y documentación que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se allegue con motivo de la revisión practicada. Lo anterior significa que, una vez que las autoridades inicien el ejercicio de alguna facultad de comprobación, los resultados que se obtengan deben corresponder estrictamente a los informes y documentos por ellas auditados, esto es, que las irregularidades observadas objetiva y causalmente tienen que desprenderse de la contabilidad revisada. De no ser así, se llegaría al extremo de que pudieran imputarse responsabilidades a los sujetos pasivos de manera infundada y carente de razón, ya que, se insiste, tales irregularidades no se derivarían directamente de la contabilidad de los contribu-

yentes. Por ello es que el numeral 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación dispone que: 'Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior.' o sea, del artículo 55 del propio Reglamento. A su vez, este último precepto reglamentario consigna, en su fracción II, que cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen formulado por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, así como la documentación correspondiente, podrán requerir a éstos ... la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público. Por su parte, los incisos c) y d) de la fracción I del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señalan qué información y documentación podrá ser requerida a los contribuyentes, cuando la misma no sea proporcionada por los contadores públicos dictaminadores, y que no puede ser otra sino la ... información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, así como la ... exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos que así se considere necesario. De este modo, una correcta interpretación de los numerales 55 y 56 del reglamento del código tributario federal ineludiblemente lleva a la conclusión de que, hasta en tanto las autoridades fiscales no requieran a los contribuyentes la exhibición de la información y documentación indicada en los incisos c) y d) de la fracción I del artículo 55, propiamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no habrá iniciado el ejercicio de la facultad de comprobación prevista en el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación. Ello es así, por un lado, porque el numeral 56 del Reglamento expresamente determina que si el requerimiento en cuestión no se efectúa, entonces no puede considerarse que las autoridades fiscales han iniciado la facultad de comprobación de que se trata; y por otra parte, porque si la propia Secretaría no requiere directamente a los sujetos pasivos auditados la presentación de dicha información y documentación (que de manera causal, además, evidencie las irregularidades existentes), entonces aquélla no podrá conocer objetivamente la situación respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales de éstos. En contra, no valdría sostener que esa información y documentación pudo haber sido presentada, o en su caso lo fue, por los contadores públicos que dictaminaron los estados financieros, en virtud de que, como ya se argumentó, la determinación contenida en el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal, en relación con el numeral 55, fracciones I, incisos c) y d), y II, del propio ordenamiento legal, es muy clara y

tajante al respecto. Ahora bien, conforme se mencionó en el capítulo de hechos de la presente demanda, en pretendida revisión del dictamen formulado por el C.P. Eduardo Argil Aguilar, sobre los estados financieros de mi representada correspondientes al ejercicio comprendido del 1o. de noviembre de 1988 al 31 de octubre de 1989, la Dirección de Auditoría de Dictámenes de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal emitió el oficio número 398-IX-4-b-1001 de fecha 17 de diciembre de 1991, a través del que se requirió a la ahora actora proporcionara fotocopias de las declaraciones anuales, normales y complementarias, del impuesto sobre la renta a los ingresos de las sociedades mercantiles. Por oficio número 398-IX-4-b-24815 del 9 de septiembre de 1991, del que se entregó copia a nuestra poderdante, la Dirección de Auditoría de Dictámenes requirió al C.P. Eduardo Argil Aguilar proporcionara la ... integración de cálculos completos de las pérdidas fiscales amortizadas de ejercicios anteriores en título II, del impuesto sobre la renta, por un importe de \$111'345,503.00, que aparece en el anexo 3.1 del dictamen en los que se aprecie la reexpresión de dichas pérdidas, así como fotocopias legibles de la o las declaraciones para efectos de este impuesto en las que se muestren dichas pérdidas, mencionando en su caso el fundamento legal para amortizar dichas pérdidas. Después de estos requerimientos, ninguno otro se formuló al contador público dictaminador ni a la ahora enjuiciante. En este orden de ideas, pues, la transgresión de las garantías constitucionales de audiencia, legalidad y debido proceso legal invocadas al inicio de este apartado, se configura en razón de que, formal y materialmente, las autoridades demandadas nunca han iniciado, en relación con mi mandante, la facultad de comprobación establecida en el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, ya que, por un lado, aquéllas no han requerido a ésta en los términos del artículo 55, fracciones I, incisos c) y d), y II, de su Reglamento, la presentación de la ... 'información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente', así como la ... 'exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario'. Es tan evidente lo anterior, que a la ahora quejosa ni siquiera le fue solicitado por parte de las autoridades fiscales revisoras, que proporcionara la información y documentación que le fue requerida al C.P. Eduardo Argil Aguilar mediante el oficio número 398-IX-4-b-24815 de fecha 9 de septiembre de 1991. En contra de esta argumentación no valdría sostener que, como el contador público dictaminador dio cumplimiento con el requerimiento contenido en el oficio anteriormente indicado, no había por qué solicitar al sujeto pasivo revisado la exhibición de la información y documentación detallados en los incisos c) y d) de la fracción I del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, toda vez que, como se ha acreditado a lo largo de este apar-

tado, hasta en tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no haga el requerimiento de marras, acorde con el numeral 56 del propio Reglamento, no puede considerarse que ella ha iniciado formalmente las facultades de comprobación sobre los estados financieros dictaminados. Por otro lado, la violación de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política del País, resulta del hecho de que si a mi representada no se le ha requerido la exhibición de la información y documentación señalados en el artículo 55, fracción I, incisos c) y d), del Reglamento del Código Fiscal, por vía de consecuencia las autoridades fiscales no pueden afirmar válidamente que han revisado la contabilidad de ella; así como tampoco pueden acreditar que han otorgado al sujeto pasivo auditado la oportunidad de intervenir suficientemente en el procedimiento respectivo, tanto para alegar lo que a su derecho convenga como para aportar las probanzas conducentes, que en un momento dado pudieran encauzar correctamente el criterio de dichas autoridades. Ante ello, la única consecuencia es que si mi poderdante no tuvo intervención material en el procedimiento de revisión de que se trata, ni aportó información y documentación integrante de su contabilidad sobre la que pudiera recaer la revisión, entonces las irregularidades presuntamente cometidas por la ahora actora y consignadas en el oficio número 398-E-VI-34012 del 16 de noviembre de 1992, carecen de bases objetivas, ciertas y apegadas a las disposiciones legales aplicables al caso. Al respecto, no obsta el hecho de que a mi mandante se le haya notificado el requerimiento contenido en el oficio número 398-IX-4-b-1001 de fecha 17 de diciembre de 1991, puesto que en el mismo tan solo se le requirió la presentación de declaraciones anuales, normales y complementarias, de diversas contribuciones federales, y específicamente del impuesto sobre la renta a los ingresos de las sociedades mercantiles, las cuales, como es evidente, aunque forman parte integrante de la contabilidad de mi representada, es imposible que de aquéllas se desprendan todas las observaciones que se contienen en el acto administrativo reclamado de inconstitucional en este juicio de garantías, máxime si se tiene en consideración que, para los efectos del tributo de que se trata, el conocimiento integral de la situación de la ahora actora únicamente se pudo lograr con la totalidad de la información y documentación que forma parte de su contabilidad. Por todo ello, en los términos antes argumentados, siendo manifiesta la inconstitucionalidad del oficio número 398-E-VI-34012 de fecha 16 de noviembre de 1992, lo conducente es que ese H. Juzgado conceda a mi poderdante el amparo y protección de la justicia federal solicitado. Sexto.—Así mismo, el oficio en que se contiene el primer acto de aplicación reclamado de inconstitucional por conducto del presente libelo es igualmente conculcatorio en perjuicio de la ahora quejosa de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política del País, en la parte que consagran las garantías de audiencia y debido proceso legal

en favor de los gobernados, ya que, además de no dársele intervención alguna en el procedimiento de revisión de sus estados financieros por parte de las autoridades fiscales —según se hizo valer en un apartado precedente—, tampoco se le dio la oportunidad procesal de argumentar y probar lo que a su derecho conviniera en relación con las irregularidades que fueron determinadas en su contra, con antelación al fincamiento de los créditos fiscales números H-012057 y H-012058. En efecto, de acuerdo a los preceptos constitucionales invocados, antes de que el gobernado se vea afectado en su esfera jurídica, es menester que el poder público le conceda la oportunidad de acreditar que no se encuentra dentro de los supuestos normativos de las disposiciones legales que pretenden ser aplicadas en su contra, lo que se traduce en concederle la garantía de audiencia de manera previa, para que pueda ejercer convenientemente la defensa de sus intereses, tal como lo ha interpretado la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe: 'AUDIENCIA, RESPECTO A LA GARANTIA DE. DEBEN DARSE A CONOCER AL PARTICULAR LOS HECHOS Y MOTIVOS QUE ORIGINAN EL PROCEDIMIENTO QUE SE INICIE EN SU CONTRA.—La garantía de audiencia consiste fundamentalmente en la oportunidad que se concede al particular de intervenir para poder defenderse, y esa intervención se puede concretar en dos aspectos esenciales, a saber: la posibilidad de rendir pruebas que acrediten los hechos en que se finque la defensa; y la de producir alegatos para apoyar esa misma defensa con las argumentaciones jurídicas que se estimen pertinentes. Esto presupone, obviamente, la necesidad que los hechos y datos en los que la autoridad se basa para iniciar un procedimiento que puede culminar con privación de derechos, sean del conocimiento del particular, lo que se traduce siempre en un acto de notificación que tiene por finalidad que aquél se entere de cuáles son esos hechos y así esté en aptitud de defenderse. De lo contrario, la audiencia resultaría prácticamente inútil, puesto que el presunto afectado no estaría en condiciones de saber qué pruebas aportar y qué alegatos formular a fin de contradecir los argumentos de la autoridad, si no conoce las causas y los hechos en que ésta se apoya para iniciar un procedimiento que pudiera afectarlo en su esfera jurídica'. Informe del C. Presidente de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de 1985.—Segunda Sala.—Sección Primera.—Páginas 5 y 6. Sin embargo, es el caso que mi poderdante, desde la notificación del oficio número 398-IX-4-b-1001 de fecha 17 de diciembre de 1991, ninguna otra intervención formal ni material tuvo en el procedimiento de revisión iniciado por las autoridades fiscales sobre el dictamen formulado por el C.P. Eduardo Argil Aguilar y, como consecuencia, nunca tuvo la oportunidad de argumentar lo que a su derecho fuese conveniente ni de exhibir las probanzas que soportaran su dicho, tanto durante la secuela

de ese procedimiento como con anterioridad a la fecha en que se le notificó el oficio número 398-E-VI-34012, según hubiera sucedido si en la especie se hubiera aplicado el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación en su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1986. En esta tesitura, acreditada la inconstitucionalidad de la providencia administrativa que constituye el primer acto de aplicación reclamado en el presente juicio de garantías, lo procedente es que esa H. Juzgadora así lo reconozca y conceda en consecuencia el amparo y protección de la justicia federal solicitado. Séptimo.—Al igual, la resolución administrativa reclamada de inconstitucional, transgrede en perjuicio de la ahora quejosa los artículos 16 de la Carta Magna y 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, por no encontrarse correctamente fundada y motivada. La fundamentación y motivación son los señalamientos que la autoridad debe hacer al gobernado, cuando con la emisión y ejecución de éstos se apoyan y los hechos que son la causa para proceder en su contra, adecuándolos correctamente a las hipótesis normativas correspondientes a través de un razonamiento lógico-jurídico. De lo anterior resulta que si un acto de autoridad no se encuentra debidamente fundado y motivado, la resolución respectiva sería ilegal, al privarse al particular de conocer las disposiciones que son aplicadas en su contra y las razones que se tuvieron en consideración para ello, lo que se traduce, por lo demás, en que él no pueda dirigir convenientemente la defensa de sus intereses. Sobre el particular, en interpretación del artículo 16 constitucional, es aplicable la siguiente jurisprudencia emitida por la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 'FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.—De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas'. *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1985, Tercera Parte, páginas 636 y 637. Ahora bien, la inconstitucionalidad que se impetra del oficio de fecha 16 de noviembre de 1992, deriva de la situación de que el mismo no se encuentra correctamente fundado y motivado en los términos exigidos por los artículos 16 constitucional y 38, fracción III, del Código Fiscal, según se acredita a continuación. Lo anterior es así, por principio de cuentas, porque las autoridades demandadas no aplican de manera estricta y con todos sus efectos, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su texto vigente en los años de 1981 a 1984, en el que, sin la limitación impuesta en la resolución combatida, se

permitía la amortización de las pérdidas fiscales de los contribuyentes en ejercicios posteriores. Muy en contra, con efectos retroactivos, las autoridades fiscales aplican en contra de mi mandante el numeral 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1987, lo cual sin duda afecta la esfera jurídica de ella con el fincamiento de los créditos números H-012057 y H-012058, en franca contradicción del artículo 14 constitucional. En segundo término, la transgresión de los preceptos citados al inicio de este apartado, se actualiza al tiempo en que en el acto administrativo cuya inconstitucionalidad se controvierte, en vías de ratificar la procedencia del fincamiento de los créditos mencionados, se cita como fundamento el artículo 808 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1o. de enero de 1987. Sin embargo, resulta que dicho precepto nada tiene que ver con la materia que se contiene en el oficio liquidatorio en cuestión, por lo que el mismo no puede servir como fundamento, ya que en él se contempla una hipótesis normativa que atañe exclusivamente a las pérdidas fiscales que se tengan desde el año de 1987, en tanto que las pérdidas fiscales que fueron amortizadas por nuestra mandante corresponden a los años de 1981 a 1986. Ello es tan evidente, que el artículo 809 del propio ordenamiento tributario, es en el que se regula específicamente la situación de las pérdidas fiscales ocurridas con anterioridad a 1987. En tercer lugar, la inconstitucionalidad del oficio número 398-E-VI-34012 deviene de la circunstancia de que, muy en contra de lo exigido por los artículos 16 de la Carta Magna y 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en el cuerpo de aquél no se contiene la motivación suficiente por la que se explique al contribuyente en qué consiste la reexpresión establecida en el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, qué procedimiento hay que seguir al efecto y cuáles son las reglas aplicables al caso, lo cual indudablemente es así porque las autoridades demandadas ni siquiera señalan cuál es el contenido material de tal dispositivo legal, y por consiguiente, mucho menos justifican, mediante un razonamiento lógico-jurídico, que la situación concreta de la ahora enjuiciante encuadra específica y estrictamente en el supuesto normativo del artículo mencionado. Finalmente, la indebida motivación de la providencia controvertida resulta del hecho de que, al hacerse la liquidación de diferencias en el pago del impuesto sobre la renta para efectos del título II de la ley de la materia, (hojas 5, 6 y 7), las autoridades enjuiciadas no detallan ni explican el procedimiento de cálculo y los criterios aplicados con tal finalidad, así como tampoco justifican por qué realizan cálculos proporcionales de diez meses respecto de 1989 y de dos meses para 1988, con el propósito de fincar el crédito correspondiente en el total de \$36'929,592.00. Sin lugar a dudas, lo anterior obedece a que en el acto impugnado, en la parte referida, no se cita como fundamento el artículo 802 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ni el artículo 61 de la resolución

que establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1988, publicada en el Diario Oficial de fecha 14 de julio del propio año, que indudablemente son las que debieron aplicarse por las autoridades demandadas para efectos de realizar la liquidación respectiva. Digresionalmente, (sic) como consecuencia de todo lo anterior, la inconstitucionalidad de la resolución administrativa, también se configura, en virtud de que en la especie no ha sido destruida la presunción de certeza que, en favor del dictamen formulado por el C.P. Eduardo Argil Aguilar sobre los estados financieros de mi mandante, estatuye el artículo 52, primer párrafo, del código tributario federal, en razón de que las autoridades fiscales no han aportado la prueba en contrario que, por un lado, deje sin efecto tal presunción, y por otro, justifique el fincamiento de los créditos fiscales números H-012057 y H-012058. Por lo tanto, si no ha sido destruida la presunción de certeza de que se trata, el informe contenido en el dictamen revisado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de la ahora demandante, goza de tal presunción de validez, por lo que legalmente no ha lugar a que se determinen contribuciones pretendidamente omitidas a cargo de ella. Así las cosas, siendo evidente la inconstitucionalidad del oficio número 398-E-VI-34012 de fecha 16 de noviembre de 1992, lo conducente es que ese H. Juzgado de ese modo lo reconozca y conceda, por lo tanto, el amparo y protección de la justicia federal solicitado. Noveno.—Finalmente, el oficio 398-E-VI-34012 reclamado de inconstitucional es también violatorio de la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 de la Constitución Política del País, en relación con la fracción III del numeral 38 del Código Fiscal, en la parte que no se fundamentan y motivan correctamente los accesorios legales del crédito fiscal fincado por concepto de impuesto sobre la renta a los ingresos de las sociedades mercantiles. Ello es así, por un lado, en cuanto hace a la liquidación de recargos contenida en el oficio de fecha 16 de noviembre de 1992, porque si bien en éste se cita como fundamento legal el artículo 21 del código tributario federal, en ninguna de sus partes se señalan los preceptos que, desde enero de 1990 a la fecha, establecieron las distintas tasas de recargos a aplicarse en cada uno de los años correspondientes, más aún si se tiene en cuenta que durante cada uno de los meses de 1989, los recargos se computaban mensualmente sobre diferentes porcentajes. Del mismo modo, la incorrecta motivación del acto combatido, en la parte que se analiza, resulta de la circunstancia de que tampoco se hace la precisión a la ahora quejosa, de cuáles son las tasas de recargos a considerar en cada uno de los meses que han transcurrido hasta este momento. Por otro lado, la transgresión de los preceptos invocados al inicio de este apartado, también se configura porque no se hacen del conocimiento de mi mandante, los índices nacionales de precios al consumidor que deben considerarse

con el fin de calcular los factores de actualización aplicables al caso, y de ese modo estar en la posibilidad de efectuar la actualización de los créditos fiscales números H-012057 y H-012058, en base a los numerales 17-A y 21 del Código Fiscal, tal como se resuelve a foja 9 del oficio número 398-E-VI-34012. Al igual, a la ahora demandante tampoco se le señala el procedimiento que debe seguir para ello y desde qué momento debe calcularse dicha actualización. De la misma forma, en lo que respecta a la multa impuesta en el monto de \$46'161,990.00, su falta de motivación es absoluta, puesto que en ningún momento se indican a la empresa sancionada las razones particulares que se tuvieron en cuenta para hacerlo, dejándose además de apreciar por parte de las autoridades fiscales demandadas, las condiciones económicas de ella, la existencia o no de un ánimo manifiesto en la comisión de la infracción y si hay reincidencia o no. Sin el señalamiento de esos aspectos, no existen elementos objetivos que permitan valorar correctamente si la multa es justa y adecuada a la situación concreta de mi representada. En este orden de ideas, siendo de nueva cuenta manifiesta la inconstitucionalidad de la resolución contenida en el oficio número 398-E-VI-34012 de fecha 16 de noviembre de 1992, lo procedente es que esa H. juzgadora así lo reconozca y conceda el amparo y protección de la justicia federal solicitado."

CUARTO.—El Juez Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, a quien tocó conocer de la demanda de garantías, previo requerimiento hecho a la quejosa, la admitió por auto de fecha cinco de enero de mil novecientos noventa y tres, y la mandó registrar con el número 1/93; seguidos los trámites de ley, el treinta de marzo de mil novecientos noventa y tres, dictó sentencia con los siguientes puntos resolutivos:

"Primero.—Se sobresee en el presente juicio de garantías número 1/93, promovido por José Lanzagorta Rozada, en representación de Inmobiliaria Paje, sociedad anónima de capital variable, en contra del secretario de Hacienda y Crédito Público, en los términos del considerando primero de este fallo. Segundo.—La Justicia de la Unión Ampara y Protege a José Lanzagorta Rozada, en representación de Inmobiliaria Paje, sociedad anónima de capital variable, en contra de los actos atribuidos al Congreso de la Unión, al presidente de la República, al secretario de Gobernación, al secretario de Hacienda y Crédito Público, al director del Diario Oficial de la Federación y a la directora de Auditoría de Dictámenes de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del considerando quinto de esta resolución." La sentencia recurrida se apoya en las siguientes consideraciones:

"Primero.—El procurador fiscal de la Federación en ausencia del secretario de Hacienda y Crédito Público, al rendir su informe con justificación, manifiesta que no son ciertos los actos que se le reclaman a esta autoridad, consistentes en el refrendo del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis y del Decreto Promulgatorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis. Por lo tanto, con apoyo en la fracción IV del artículo 74 de la Ley de Amparo, procede sobreseer en el presente juicio de garantías, respecto de los actos antes señalados, reclamados a dicha autoridad. Segundo.—Los actos consistentes en la aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación y refrendo del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, por lo que hace al artículo 76, fracción III; el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, por cuanto a su artículo 809; y de las Reformas al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, por cuanto a su artículo 51, primer párrafo, que se reclaman del Congreso de la Unión, del presidente de la República, del secretario de Gobernación y del director del Diario Oficial de la Federación respectivamente, son ciertos, en virtud de que tales actos concurrieron a la formación del proceso legislativo, y se acreditan plenamente en términos de los artículos 86 y 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, conforme al artículo 2o., de la Ley de Amparo y con apoyo además en la tesis sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 337, del Informe de Labores correspondiente al año de 1974, rendido por su Presidente, bajo el rubro: 'LEYES. NO SON OBJETO DE PRUEBA'. Igualmente, resulta cierto el acto reclamado del secretario de Hacienda y Crédito Público, consistente en el refrendo del Decreto Promulgatorio del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, cuyo artículo 76, fracción III, se reclama. Tercero.—La directora de Auditoría de Dictámenes de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al rendir su informe con justificación, manifiesta que es cierto el acto que se le reclama, consistente en la emisión de la resolución con número de oficio 7398-E-VI-34012, de fecha dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y dos, en el que se

determinó a cargo de la quejosa el crédito fiscal que determina diferencias en el pago del impuesto sobre la renta a los ingresos de las sociedades mercantiles en cantidad de \$36'929,592.00 (TREINTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS VEINTINUEVE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS 00/100 M.N.), e impone multa en monto de \$46'161,990.00 (CUARENTA Y SEIS MILLONES CIENTO SESENTA Y UN MIL NOVECIENTOS NOVENTA PESOS 00/100 M.N.) Cuarto.—Previamente al estudio del fondo del asunto, procede analizar las causales de improcedencia de este juicio, ya sea que las partes hagan valer alguna de ellas o apreciadas de oficio, por ser ésta una cuestión de orden público y estudio preferente, de conformidad con el artículo 73, último párrafo de la Ley de Amparo y de la tesis jurisprudencial número 158, visible a foja 262 del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1917-1985, Octava Parte, Tomo Común al Pleno y a las Salas y que al rubro dice: "IMPROCEDENCIA". La directora de Auditoría de Dictámenes de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, invoca la causal de improcedencia prevista en la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo, argumentando que la resolución impugnada por la quejosa, no constituye un acto definitivo, por lo que la quejosa debió agotar los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación; en consecuencia, estima que el juicio de garantías debe sobreseerse. La causal de improcedencia invocada por la responsable es infundada. En efecto, en el presente juicio se impugna, entre otras cosas, la inconstitucionalidad de los artículos 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 51, primer párrafo y 76, fracción III del Código Fiscal de la Federación; por tanto, si contra los actos de aplicación procede algún medio de defensa legal, como lo manifiesta la responsable, opera en este caso, la excepción al principio de definitividad consistente en que si el agraviado reclama el ordenamiento legal en que se sustenta el acto de autoridad, no está obligado a agotar el recurso que la propia ley establece; es decir, resulta optativo para la quejosa hacer valer el medio de defensa ordinario en contra del acto de aplicación o acudir directamente al juicio de amparo e impugnar tanto la ley, como la aplicación de ésta. Sirve de apoyo a lo anterior la tesis jurisprudencial número 86, visible a foja 172 del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1917-1985, Pleno, bajo el rubro: 'LEYES, RECURSOS QUE DEBEN AGOTARSE PREVIAMENTE AL AMPARO CONTRA. CUANDO OPERA EL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD DEL JUICIO DE AMPARO.' El Congreso de la Unión propone como causal de improcedencia del juicio la prevista en la fracción IX del artículo 73 de la Ley de Amparo, estimando que la ley impugnada constituye un acto consumado de manera irreparable. Resulta inoperante dicha causal de improcedencia, pues tratándose de ordenamientos jurídicos que reúnan las características de la ley, no puede hablarse de que se trate de actos con-

sumados de manera irreparable. En efecto, los actos de expedición, promulgación, refrendo y publicación de las normas legales reclamadas no pueden considerarse consumados irreparablemente para los efectos del amparo, toda vez que, en su conjunto, son los presupuestos que otorgan vigencia a dichas disposiciones, y por tanto, hacen que los ordenamientos respectivos puedan ser aplicados a los casos concretos comprendidos en las hipótesis normativas. Por ende, como la ejecución de los dispositivos legales reclamados constituyen actos que pueden ser reparados a través del juicio de garantías, resulta inexacto que se trate de actos consumados en su conjunto tal y como lo establece la jurisprudencia número 119, visible en la página 219, Primera Parte, Tribunal Pleno, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1917-1988 con el rubro: 'LEYES, AMPARO CONTRA LA EXPEDICION, PROMULGACION Y PUBLICACION DE LAS.' Al no existir otra causal de improcedencia que hagan valer las partes o que a juicio del suscrito amerite estudio, a continuación se pasa al análisis del fondo del asunto. Quinto.—En el primer concepto de violación, la quejosa argumenta razonamientos tendientes a demostrar la inconstitucionalidad del artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete. Aduce la quejosa que tal precepto es inconstitucional porque transgrede en su perjuicio la garantía de irretroactividad de la ley, contemplada en el artículo 14 constitucional; toda vez que, el artículo 809 de la Ley de referencia introduce mayores requisitos para la amortización de las pérdidas fiscales ajustadas que hayan tenido lugar en ejercicios anteriores a esa fecha, y en el caso de la peticionaria de amparo, en el ejercicio de mil novecientos ochenta y dos a mil novecientos ochenta y tres; condiciones que no existían en el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en los años en que la quejosa tuvo las pérdidas fiscales ya mencionadas, por lo que de manera retroactiva estima que se están alterando a través de una ley posterior, las situaciones jurídicas configuradas y definidas de acuerdo a una ley anterior. Es fundado el concepto de violación esgrimido por la quejosa. En efecto, la garantía individual de la irretroactividad de las leyes consagrada en nuestra Carta Magna, consiste en que una ley no debe normar a los actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de su entrada en vigor. Es decir, toda ley a partir del momento en que entra en vigor, rige para el futuro, esto es, sólo regula a todos aquellos hechos, actos o situaciones que suceden con posterioridad al momento de su vigencia; por lo tanto, una disposición legal no debe normar acontecimientos o estados producidos con anterioridad al momento en que adquiere fuerza de regulación, ya que éstos quedan sujetos al imperio de la ley antigua. En el caso a estudio, el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, que se tilda de inconstitucional, establece:

‘ARTICULO 809.—Las pérdidas fiscales ajustadas incurridas en ejercicios terminados antes del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, y las incurridas en los meses de mil novecientos ochenta y seis tratándose de ejercicios que comprendan parte de ambos años, no se podrán disminuir conforme al título II o al capítulo VI del título IV de esta Ley, a excepción de aquellas en las que se opte por su reexpresión. Los contribuyentes podrán optar por reexpresar sus pérdidas fiscales ajustadas generadas antes del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, y en su caso podrán deducirlas en el título II o en el capítulo VI del título IV, sin perjuicio de que también se disminuyan, sin reexpresar, en el título VII. La reexpresión de pérdidas a que se refiere el párrafo anterior, se llevará a cabo calculando la deducción adicional del artículo 51-Bis, con la información correspondiente al ejercicio en que se incurrió en la pérdida, conforme a las siguientes reglas: I.—Cuando el producto de la fracción III de dicho artículo sea superior a la suma de los productos de las fracciones I y II del mismo, la diferencia se restará del monto de la pérdida fiscal ajustada y el resultado será la pérdida reexpresada. II.—Los contribuyentes que hayan efectuado la deducción adicional del artículo 51 vigente en el ejercicio en que incurrió la pérdida, considerarán la pérdida fiscal ajustada determinada en el ejercicio como reexpresada.’ Por otra parte, el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta anterior a las reformas a dicha Ley, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, establecía: ‘ARTICULO 55.—La pérdida fiscal ajustada ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes. Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal ajustada de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado. El derecho para disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.’ De las transcripciones anteriores se advierte que, por una parte el artículo 55 establecía la facultad de disminuir las pérdidas fiscales ajustadas del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes de una forma, mientras que el artículo 809 (vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete), establece esa misma facultad pero con dos modalidades, es decir, prevé la manera de disminuir las pérdidas fiscales anteriores al primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, pero con dos elementos que no contenía el artículo 55 de la Ley en comento y conforme al cual la quejosa disminuyó sus pérdidas fiscales. Luego entonces, al aplicarse las modalidades contenidas en el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a ejercicios anteriores a la entrada en vigor de este

precepto, se viola la garantía de irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna, consagrada en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, que dice: 'ARTICULO 14.—A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.' Así, al obligar el artículo 809 de la multicitada Ley a realizar la disminución de las pérdidas fiscales con dos modalidades que no contenía el artículo 55 de la propia Ley, anterior a las reformas reclamadas, se viola la garantía de irretroactividad de la ley, en virtud de que el derecho a disminuirlas en su totalidad se adquirió por la quejosa con anterioridad a que entrara en vigor el artículo que se reclama de inconstitucional, con apego a lo establecido por lo dispuesto anteriormente en el 55 de la propia Ley, motivo por el cual, de aplicarse las nuevas disposiciones traería como consecuencia que esas pérdidas no se pudieran disminuir del total de las utilidades, como lo podía hacer antes de la entrada en vigor del artículo 809, y se dejaría sin efectos un derecho adquirido con apego al artículo 55, vigente en el momento de efectuar las pérdidas fiscales de referencia. En tales condiciones, es dable concluir que el numeral de mérito se estima violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley, establecida en el artículo 14 constitucional. Así lo ha sostenido nuestro más alto tribunal en la tesis de jurisprudencia número 46, consultable en la página 75, Tomo V, Primera Parte, Pleno, del *Semanario Judicial de la Federación*, con el rubro: RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTICULO 809 DE LA LEY DE LA MATERIA (ADICIONADO POR DECRETO DE 27 DE DICIEMBRE DE 1986), VIOLA LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD QUE CONSAGRA EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. En su tercer concepto de violación la parte quejosa manifiesta que el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, es conculcatorio de las garantías de audiencia y debido proceso legal que consagran los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, en virtud de que, durante el procedimiento de revisión a que se refiere el artículo 48 del citado código, es decir, a las revisiones conocidas como de escritorio, correspondientes al ejercicio efectuado por la quejosa, comprendido del primero de noviembre de mil novecientos ochenta y ocho al treinta y uno de octubre de mil novecientos ochenta y nueve, nunca se le dio oportunidad de manifestar lo que a su interés conviniera, es decir, no tuvo participación en el procedimiento de revisión, ni la oportunidad de hacer valer sus defensas de manera previa a la emisión y notificación de los créditos fiscales contenidos en el oficio 398-E-VI-34012. Agrega que al reformar el artículo 51 del código tributario y suprimirse de su texto la parte en que se obligaba a las autoridades a comunicar a los contribuyentes o responsables solidarios, circunstanciadamente los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de los deberes fiscales, se dio paso a un precepto violatorio de la garantía de audiencia. El concepto de violación a estudio, es fundado.

Al efecto, el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su redacción vigente hasta el año de mil novecientos ochenta y seis, establecía: 'ARTICULO 51.—Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los darán a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario, sin que el oficio respectivo constituya resolución fiscal. Se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no se inconforme o respecto de los cuales no ofrezca pruebas para desvirtuarlos en los términos del artículo 54, contando el plazo para presentar la inconformidad a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio. Cuando las autoridades fiscales estén practicando visitas en el domicilio fiscal al contribuyente o responsable solidario, la inconformidad se hará valer junto con la que, en su caso, se presente contra el acta final.' El precepto señalado, en su texto vigente desde el primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, dispone: ARTICULO 51.—Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución. Los datos, documentos e informes que los terceros proporcionen, deberán darse a conocer al contribuyente mediante notificación que se efectuará en los términos del artículo 134 de este Código. Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario al que le estén practicando una visita domiciliaria, darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación, en el acta final de la citada visita domiciliaria. En este caso se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no ofrezca pruebas para desvirtuarlos en los términos del artículo 54.' Ahora bien, el artículo transcrito se encuentra contenido en el título III, denominado "De las facultades de las autoridades fiscales", del Código Fiscal de la Federación, y, por otra parte, el artículo 48 de ese ordenamiento que se cita, se refiere al ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, fuera de una visita domiciliaria, lo que comúnmente se conoce como revisión de escritorio. Una vez delimitados los aspectos que se refieren a las redacciones, anterior y vigente, del artículo en estudio y a su ubicación en el ordenamiento jurídico, corresponde ahora pronunciarse sobre su constitucionalidad. La razón asiste a la quejosa, al sostener que el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, es violatorio de la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional. En efecto,

el artículo impugnado, en su redacción actual y concretamente en su primer párrafo, resulta violatorio de la garantía de audiencia, porque priva al particular afectado de la oportunidad de desvirtuar, antes de la emisión de una resolución definitiva, los hechos u omisiones que la autoridad exactora estime como incumplimiento de las obligaciones fiscales. Una simple comparación entre los textos anterior y vigente de ese artículo permite comprobar la hipótesis anotada. Conforme al primero, es decir, al que rigió hasta el año de mil novecientos ochenta y seis, cuando las autoridades en la práctica de una revisión al cumplimiento de las obligaciones, fuera de una visita domiciliaria, conocían de hechos u omisiones que pudiesen entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, estaban obligadas a darlos a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario; y ese comunicado no tenía el carácter de resolución fiscal. Si el contribuyente o el responsable no se inconformaba u ofrecía pruebas para desvirtuar esos hechos u omisiones, éstos se tenían por aceptados. Lo que importa destacar, es que con arreglo a ese precepto, el particular gozaba de la oportunidad de desvirtuar ante la propia autoridad, aquellos supuestos de incumplimiento o inobservancia de las disposiciones fiscales, antes de que la resolución se convirtiera en definitiva y, por ende, en ejecutable. Por el contrario, de acuerdo con el texto vigente, en el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 del Código Fiscal, si las autoridades conocen de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las normas tributarias están en posibilidad, sin otro trámite, de determinar las contribuciones omitidas mediante resolución, es decir, basta con que en el ejercicio de esas facultades la autoridad estime que hay hechos u omisiones que entrañan la inobservancia de normas fiscales, para que pueda emitir resolución definitiva determinando contribuciones omitidas. En estas condiciones, si en el texto del precepto impugnado, concretamente en su primer párrafo, no se contempla la posibilidad previa de que el contribuyente desvirtúe los hechos u omisiones en que se apoyó la autoridad, para emitir una resolución y determinar contribuciones omitidas, es inconcuso que se infringe la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional, párrafo segundo; en consecuencia, el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación vigente, resulta inconstitucional. En su cuarto concepto de violación, la quejosa sostiene que el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, es violatorio del artículo 22 constitucional, entre otros, ya que en la fracción III de dicho precepto, se establece la imposición de multas fijas, sin tomar en cuenta la capacidad económica del contribuyente que ha omitido el pago de contribuciones, la intencionalidad y demás elementos que permitan valorar el grado para la imposición de una sanción. Resulta igualmente fundado el concepto de violación aducido, sólo en lo

referente a que el artículo 76, fracción III del código tributario, contraviene lo dispuesto por el artículo 22 de la Carta Magna. Así, el artículo 22 constitucional, en su primer párrafo, prohíbe expresamente la multa excesiva y dice: 'ARTICULO 22.—Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.' De la lectura del precepto constitucional antes transcrito se advierte la intención del legislador de evitar que sea impuesta al gobernado la multa excesiva; sin embargo, no se dan los elementos, ni los indicios que puedan tomarse en cuenta para considerar cuándo una multa puede ser excesiva o no. Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido el siguiente criterio en la tesis consultable a páginas 2187 del Tomo LXXXV, Quinta Epoca del *Semanario Judicial de la Federación*: 'MULTAS EXCESIVAS, QUE DEBE ENTENDERSE POR TALES.—La Suprema Corte ha sentado la tesis de que: No existiendo una base legal que permita calificar cuándo debe estimarse como excesiva una multa, el juzgador necesita tener en cuenta, fundamentalmente, los dos elementos que siguen: Que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor y que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga: de acuerdo con la tesis transcrita, multa excesiva es aquella que no corresponde a las condiciones económicas del penado o que es notoriamente desproporcionada con el valor del negocio en que se cometió la infracción.' De tal criterio se puede concluir que para que una multa no resulte excesiva, resulta necesaria la facultad de la autoridad sancionadora de poder correlacionar los siguientes elementos: Que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria se encuentre en proporción con el valor del negocio en el cual se cometió la infracción y por último, aunque no se señala en la tesis transcrita, también resulta necesario tomar en cuenta la intención o no del infractor de realizar una conducta prohibida. Por su parte, el artículo 76, en su fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, establecía: 'ARTICULO 76.—Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas ... III.—El 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos ...' Del análisis del precepto legal transcrito se desprende, que en su fracción III, es violatorio del artículo 22 constitucional, en cuanto se prohíbe la multa excesiva, porque no se da oportunidad a la autoridad admi-

nistrativa de individualizar la multa, tomando en cuenta, principalmente, las condiciones económicas del infractor. A mayor abundamiento, como lo sostiene la quejosa, es inconstitucional el artículo 76, en su fracción III, pues al establecer un sistema de multas fijas, ello se traduce en que desde el punto de vista legal, no es posible apreciar si la multa impuesta resulta o no excesiva, habida cuenta de que la autoridad sancionadora no se encuentra obligada a individualizar el monto de la respectiva sanción económica; por lo tanto, no existen parámetros de comparación para determinar si la multa carece de proporcionalidad o si va más allá de lo razonable. Lo anterior obedece a que los términos en que está creada la disposición legal a estudio, impide que la autoridad administrativa realice un análisis particular del caso concreto de que se trate, con el propósito de determinar en forma individualizada el monto de la sanción económica, después de tomar en cuenta los hechos ocurridos en torno a la comisión de la infracción que se va a sancionar, mediante la imposición de la multa, esto es, dicha autoridad se encuentra impedida para tomar en cuenta las condiciones económicas del infractor, ni la intención o no de omitir el pago de contribuciones, todo ello en atención a que la disposición normativa cuestionada le obliga a imponer un porcentaje fijo de la contribución omitida, haciendo caso omiso a las circunstancias especiales de cada caso en concreto, mismas que en determinado momento pudieran dar lugar a considerar que la conducta de infracción no es de índole grave, ya que, entre otras cosas, puede simplemente constituir el resultado de una incorrecta interpretación de las múltiples disposiciones legales de carácter fiscal, en cuyo caso evidentemente debe entenderse que no existe la intención de omitir el pago de las contribuciones a cargo del gobernado. Respecto del segundo concepto de violación propuesto, resulta innecesario su estudio dado que en él se combate de inconstitucional el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, por considerar que no cumple con el requisito de proporcionalidad establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República; sin embargo, tal precepto legal fue declarado inconstitucional al analizar el primer concepto de violación, por ser violatorio de la garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Federal; en tal virtud resulta irrelevante el análisis del concepto de violación en comento. Por último, en sus conceptos de violación quinto, sexto, séptimo y noveno, argumenta la quejosa que el oficio 398-E-VI-34012, mediante el cual se determinan diferencias en el pago del impuesto sobre la renta a los ingresos de las sociedades mercantiles e impone multa más accesorios legales correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del primero de noviembre de mil novecientos ochenta y ocho al treinta y uno de octubre de mil novecientos ochenta y nueve, es violatorio de las garantías

consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales; al respecto debe decirse que resulta innecesario el estudio de dichos conceptos de violación, en virtud de que se enderezan a combatir el primer acto de aplicación de los preceptos antes analizados y considerados como inconstitucionales; amparo que se hace extensivo también en contra de dicho oficio. Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis jurisprudencial número 106, visible a foja 167, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1917 a 1985, Octava Parte, Tomo Común al Pleno y a las Salas, bajo el rubro: 'CONCEPTOS DE VIOLACION. CUANDO SU ESTUDIO ES INNECESARIO.' "

QUINTO.—Inconforme con la anterior sentencia, el procurador fiscal de la Federación, en representación del presidente de la República y por el secretario de Hacienda y Crédito Público, en su ausencia, interpuso recurso de revisión en su contra, mismo que fue admitido por el presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por acuerdo de primero de junio de mil novecientos noventa y tres, únicamente por lo que respecta al presidente de la República, desechando por improcedente el hecho valer por el secretario de Hacienda y Crédito Público.

El agente del Ministerio Público Federal de la adscripción formuló pedimento en el sentido de que se confirme la sentencia recurrida.

Por acuerdo de seis de julio de mil novecientos noventa y tres, el Presidente de este alto tribunal, ordenó turnar los autos al Ministro Ignacio Magaña Cárdenas para que formulara el proyecto de resolución correspondiente.

En proveído de dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y cinco, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ordenó turnar los autos para su estudio al Ministro Ponente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

La autoridad recurrente, mediante escritos presentados en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de este alto tribunal, con fechas veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y tres, treinta y uno de mayo y cuatro de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, y seis de junio de mil novecientos noventa y cinco, solicitó se dicte el fallo definitivo en este asunto.

CONSIDERANDO:

PRIMERO.—Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 107, fracción VIII, inciso a)

de la Constitución General de la República, 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación de veintiséis de mayo de mil novecientos noventa y cinco, y que entró en vigor al día siguiente, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia pronunciada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo en el que se reclamó la inconstitucionalidad de los artículos 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, 51, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, y 76, fracción III, del código tributario federal, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, y subsiste en el recurso el problema de constitucionalidad planteado, y aun cuando el Tribunal Pleno ya estableció jurisprudencia respecto de la inconstitucionalidad de los artículos 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, aún no se ha pronunciado en cuanto al tema relativo al artículo 51, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete.

SEGUNDO.—La autoridad recurrente expresó como agravios los que acto continuo se transcriben:

"Unico.—Violación a lo dispuesto por los artículos 76, 77, 78 de la Ley de Amparo por inexacta interpretación y análisis de lo dispuesto por el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en efecto, el Juez del conocimiento viola las disposiciones antes señaladas al realizar un indebido estudio de la constitucionalidad del precepto antes mencionado. Se causa el agravio que se hace valer, en razón de que el C. Juez del conocimiento concede el amparo y protección de la justicia federal en la sentencia que se recurre al considerar que el primer párrafo del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación resulta violatorio de la garantía de audiencia, porque priva al particular afectado de la oportunidad de desvirtuar antes de la emisión de la resolución de la autoridad exactora en la que se determine el incumplimiento de las obligaciones fiscales, violando con ello en consecuencia, la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional. En efecto, de la lectura del precepto tachado de inconstitucional podemos afirmar con meridiana claridad que en la especie para entender el alcance del artículo 51, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, es pertinente estudiarlo de manera armónica con las demás disposiciones de dicho ordenamiento y así llegar a la conclusión de que la determinación de un crédito fiscal a cargo del contribuyente en sí misma no implica un acto de privación.

Ahora bien, el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación impone la obligación a las personas físicas y morales de contribuir para los gastos públicos, acorde a las normas contenidas en las leyes fiscales respectivas. Independientemente de que surge la obligación principal del contribuyente consistente en pagar un tributo, de igual manera surgen obligaciones de tipo secundario, que son medidas de control a efecto de que se logre adecuadamente el cumplimiento de las obligaciones principales. Estas obligaciones secundarias consistentes en inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, presentar avisos de cambio de domicilio, aumento de capital social, etc. Ahora bien, en el supuesto de la autocalificación, el contribuyente se determina el monto del impuesto que generó, ello acorde a las actividades que realizó y a los ingresos percibidos por ellas, y dicho impuesto se estima correctamente calculado, hasta en tanto se pruebe lo contrario, es decir, que se presume que el particular sí cumplió en forma exacta con su obligación principal. En ese orden de ideas, cabe agregar que la autoridad a fin de constatar si efectivamente los contribuyentes han acatado en forma fiel el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tiene la facultad de fiscalización, dentro de la cual está la contenida en el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, la que consiste en solicitar al contribuyente, informes, datos o documentos para que directamente sean presentados en las oficinas de las autoridades fiscales, facultad conocida como revisión de escritorio. En consecuencia, si la autoridad fiscal al ejercer esta facultad de comprobación, conoce de hechos u omisiones que entrañan incumplimiento de las disposiciones fiscales, procederá a determinar las contribuciones omitidas mediante resolución que hará del conocimiento del particular revisado. En este linaje de razones, es pertinente manifestar que el *A quo* determina en forma incongruente que el acto de la autoridad en el cual se determinan las contribuciones omitidas, en sí mismo se puede considerar como un acto privativo, ya que en éste simplemente la autoridad le está indicando al particular las razones o motivos que a su juicio son determinantes para fincar esa omisión del impuesto, versión distinta a la manifestada en sus declaraciones por el contribuyente y que tienen por objeto el demostrar el incumplimiento de una obligación fiscal, pero de ninguna manera este acto implica la pérdida o menoscabo en el patrimonio del contribuyente y mucho menos le impide el ejercicio de algún derecho. Por otro lado, cabe hacer notar que en el caso, no puede el C. Juez del conocimiento afirmar que no se dio la garantía de audiencia al contribuyente, ya que al haberle solicitado la documentación que acreditara el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de la autoridad administrativa, éste tiene la posibilidad de hacer valer sus excepciones y alegar lo que a su derecho conviniera: garantía de audiencia que debe entenderse en la oportunidad de defenderse durante el inicio de todo procedimiento, la cual se concreta

en dos etapas esenciales a saber: A).—Dar a conocer al interesado, esto es al afectado, el hecho que se le imputa, acto que en el presente caso ya fue cumplido, y, B).—Dar la oportunidad de hacer valer excepciones y defensas, cuestión que se ha cumplido, ya que el Código Fiscal de la Federación establece los medios de defensa por los cuales el contribuyente puede acudir ante las autoridades competentes a solicitar o poner a su consideración el acto que estima lesivo a sus intereses. Lo anterior presume la necesidad de que los datos y los hechos en que la autoridad se base al iniciar un procedimiento, se hagan del conocimiento del contribuyente, lo cual se traduciría siempre en un acto de notificación que tenga como finalidad que aquél se entere de cuáles son esos hechos y de esa manera estar en aptitud de defenderse. Es aplicable al respecto la tesis de jurisprudencia No. 1, visible en la página 5, compilación 1985, Tomo correspondiente a la Segunda Sala del Informe rendido por el C. Presidente de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dice: 'AUDIENCIA, RESPETO A LA GARANTIA DE. DEBE DARSE A CONOCER AL PARTICULAR LOS HECHOS Y MOTIVOS QUE ORIGINAN EL PROCEDIMIENTO QUE SE INICIA EN SU CONTRA.—La garantía de audiencia, consiste fundamentalmente en la oportunidad que se concede al particular de intervenir para poder defenderse y esa intervención se puede concretar en dos aspectos esenciales a saber: La posibilidad de rendir pruebas que acrediten los hechos en que se finque la defensa y la de producir alegatos para apoyar esa misma defensa, con la argumentación jurídica que se estime pertinente. Esto presupone obviamente la necesidad de que los hechos y datos en que la autoridad se base para iniciar un procedimiento que puede culminar con privación de derechos, siendo del conocimiento del particular; lo que se traduce siempre en un acto de notificación que tiene por finalidad que aquél se entere de cuáles son esos hechos y así estar en aptitud de defenderse. De lo contrario la audiencia resultaría prácticamente inútil, puesto que el presunto afectado no estaría en condiciones de saber qué pruebas aportar o qué alegatos formular a fin de contradecir los argumentos de la autoridad, si no conoce las causas y los hechos en que ésta se apoya para iniciar un procedimiento que pudiera afectarlo en su esfera jurídica.' Ahora bien, carece en lo absoluto de fundamento la sentencia que se recurre porque precisamente la disposición cuestionada, plenamente cumple con conceder al particular la garantía de audiencia, al señalar que las autoridades en el ejercicio de sus facultades descubran conductas que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales determinen las contribuciones omitidas mediante resoluciones; ahora bien, las resoluciones que determinen contribuciones omitidas pueden ser recurridas, bien sea a través del recurso de revocación en términos del artículo 117, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, o también puede impugnarse directamente ante el Tribunal

Fiscal de la Federación, según lo prevé el artículo 23 de la ley orgánica de dicho cuerpo colegiado, razón por la que estas resoluciones deben notificarse personalmente, según ordena el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación. El artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, ordena que los actos administrativos que determinen un crédito fiscal, no se ejecuten hasta que venza el plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación. Pero asimismo, ordena que las autoridades administrativas, no ejecutarán estos actos, cuando se interponga algún medio de defensa; se garantice el interés fiscal y se acompañe copia de la interposición del medio de defensa. El capítulo tercero, del Código Fiscal de la Federación, regula el procedimiento administrativo de ejecución y en su artículo 145 prevé que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Mismo que se inicia con el embargo de bienes. Hasta este momento, se genera un acto de privación en contra del gobernado. En conclusión: la resolución que determina un crédito fiscal, no es un acto privativo de los contemplados por el artículo 14 constitucional. Unicamente tiene por objeto darle a conocer al contribuyente la opinión de la autoridad respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La ley le concede al particular, 45 días hábiles para que interponga los medios de defensa que el Código Fiscal de la Federación prevé. Una vez que concluye el término legal para la interposición del medio de defensa, y si el particular optó por no recurrir la resolución, la autoridad iniciará el embargo de bienes para hacer efectivos los créditos fiscales. En caso de que el particular haya interpuesto su medio de defensa y garantizado el crédito, será hasta en tanto se resuelva el recurso administrativo o juicio de nulidad, si la sentencia es desfavorable al particular cuando la autoridad inicie el procedimiento económico coactivo, mediante el embargo de bienes para hacer efectivo el crédito fiscal, procedimiento que entraña un acto de privación, puesto que será en ese momento en que el particular sufra un menoscabo en su patrimonio. La resolución determinante de un impuesto omitido, no es un acto privativo y su objeto es darle a conocer al particular, la opinión de la autoridad sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no implica pérdida o menoscabo en la esfera jurídica del gobernado, pues para cumplir con la garantía de audiencia, la ley concede un término de 45 días, para que el particular alegue lo que a su interés convenga, razones éstas que demuestran lo infundado de la sentencia que debe revocarse y negarse la protección y amparo de la justicia federal."

TERCERO.—No es materia de la presente revisión y, por tanto, debe quedar firme, el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en el considerando

primero de la sentencia recurrida, regido por el resolutivo primero de la misma, respecto de los actos atribuidos al secretario de Hacienda y Crédito Público, consistentes en el refrendo del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, así como del diverso Decreto de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre del año antes mencionado, ya que la parte a quien pudiera perjudicar dicho sobreseimiento no formuló agravios en su contra.

CUARTO.—Debe quedar firme la concesión del amparo contenida en el considerando quinto de la sentencia recurrida, respecto de los artículos 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, así como del artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, en atención a que la autoridad recurrente no formuló agravios en contra de la misma. Por tanto, debe quedar intocada esa decisión del juzgador.

QUINTO.—Son fundados los agravios hechos valer.

En efecto, como lo aduce la autoridad recurrente, el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, no es violatorio de la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Constitución General de la República, por las razones que enseguida se exponen:

Conviene destacar, en primer término, que el citado artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto que estuvo en vigor hasta el año de mil novecientos ochenta y seis, establecía lo siguiente:

"ARTICULO 51.—Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los darán a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario, sin que el oficio respectivo constituya resolución fiscal. Se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no se inconforme o respecto de los cuales no ofrezca pruebas para desvirtuarlos en los términos del artículo 54, contando el plazo para presentar la inconformidad a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio. Cuando las autoridades fiscales estén prac-

ticando visitas en el domicilio fiscal al contribuyente o responsable solidario, la inconformidad se hará valer junto con la que, en su caso, se presente contra el acta final."

El mencionado precepto del código tributario federal, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, dispone:

"ARTICULO 51.—Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución. Los datos, documentos e informes que los terceros proporcionen, deberán darse a conocer al contribuyente mediante notificación que se efectuará en los términos del artículo 134 de este Código. Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario al que le estén practicando una visita domiciliaria, darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación, en el acta final de la citada visita domiciliaria. En este caso se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no ofrezca pruebas para desvirtuarlos en los términos del artículo 54."

El dispositivo legal transcrito se encuentra contenido en el título III, del Código Fiscal de la Federación, denominado "De las facultades de las autoridades fiscales." Por otra parte, el artículo 48 del mismo ordenamiento legal, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, al que alude el numeral antes transcrito, establece:

"ARTICULO 48.—Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente: I.—La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. II.—En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos. III.—Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante."

Pues bien, el precepto impugnado no viola la garantía de audiencia ya que, salvo el caso de que la ley secundaria disponga otra cosa, en materia fiscal la garantía de audiencia es posterior a la aplicación de los impuestos.

Así lo ha establecido el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia número 79, consultable en las páginas noventa y tres y siguiente, Tomo I, Materia Constitucional, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1995, y que a la letra dice:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.—Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos."

Por otra parte, el procedimiento de investigación de gabinete, a través del cual se ejercen solamente facultades de comprobación, no es un acto privativo, sino de molestia, pues sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante.

De lo anterior resulta que los hechos y omisiones que se establezcan durante la revisión de escritorio —únicos que eran materia de la inconformidad contra el oficio de observaciones— podrán motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligan al particular por sí solos, puesto que no constituyen resolución fiscal.

Es pertinente establecer la distinción entre los actos provenientes de autoridad que puedan implicar molestia, y aquellos que signifiquen, privación de alguno o varios derechos subjetivos del gobernado.

Al efecto, basta reproducir la tesis de jurisprudencia número 46 sustentada por este Pleno, que aparece publicada en las páginas 5 y 6 del *Semanario*

Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de julio de mil novecientos noventa y seis, Novena Epoca, Tomo IV, y que a la letra dice:

"ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA, ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.—El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional."

En consecuencia, es inexacto que el mencionado artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del primero de enero

de mil novecientos ochenta y siete, contraría el contenido del artículo 14 constitucional, pues el hecho de que se haya suprimido la instancia de inconformidad en contra del oficio de observaciones formulado por las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación que se contempla en el diverso artículo 48 del aludido código tributario federal, no implica que se prive al particular afectado de la oportunidad de defensa, puesto que, como ya se dijo, dicho oficio de observaciones no constituye un acto privativo, sino de molestia, que sólo requiere el cumplimiento de las formalidades previstas por el artículo 16 de la Constitución Federal.

Cabe agregar que el multicitado artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, dispone lo siguiente:

"ARTICULO 51.—Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución.

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48."

Es cierto que la instancia de inconformidad que establecía el artículo 51 del Código Fiscal en su texto anterior al año de 1987 con la finalidad de desvirtuar hechos que pudieran dar lugar a responsabilidades fiscales a cargo del causante, la cual se reinstaura en el precepto actualmente en vigor, le confiere mayor seguridad jurídica al procedimiento de investigación llevado a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; sin embargo, se trata de un trámite legal, no de rango constitucional, que resulta conveniente, pero no indispensable, pues como ya se dijo, el procedimiento de investigación de gabinete, comúnmente denominado revisión de escritorio se rige solamente por la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 constitucional.

Por tanto, procede revocar la sentencia recurrida en lo que es materia de la revisión y negar la protección constitucional a la quejosa respecto del artículo

51, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, así como de los actos de aplicación de dicho dispositivo legal.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

PRIMERO.—Quedan firmes por no haber sido impugnados, el sobreseimiento que decretó el Juez de Distrito en relación con los actos que se reclamaron del secretario de Hacienda y Crédito Público, así como la concesión del amparo en contra de los artículos 809 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete y artículo 76, fracción III del Código Fiscal de la Federación y los actos de aplicación reclamados.

SEGUNDO.—En la materia de la revisión, se revoca la sentencia recurrida.

TERCERO.—La Justicia de la Unión no ampara ni protege a Inmobiliaria Paje, sociedad anónima de capital variable, contra los actos que reclama del Congreso de la Unión, presidente de la República, secretario de Gobernación, secretario de Hacienda y Crédito Público, director del Diario Oficial de la Federación y directora de Auditoría de Dictámenes de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, consistentes en la expedición, aprobación, promulgación y orden de publicación del decreto de reformas al Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, concretamente, en cuanto al artículo 51, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, así como de los actos de aplicación de dicho dispositivo legal.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al juzgado de su origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

Así lo resolvió la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Azuela Güitrón, Castro y Castro, Díaz Romero, Góngora Pimentel, Gudiño Pelayo, Ortiz Mayagoitia, Román Palacios, Sánchez Cordero, y Presidente Aguinaco Alemán, con los siguientes puntos resolutivos: declarar firmes por no haber sido impugnados, el sobreseimiento que decretó el Juez de Distrito en relación con los actos que se reclamaron del secretario de Hacienda y Crédito Público, así como la concesión del amparo en contra de los artículos 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, y 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, y los actos de aplicación reclamados; en la materia de la

revisión, revocar la sentencia recurrida; y negar el amparo a la quejosa en contra de los actos que reclama del Congreso de la Unión, presidente de la República, secretario de Gobernación, secretario de Hacienda y Crédito Público, director del Diario Oficial de la Federación y directora de Auditoría de Dictámenes de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, consistentes en la expedición, aprobación, promulgación y orden de publicación del decreto que reforma el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis, concretamente en cuanto al artículo 51, primer párrafo, así como de los actos de aplicación de dicho dispositivo legal.

Tesis

FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

—El hecho de que en el indicado precepto legal se haya suprimido la instancia de inconformidad en contra del oficio de observaciones formulado por las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación que establece el diverso artículo 48 del código tributario federal, no implica que se prive al particular afectado de la oportunidad de defensa, ya que dicho oficio de observaciones no constituye un acto privativo, sino de molestia, que sólo requiere el cumplimiento de las formalidades previstas por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en tanto que el procedimiento de investigación de gabinete, comúnmente denominado "revisión de escritorio", sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de los actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante, mismos que podrán motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligan al particular por sí solos, puesto que no constituyen resolución fiscal. Cabe agregar que el citado artículo 51, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, implanta nuevamente la instancia de inconformidad, lo que confiere mayor seguridad jurídica al procedimiento de investigación.

Amparo en revisión 817/93.—Inmobiliaria Paje, S.A. de C.V.—2 de septiembre de 1996.—Unanimidad de diez votos.—Ausente: Juan N. Silva Meza.—Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.—Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chavez.

Amparo en revisión 449/94.—Lanzagorta Internacional, S. A. de C.V.—2 de septiembre de 1996.—Unanimidad de diez votos.—Ausente: Juan N. Silva

Meza.—Ponente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.—Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número III/97, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial.—México, Distrito Federal, a trece de enero de mil novecientos noventa y siete.

Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena. Epoca, Tomo V-Enero 1997, Tesis P. III/97, pág. 74.

Esta obra se terminó de editar
el 1o. de octubre de 1997.
La primera reimpresión estuvo a cargo de
Gama Sucesores, S.A. de C.V.,
constando el tiraje de 2000 ejemplares.

