

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
891/2011.
QUEJOSA: *******

**PONENTE: MINISTRO JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS.
SECRETARIA: MAURA ANGÉLICA SANABRIA MARTÍNEZ.**

**Vo.Bo.
MINISTRO:**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al veinticinco de mayo de dos mil once.

Cotejó:

**VISTOS; Y,
RESULTANDO:**

PRIMERO. Mediante escrito presentado el veintidós de noviembre de dos mil diez, ante la Oficialía de Partes Común a las Salas Regionales de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, *****, por conducto de su representante legal *****, solicitó el amparo y protección de la Justicia de la Unión en contra de la resolución de *****, dictada en los autos del juicio de nulidad número *****, por la Segunda Sala Regional de Oriente de dicho Tribunal.

SEGUNDO. La parte quejosa expresó los antecedentes del acto reclamado, señaló como autoridades tercero perjudicadas al Administrador Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur, al

Administrador General de Auditoría Fiscal Federal y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria; como garantías violadas las consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Por acuerdo de diez de diciembre de dos mil diez, el Magistrado Presidente del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al que por razón de turno correspondió conocer de la demanda de garantías, la admitió, registrándola con el número D.F. *****; y, seguidos los trámites de ley, en sesión de dieciséis de marzo de dos mil once dictó sentencia, en la que determinó negar el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa.

Las consideraciones en que se sustentó la sentencia reclamada son en lo conducente, las siguientes:

...por razón de método, el estudio de los conceptos de violación se realizará en un orden distinto a aquel en el que fueron formulados, atendiendo al principio de mayor beneficio en el examen de los planteamientos de la quejosa, analizando primeramente el argumento planteado en el inciso F), del primer concepto de violación, en el que hace valer la inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, que de resultar fundado, sobre lo cual no se prejuzga, llevaría a la insubsistencia en su integridad de todo lo actuado,

incluidas las resoluciones impugnadas, después los planteamientos relacionados con la dilación para concluir la visita domiciliaria, que de resultar fundados llevarían a una nulidad de menor alcance que la antes referida, luego los conceptos de violación en los que se plantea la inconstitucionalidad de los artículos 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 165 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, posteriormente, los conceptos de violación en los que se aducen cuestiones de legalidad.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 3/2005 sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en las páginas 5 y 6, Tomo XXI, Febrero de 2005, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido es el siguiente:

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL ESTUDIO DE LOS QUE DETERMINEN SU CONCESIÓN DEBE ATENDER AL PRINCIPIO DE MAYOR BENEFICIO, PUDIÉNDOSE OMITIR EL DE AQUELLOS QUE AUNQUE RESULTEN FUNDADOS, NO MEJOREN LO YA ALCANZADO POR EL QUEJOSO, INCLUSIVE LOS QUE SE REFIEREN A CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES.- De acuerdo con la técnica para resolver los juicios de amparo directo del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, con independencia de la

materia de que se trate, el estudio de los conceptos de violación que determinen su concesión debe atender al principio de mayor beneficio, pudiéndose omitir el de aquellos que, aunque resulten fundados, no mejoren lo ya alcanzado por el quejoso, inclusive los que se refieren a constitucionalidad de leyes. Por tanto, deberá quedar al prudente arbitrio del órgano de control constitucional determinar la preeminencia en el estudio de los conceptos de violación, atendiendo a la consecuencia que para el quejoso tuviera el que se declararan fundados. Con lo anterior se pretende privilegiar el derecho contenido en el artículo 17, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en garantizar a los ciudadanos el acceso real, completo y efectivo a la administración de justicia, esto es, que en los diversos asuntos sometidos al conocimiento de los Tribunales de amparo se diluciden de manera preferente aquellas cuestiones que originen un mayor beneficio jurídico para el gobernado, afectado con un acto de autoridad que al final deberá ser declarado inconstitucional.

En el inciso F), del primer concepto de violación (fojas 16 vuelta a 17 vuelta), la quejosa plantea la inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil siete, pues aduce que dicho precepto contraviene la

garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional.

Lo anterior, porque a decir de la impetrante, la disposición legal tildada de inconstitucional no prevé la obligación de notificar, con copia para el contribuyente, los oficios mediante los cuales se requieren informes y documentos al contador público que dictaminó sus estados financieros, lo que permite que las autoridades fiscales actúen de manera arbitraria, pues ante esa omisión, el contribuyente se ve forzosamente limitado para hacer valer sus derechos en relación con la información y documentos que solicita la autoridad para revisar su situación fiscal, lo cual crea incertidumbre jurídica.

No asiste razón a la quejosa.

En efecto, el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil siete, el cual es tildado de inconstitucional por la quejosa, establece lo siguiente:

Artículo 52-A.- Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el reglamento de este código, estarán a lo siguiente:-- I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:-- a) Cualquier información que conforme a este código y a su reglamento debiera estar incluida en los estados financieros

dictaminados para efectos fiscales.-- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.-- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.-- La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.-- Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.-- II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este código, o dicha

información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.-- III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.-- La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.-- El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este código. -- Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 42 de este código.-- Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales, tampoco se seguirá

el mencionado orden en el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este código.

En primer término, es preciso destacar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 144/2006, sostuvo que la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo.

Por otra parte, la propia Segunda Sala del Máximo Tribunal del País, al emitir ejecutoria dentro del juicio de amparo en revisión número 112/2009, consultable en la Red Jurídica Nacional, determinó que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de junio de dos mil seis, no transgrede la garantía de

seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 constitucional.

Al respecto, dicha Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, esencialmente, que a fin de que la autoridad fiscal esté en aptitud de ejercer la facultad de comprobación a que se refiere la fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, debe requerir al contador público que haya formulado el dictamen, para que proporcione cualquier información que conforme al Código Fiscal de la Federación y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales; para que exhiba los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada y para que proporcione la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente; sin embargo, ello no implica violación a la garantía de seguridad jurídica, ya que si bien con motivo de la reforma de dos mil seis que sufrió el artículo 52-A del Código Tributario Federal, se suprimió la obligación de notificar al contribuyente sobre tal proceder; sin embargo, dicha circunstancia no torna inconstitucional el precepto de que se trata, porque la citada obligación a cargo de la autoridad hacendaria quedó contenida en el artículo 48 del propio código tributario, reformado en la misma fecha, que en lo conducente, establece:

ARTÍCULO 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 al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del presente ordenamiento, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren....

Lo anterior, según lo determinado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pone de manifiesto que, en la especie, no se quebranta la garantía de seguridad jurídica porque existe obligación expresa de la autoridad de notificar al contribuyente la solicitud de información vinculada con su situación fiscal.

Además, en el indicado artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, se establece un procedimiento que impide la actuación caprichosa de la autoridad al momento de solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos, documentos o contabilidad para el ejercicio de sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria, consistente en que debe notificar al contribuyente la solicitud de documentos respectiva, indicar el lugar y el plazo

en el cual deberá proporcionarse el informe o documentos respectivos, con los cuales deberá emitir un oficio de conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados, o bien, un oficio de observaciones en caso de advertir irregularidades, otorgando al contribuyente veinte días para corregir o aclarar su situación fiscal, con la oportunidad de ampliar este plazo en las hipótesis establecidas en el numeral en comento y, finalmente, emitir la resolución administrativa que corresponda.

Este procedimiento, como se ha señalado, impide actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad, al constituir para ella una limitación establecida en ley que permite al gobernado hacer valer sus derechos en relación con la información o documentos que le han sido solicitados por aquélla para revisar su situación fiscal, lo cual en modo alguno crea incertidumbre jurídica.

En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyó que la facultad de comprobación prevista en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, consistente en el requerimiento de información y documentación dirigido al contador público, sin notificar al contribuyente, no transgrede la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional.

La ejecutoria que antecede dio origen a la tesis XLIV/2009, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en las páginas 271 y 272, Tomo XXIX, Mayo de 2009, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido es el siguiente:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DIRIGIDO AL CONTADOR PÚBLICO, SIN NOTIFICAR AL CONTRIBUYENTE, NO SE RIGE POR EL ARTÍCULO 14, SINO POR EL 16 DE LA CONSTITUCIÓN, Y CONFORME A ÉSTE NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA AHÍ PREVISTA.- Acorde con el citado dispositivo legal, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen los dictámenes de estados financieros, pueden requerir al contador público que los haya elaborado la información o documentos que estimen necesarios para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, sin que establezca la obligación de notificar a éste dicho requerimiento. Por otra parte, es criterio reiterado que la garantía de audiencia establecida en el artículo 14, segundo párrafo, de la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos, únicamente rige respecto de actos privativos, es decir, los que persiguen en sí mismos el detrimento de un derecho del gobernado, cuyos efectos son definitivos y no provisionales o accesorios. En este tenor, la citada garantía no rige tratándose del artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, porque sólo establece la obligación de exhibir la información o documentación requerida, lo que constituye un deber formal que no se traduce en una disminución patrimonial o afectación definitiva de la libertad, propiedades, posesiones o derechos del contribuyente, por lo que no constituye un acto privativo sino de molestia, que únicamente requiere el respeto de las formalidades establecidas en el artículo 16 constitucional y conforme al cual cumple con la garantía de seguridad jurídica ahí prevista, en virtud de que si bien no contiene la obligación de notificar al contribuyente sobre la solicitud realizada al contador, lo cierto es que ese deber está expresamente comprendido en los diversos artículos 48 del Código Fiscal de la Federación y 55, fracción I, de su Reglamento, que prevén un procedimiento en el cual la autoridad debe notificar al contribuyente la solicitud de información o documentación vinculada con su situación fiscal, lo que impide actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad, pues permite al gobernado hacer valer

sus derechos en relación con el requerimiento respectivo.

De acuerdo con lo anterior, debe concluirse que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, tildado de inconstitucional, no contraviene la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, como sin razón lo arguye la impetrante; lo que obliga a desestimar el argumento en estudio.

Por otra parte, por razón de método, se analiza el argumento formulado en el inciso D.2), del segundo concepto de violación (fojas 30 vuelta a 31 vuelta), en el que la quejosa plantea la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Al respecto la impetrante aduce que dicho precepto contraviene las garantías de audiencia e impartición de justicia pronta y expedita, que se consagran en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales.

Lo anterior porque, a decir de la impetrante, el artículo tildado de inconstitucional no permite que se ofrezcan pruebas que la autoridad administrativa no hubiera tenido a la vista durante el procedimiento administrativo, a pesar de que se trate de pruebas relacionadas con las litis del asunto y que resulten fundamentales para la adecuada defensa del gobernado.

Sigue diciendo la quejosa que el precepto de que se trata no permite al particular acreditar los hechos en que finca su defensa, por lo que es claro que infringe la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 de la Carta Magna.

Agrega la peticionaria de garantías, que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo también violenta el derecho de los gobernados a que se les administre justicia de manera pronta, completa e imparcial, de conformidad con lo que establece el artículo 17 constitucional, lo cual sólo se puede lograr en la medida en que el órgano jurisdiccional cuente con todas las pruebas o constancias que le permitan conocer la verdad del asunto, lo que impide el precepto tildado de inconstitucional, ya que de conformidad con éste, no se le permitió ofrecer en el juicio de nulidad las pruebas que no se ofrecieron ante las autoridades administrativas.

El concepto de violación antes sintetizado, debe desestimarse.

En efecto, la impugnación en el juicio de amparo directo de una disposición jurídica, en función del aspecto de su constitucionalidad, requiere que se sustente en premisas esenciales mínimas a satisfacer, ya que de lo dispuesto en el artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo, se advierte la necesidad de que la norma jurídica tildada de inconstitucional, debe impugnarse en

confrontación expresa con una disposición específica de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante un concepto de violación suficiente; por lo que es indispensable que en la demanda de amparo se señalen: a) la norma o normas de la Constitución Federal, que según la parte quejosa contraviene el precepto que impugna; b) la disposición jurídica que se estime inconstitucional; y, c) los conceptos de violación en los que se trate de poner de manifiesto, jurídicamente, que la ley impugnada resulta contraria a la hipótesis normativa del precepto constitucional, en cuanto al marco de su contenido y alcance.

A partir del cumplimiento de esos requisitos esenciales, surgirá la actualización del problema de constitucionalidad, así como la procedencia de la declaración respectiva en torno a la ley secundaria tildada de inconstitucional; por tanto, no pueden estimarse satisfechos los citados requisitos medulares, cuando la parte quejosa se limita a señalar la ley que tilda de inconstitucional y en sus conceptos de violación combate dogmáticamente la inconstitucionalidad de ese precepto legal, por estimar que vulnera alguno o algunos de los preceptos constitucionales que consagran las garantías individuales; sin embargo, omite indicar el marco y la interpretación de la disposición o disposiciones constitucionales que, a su juicio,

transgrede aquélla; por lo que en ese supuesto el concepto de violación en análisis resulta insuficiente, dado que no constituye un verdadero planteamiento de un problema de constitucionalidad de ley. Esto es, no puede estimarse que la parte quejosa esté impugnando la constitucionalidad de una ley, por el solo hecho de que se señale como garantía violada la que consagra determinado artículo de la Constitución, si en el concepto de violación no se expresan en forma clara y precisa las razones por las que considera que dicha ley contraviene la disposición constitucional citada en abstracto, ya que la Carta Magna puede ser violada por conceptos muy diversos, por lo que el simple señalamiento del precepto constitucional que se estima violado y la indicación de la ley que se tilda de inconstitucional, no puede considerarse como el planteamiento de un concepto de violación en términos del artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo.

Sirve de apoyo al caso, la jurisprudencia 58/99 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en las páginas 150 y 151, Tomo X, Noviembre de 1999, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido es el siguiente:

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN DEMANDA DE AMPARO DIRECTO. LA IMPUGNACIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD DE DISPOSICIONES

LEGALES PRECISA DE REQUISITOS MÍNIMOS A SATISFACER.- *La impugnación suficiente de una norma jurídica, en función del aspecto de su constitucionalidad, requiere que se base en premisas esenciales mínimas a satisfacer en la demanda de amparo directo. Esto es, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 166, fracciones IV y VII de la Ley de Amparo, se advierte la necesidad de que la norma jurídica señalada como reclamada, deba ser impugnada en confrontación expresa con una disposición específica de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante concepto de violación suficiente. La causa requerida en tal situación se apoya en los siguientes elementos imprescindibles: a) señalamiento de la norma de la Carta Magna; b) invocación de la disposición secundaria que se designe como reclamada y, c) conceptos de violación en los que se trate de demostrar, jurídicamente, que la ley impugnada resulta contraria a la hipótesis normativa de la norma constitucional, en cuanto al marco de su contenido y alcance. A partir del cumplimiento de precisión de esos requisitos esenciales, surgirá la actualización del problema constitucional, así como la procedencia de la declaración respectiva en torno a la ley secundaria. Si no se satisfacen los requisitos medulares que se han indicado, el señalamiento de la ley reclamada y el concepto de*

violación que no indique el marco y la interpretación de una disposición constitucional que pueda transgredir aquélla, resultan motivos de insuficiencia, que desestiman la actualización de un verdadero problema de constitucionalidad de ley. En este orden, a la parte quejosa, dentro de la distribución procesal de la carga probatoria, incumbe la de demostrar la inconstitucionalidad de la ley o de un acto de autoridad, excepción hecha de los casos en que se trate de leyes que hayan sido declaradas inconstitucionales en las que exista jurisprudencia obligatoria sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o cuando se esté en presencia de actos que sean inconstitucionales por sí mismos. Así la situación, deberá considerarse carente de la conformación de un verdadero concepto de violación, la simple enunciación como disposiciones constitucionales dejadas de aplicar, pues de ello no puede derivarse la eficiente impugnación de la constitucionalidad de leyes secundarias, en tanto que no existe la confrontación entre éstas y un específico derecho tutelado por la norma constitucional en su texto y alcance correspondientes.

En la especie, según se vio, la quejosa en una parte del concepto de violación en estudio, se limita a señalar de manera genérica que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, contraviene el artículo 16

constitucional, empero, dejó de precisar en función de qué aspecto en concreto surge una contradicción o desacatamiento; por consiguiente, el argumento en estudio evidencia la falta de invocación de la norma constitucional, así como del derecho que ella tutele, que en su caso sea con la que pudiera existir una contraposición por la disposición legal secundaria tildada de inconstitucional.

Por tanto, en el argumento de que se trata, la parte quejosa incumplió con la carga de demostrar la pretendida inconstitucionalidad del precepto legal reclamado, al no confrontarlo con una disposición de la Constitución Federal, que sea detallada en su contexto y alcance jurídico, como resulta ser una premisa esencial que debe satisfacerse para que se estime actualizado un formal problema de constitucionalidad.

Luego entonces, es de concluirse que en el caso a estudio resulta inoperante el aludido argumento en el que se planteó que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, resulta inconstitucional porque, a decir de la impetrante, contraviene el artículo 16 constitucional.

Es importante destacar que si bien la Suprema Corte del Justicia de la Nación, ha sostenido criterio en el sentido de que para que se proceda al estudio de los conceptos de violación o agravios

basta con que en ellos se exprese la causa de pedir; sin embargo, ello no implica que los inconformes se limiten a formular argumentos sin sustento o fundamento, sino que deben exponer razonadamente el porqué estiman que un acto resulta contrario a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por tanto, en virtud de que toda ley goza de la presunción de constitucionalidad que es preciso desvirtuar, en razón de la legitimidad de los órganos que la emiten, corresponde a quienes la impugnan la carga de la prueba, pues sólo así es posible analizar si la ley reclamada contraviene o no la Constitución General de la República; por ello en la especie no es jurídicamente posible suplir la deficiencia de la queja a favor de la inconforme.

Tiene aplicación al caso, la jurisprudencia 121/2005 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en las páginas 143 y 144, Tomo XXII, Septiembre de 2005, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido es el siguiente:

LEYES. LA EXPRESIÓN DE LA CAUSA DE PEDIR NO BASTA PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE SU CONSTITUCIONALIDAD.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que para el estudio de los conceptos de violación o de los agravios, según se trate, basta con expresar la causa de pedir; sin embargo, ello no significa que

los quejosos o recurrentes puedan limitarse a realizar afirmaciones sin sustento, pues a ellos corresponde exponer las razones por las cuales estiman inconstitucionales los actos reclamados. Por tanto, en virtud de que toda ley goza de la presunción de constitucionalidad que es preciso desvirtuar, en razón de la legitimidad de los órganos que la emiten, corresponde a quienes la impugnan, la carga de la prueba, pues sólo así es posible analizar si la ley reclamada contraviene o no la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este sentido, lo que procede es desestimar, por inoperante, el argumento en el que la peticionaria de garantías aduce que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, contraviene el artículo 16 constitucional.--- Por otra debe desestimarse por inoperante el concepto de violación en estudio, en cuya parte conducente la quejosa manifiesta que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, contraviene las garantías de audiencia e impartición de justicia pronta y expedita, que se consagran en los artículos 14 y 17 constitucionales.

En efecto, el artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo dispone lo siguiente:

"Artículo 166.- La demanda de amparo deberá formularse por escrito, en la que se expresarán:-- ...

IV.- La sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio, constitutivo del acto o de los actos reclamados; y si se reclamaren violaciones a las leyes del procedimiento, se precisará cuál es la parte de éste en la que se cometió la violación y el motivo por el cual se dejó sin defensa al agraviado.-- Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la ley, el tratado o el reglamento aplicado, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la ley, el tratado o el reglamento, y la calificación de éste por el Tribunal de amparo se hará en la parte considerativa de la sentencia;...".

En relación con la porción normativa transcrita, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que como regla para impugnar la inconstitucionalidad de un precepto legal en el juicio de amparo directo, es necesario que éste haya sido aplicado en perjuicio del quejoso, ya sea desde el acto o resolución impugnados en el recurso administrativo, en el procedimiento del juicio ordinario, o en la sentencia reclamada.

El criterio a que se refiere, se encuentra contenido en la jurisprudencia 152/2002 de la Segunda Sala del Más Alto Tribunal del País, publicada en la página 220, Tomo XVII, Enero de 2003, Novena

Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido es el siguiente:

"AMPARO DIRECTO. EN LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN PUEDE PLANTEARSE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS GENERALES APLICADAS EN PERJUICIO DEL QUEJOSO EN EL ACTO O RESOLUCIÓN DE ORIGEN.- De la interpretación armónica de los artículos 158 y 166, fracción IV, de la Ley de Amparo, se desprende que cuando se promueva juicio de amparo directo contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio, se podrá plantear, en los conceptos de violación, la inconstitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos que se hubieran aplicado en perjuicio del quejoso en la secuela del procedimiento del juicio natural o en la sentencia, laudo o resolución reclamados; sin embargo, ello no quiere decir que la posibilidad de controvertir tales normas de carácter general en el amparo directo se agote con los supuestos a que se refieren dichos numerales, pues el artículo 73, fracción XII, último párrafo, del citado ordenamiento permite también la impugnación, en ese juicio, de las normas aplicadas en el acto o resolución de origen, cuando se promueva contra la resolución recaída a los recursos o medios de defensa legal que se hubieran hecho valer en contra del primer acto de aplicación de aquéllas,

máxime que en la vía ordinaria no puede examinarse la constitucionalidad de una norma de observancia general, pues su conocimiento está reservado a los Tribunales del Poder Judicial de la Federación".

Ahora bien, en el caso concreto la parte quejosa plantea la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo pues aduce, esencialmente, que dicho precepto contraviene las garantías constitucionales de previa audiencia y de impartición de justicia pronta y expedita previstas en los artículos 14 y 16 de la Carta Magna, al no permitir que en el juicio contencioso administrativo se ofrezcan pruebas que la autoridad fiscal no haya tenido a la vista durante el procedimiento administrativo del cual derive la resolución impugnada.

Sin embargo, en el caso a estudio dicho precepto no fue aplicado tácita ni expresamente en perjuicio de la parte quejosa a fin de que, dadas las condiciones de procedencia antes planteadas, este Tribunal Colegiado estuviera en posibilidad legal de realizar el estudio de inconstitucionalidad de la aludida disposición legal.

En efecto, el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece:

"ARTÍCULO 40.- En los juicios que se tramiten ante este Tribunal, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado de sus excepciones.-- En los juicios que se tramiten ante el Tribunal, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.-- Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, se ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga".

Como se advierte de la transcripción que antecede, dicho precepto no prohíbe a las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tomar en consideración las pruebas que no fueron exhibidas en el procedimiento administrativo de origen, pues la única limitante que la propia disposición prevé en relación con el ofrecimiento de pruebas, es la relativa a que en el juicio de nulidad no serán admisibles la confesional por posiciones a cargo de las autoridades y la petición de informes a éstas.

En este sentido, aun cuando en la sentencia reclamada la Sala responsable determinó que no tomaría en consideración los documentos notariales que ofreció la actora en el juicio de nulidad para acreditar que enajenó diversos bienes inmuebles, dado que tales medios de convicción no fueron puestos a consideración de la autoridad fiscalizadora al emitir la resolución impugnada; sin embargo, para arribar a dicha conclusión la Sala responsable no se sustentó en el invocado artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ni tampoco puede estimarse que el propio numeral se aplicó tácitamente en la sentencia reclamada, dado que, según se vio, en él no se prevé la hipótesis en que se sustenta la quejosa para tildarlo de inconstitucional, relativa a que las pruebas que no fueron ofrecidas ante la autoridad fiscalizadora no pueden tomarse en consideración al dictarse la sentencia en el juicio contencioso administrativo.

De todo lo antes expuesto, este Tribunal Colegiado concluye que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, tildado de inconstitucional por la quejosa, no fue aplicado en perjuicio de ésta en la sentencia reclamada.

Por tanto, como se sostuvo previamente, para que en el juicio de amparo directo resulte procedente el análisis de constitucionalidad de determinados preceptos legales, es necesario que éstos hayan

sido aplicados en perjuicio de la impetrante de amparo ya sea desde la resolución impugnada en el juicio ordinario, en el procedimiento del que ésta derive, o inclusive en la propia sentencia reclamada; de ahí que deviene inoperante el argumento en el que la quejosa aduce que el aludido artículo 40, contraviene las garantías de previa audiencia y de justicia pronta y expedita, previstas en los artículos 14 y 17 constitucionales.

Sirve de apoyo a lo anterior, por igualdad de razón, la tesis CLII/98 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 430, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido es el siguiente:

"CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INOPERANTES EN AMPARO DIRECTO. LO SON AQUELLOS EN QUE SE PLANTEA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE PRECEPTOS QUE SI BIEN FUERON CITADOS EN LA SENTENCIA IMPUGNADA, SUS HIPÓTESIS NORMATIVAS NO FUERON APLICADAS EN ELLA.-

Son inoperantes los argumentos planteados en la demanda de garantías mediante los cuales se controvierte la constitucionalidad de diversos preceptos legales que fueron citados en la sentencia impugnada, con el único propósito de señalar que las hipótesis normativas previstas en ellos no eran aplicables al caso, dado que la litis planteada se resolvió conforme a lo previsto en

diversas disposiciones, pues en tales circunstancias debe estimarse que no tuvo lugar una aplicación de las normas impugnadas en perjuicio del quejoso, que le genere un agravio personal y directo".

Por otra parte, de conformidad con lo que establece el artículo 79 de la Ley de Amparo y al encontrarse estrechamente vinculados, se analizan los argumentos que se plantean en los incisos "D)" y D.1) del segundo concepto de violación (el primero de ellos erróneamente lo repite por segunda ocasión como inciso "D)", fojas de la 41 a la 56 de la demanda de amparo).

En tales argumentos la quejosa aduce, esencialmente, que la Sala responsable determinó no considerar las pruebas que ofreció en el juicio de nulidad, tendientes a acreditar que durante los periodos revisados enajenó diversos bienes inmuebles, bajo el argumento de que tales medios de convicción no fueron puestos a consideración de la autoridad fiscalizadora, para el efecto de que los tomara en cuenta al momento de emitir la resolución determinante del crédito fiscal.

La determinación que antecede, según la impetrante, es ilegal, dado que la responsable no fundamenta dicha determinación, por lo que contraviene el artículo 16 constitucional, así como el numeral 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ya que para estimar

debidamente fundada y motivada una resolución es indispensable que la autoridad que la emita cite los artículos aplicables al caso y, además, exponga las razones que sustenten su proceder.

Agrega la peticionaria de garantías, esencialmente, que la Sala responsable determinó no tomar en consideración las pruebas que ofreció para acreditar que enajenó diversos inmuebles, bajo el argumento de que tales pruebas no se ofrecieron ante la autoridad fiscalizadora; determinación que, según la quejosa, es violatoria del artículo 14 constitucional, así como del numeral 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Lo anterior, en virtud de que el juicio de nulidad constituye un juicio autónomo en el que se ejerce la acción de nulidad de los actos administrativos, por lo que es evidente que al promoverse la demanda de nulidad se inicia una nueva litis que se integra con la resolución impugnada, con los conceptos de anulación que se formulan en su contra, así como con la contestación de la demanda y las pruebas que al efecto ofrezcan las partes.

En virtud de lo anterior, según la quejosa, debe considerarse que la acción ejercida en el juicio de nulidad conlleva el derecho a la prueba, por lo que las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa están obligadas a pronunciarse

sobre todos los argumentos defensivos aducidos por la parte actora y en relación con las pruebas que ofrezca, aun cuando no hubieran sido aportadas en el procedimiento administrativo previo.

Agrega la impetrante que dado el principio procesal consistente en que el que afirma debe probar, las Salas fiscales están obligadas a admitir, desahogar y valorar los elementos de prueba ofrecidos para demostrar los extremos de lo afirmado en los conceptos de anulación.

No asiste razón a la quejosa...

La determinación que antecede, contra lo que afirma la quejosa, se ajusta a derecho.

En primer término, es preciso destacar que si bien es cierto que, como en forma acertada lo sostiene la quejosa, la Sala responsable fue omisa en fundar su determinación de no tomar en consideración los instrumentos notariales que ofreció la actora en el juicio de nulidad, tendientes a acreditar que durante el periodo revisado enajenó diversos bienes inmuebles; sin embargo, tal omisión resulta irrelevante y, por consiguiente, sería ocioso conceder el amparo y la protección federal únicamente para que la responsable fundara tal determinación, si se toma en cuenta que ésta se ajusta a derecho, según se pondrá de manifiesto a continuación.

Se estima lo anterior, dado que este Tribunal Colegiado considera que, como en forma acertada se sostuvo en la sentencia reclamada, en el caso a estudio precluyó el derecho de la ahora quejosa para exhibir en el juicio de nulidad las aludidas pruebas documentales, pues al no haberlas presentado ante la autoridad administrativa que emitió la resolución impugnada, tal omisión no podía subsanarse en la instancia del juicio contencioso administrativo, toda vez que en la especie no se actualiza el supuesto de la litis abierta previsto en el artículo 1° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, dado que la resolución impugnada en el juicio fiscal no fue la recaída a un recurso administrativo. En efecto, en relación con el alcance del principio de litis abierta en el juicio de nulidad, y en lo que respecta a la posibilidad de que los particulares exhiban en éste pruebas que no fueron presentadas en el procedimiento administrativo de origen ante la autoridad demandada, como se aduce en los argumentos en estudio, importa señalar que el mencionado principio consiste en la posibilidad de hacer valer en la demanda de nulidad conceptos novedosos, o incluso reiterativos, respecto del acto controvertido en un recurso administrativo cuya resolución constituye, precisamente, la materia del juicio de nulidad, con

la obligación de la Sala fiscal del conocimiento de pronunciarse sobre ellos.

El principio de litis abierta se introdujo en la normatividad que regula el procedimiento contencioso administrativo federal, mediante la reforma al Código Fiscal de la Federación –que era el ordenamiento en el que en esa época se contenía- publicada en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, adicionándose el párrafo tercero del artículo 197, y con la entrada en vigor de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta figura jurídica quedó regulada en el artículo 1º, segundo y tercer párrafos, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Este último precepto legal señala lo siguiente:

"Artículo 1º.- Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de esta ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las que regulan el juicio contencioso administrativo federal que establece esta ley.-- Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del

recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.-- Asimismo, cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso".

Ahora bien, en el caso a estudio se estima que la parte quejosa no se ubica en los supuestos del principio de litis abierta previsto en el precepto legal antes transcrito.

En efecto, según se vio, la actora en el juicio de origen demandó la nulidad de las siguientes resoluciones:

- a).- La contenida en el oficio número *****, de fecha *****, emitida por el Administrador Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur, mediante la cual se determinó a la contribuyente un crédito fiscal en cantidad de *****, por concepto de multa; y*
- b).- La contenida en el oficio número *****, de *****, emitida por la autoridad antes citada, a través de la cual se determinó a la contribuyente un*

crédito fiscal en cantidad de ** , por concepto de impuesto sobre la renta, recargos y multas, además de que también se le determinó como renta gravable base del reparto de utilidades de la contribuyente, por el ejercicio comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, la cantidad de ***** , así como el monto de ***** , por concepto de reparto de utilidades por pagar.***

Como se advierte de lo anterior, ninguna de las resoluciones impugnadas en el juicio contencioso administrativo de origen, recayó a un recurso administrativo, dado que ninguna de ellas fue recurrida mediante recurso alguno, sino que su impugnación se hizo de manera directa ante el Tribunal Federal de Justicia y Administrativa (foja 2); por ende, en la especie no opera el mencionado principio de litis abierta que permite al actor formular nuevos argumentos y ofrecer nuevas pruebas en contra de la resolución materia del recurso administrativo, pues no existió recurso administrativo alguno y, en consecuencia, no es dable permitir en el juicio fiscal el ofrecimiento de nuevas pruebas que no fueron exhibidas oportunamente en la instancia administrativa, dado que ello implicaría más bien otorgar injustificadamente una nueva oportunidad probatoria a la contribuyente.

Expuesto lo anterior, este Tribunal Colegiado concluye que como legalmente lo resolvió la responsable, la quejosa no estaba en condiciones legales de ofrecer y exhibir en el juicio de nulidad los instrumentos notariales con los que pretendió acreditar que en el periodo revisado enajenó diversos inmuebles y, en consecuencia, que las deducciones que le fueron rechazadas por ese concepto, debían tomarse en consideración, pues tales documentos debieron presentarse en la instancia administrativa; empero, ante la omisión de la contribuyente de exhibir a la autoridad administrativa la documentales de que se trata, es inconcuso que la ahora quejosa no podía legalmente ofrecerlas como prueba de su parte hasta el juicio contencioso administrativo, pretendiendo el examen de documentos que no tuvo a la vista la autoridad demandada al emitir las resoluciones controvertidas.

Lo anterior, toda vez que por una parte ello significaría otorgar, sin sustento jurídico, una nueva oportunidad probatoria a la actora para demostrar en el juicio de nulidad que las deducciones a que, según su dicho, tenía derecho por haber enajenado los bienes a que se refieren dichas documentales, cuando tal extremo no fue acreditado ante la autoridad demandada; y, por otro lado, porque de analizar tales probanzas la Sala estaría en realidad calificando la legalidad de un

acto administrativo a la luz de pruebas que no estuvieron al alcance de la autoridad para emitirlo, por no haberse exhibido oportunamente por errores u omisiones imputables a la contribuyente, lo que resulta jurídica y lógicamente inadmisibile, pues la autoridad sólo podía resolver la instancia administrativa a la luz de las probanzas que en ese momento le fueron presentadas, y que de no haberse acompañado entonces, conducen a determinar que precluyó el derecho de la contribuyente para exhibirlas, sin que el juicio de nulidad sea una nueva instancia administrativa en la que puedan presentarse los documentos necesarios para demostrar la procedencia de deducciones que no se acreditaron ante la autoridad administrativa, pretendiendo que aquéllas sean valoradas por la Sala responsable en sustitución de esta última.

Sirve de apoyo a lo anterior, en lo conducente, la jurisprudencia 21/2002 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 314, Tomo XV, Abril de 2002, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido es el siguiente:

"PRECLUSIÓN. ES UNA FIGURA JURÍDICA QUE EXTINGUE O CONSUMA LA OPORTUNIDAD PROCESAL DE REALIZAR UN ACTO.- La preclusión es uno de los principios que rigen el

proceso y se funda en el hecho de que las diversas etapas del proceso se desarrollan en forma sucesiva, mediante la clausura definitiva de cada una de ellas, impidiéndose el regreso a momentos procesales ya extinguidos y consumados, esto es, en virtud del principio de la preclusión, extinguida o consumada la oportunidad procesal para realizar un acto, éste ya no podrá ejecutarse nuevamente. Además doctrinariamente, la preclusión se define generalmente como la pérdida, extinción o consumación de una facultad procesal, que resulta normalmente, de tres situaciones: a) de no haber observado el orden u oportunidad dada por la ley para la realización de un acto; b) de haber cumplido una actividad incompatible con el ejercicio de otra; y c) de haber ejercitado ya una vez, válidamente, esa facultad (consumación propiamente dicha). Estas tres posibilidades significan que la mencionada institución no es, en verdad, única y distinta, sino más bien una circunstancia atinente a la misma estructura del juicio".

En virtud de lo anterior, procede desestimar los argumentos de que se trata.

En el aspecto anterior, similar criterio sostuvo este Tribunal Colegiado al resolver, por unanimidad de votos, en sesión de veintitrés de febrero de dos mil once, el juicio de amparo directo D.F.-37/2011.

Sin que sea óbice a la conclusión antes alcanzada el hecho de que en el artículo 40 de la Ley Federal

de Procedimiento Contencioso Administrativo, se establezca que en el juicio contencioso administrativo sean admisibles toda clase de pruebas, con las salvedades en él especificadas, en virtud de que ello debe entenderse de manera sistemática con lo dispuesto en su artículo primero, que regula la hipótesis de la litis abierta única y exclusivamente cuando la resolución impugnada sea la recaída al recurso administrativo de que se trate, dado que si de manera expresa la ley autoriza a que en ese caso se puedan plantear argumentos novedosos, a fin de demostrar lo en ellos aducido sí será factible aportar las pruebas que así lo justifiquen; de lo contrario, si en todos los casos fuera posible ofrecer pruebas que no tuvo a la vista la autoridad demandada, sería inútil la distinción que el legislador hizo al introducir el supuesto normativo de la litis abierta, referido en forma expresa a la existencia del recurso administrativo correspondiente.

Y si bien en la jurisprudencia 94/2002 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en materia de responsabilidad de los servidores públicos sostuvo el criterio de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiene plena jurisdicción para sustituir a la autoridad administrativa en la libre apreciación de las pruebas, ello se circunscribe a un problema de su valoración mas no de su ofrecimiento directamente

en el juicio contencioso administrativo. De igual manera acontece con el supuesto del artículo 155 de la Ley Aduanera, que dadas las peculiaridades del procedimiento administrativo en esa materia, no existe la preclusión procesal para ofrecer pruebas, que constituye una excepción mas no una regla general para que en todos los casos ello fuera así. Asimismo, tampoco resulta obstáculo para arribar a la conclusión alcanzada el principio de interpretación de la ley conforme a la Constitución, sustentada en la jurisprudencia 176/2010 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque además de que en el presente asunto no se actualizan los supuestos para ello, en tanto la parte quejosa no realiza un planteamiento de ese tipo, lo cierto es que lo determinante en el caso es la salvaguarda de la seguridad jurídica más que la capacidad defensiva, que en todo momento la tuvo la quejosa ante la autoridad demandada, ya que de admitir que invariablemente los actores pudieran ofrecer pruebas en el juicio de nulidad que no hubieran exhibido ante la demandada en el procedimiento de origen, incidiría directamente en la inseguridad jurídica que se propiciaría, haciendo nugatorias las facultades fiscalizadoras de las autoridades demandadas, que se ejercerían sin contar con los elementos probatorios indispensables para emitir sus determinaciones, si de cualquier manera las pruebas pertinentes se

pudieran ofrecer con posterioridad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

[...]Por otra parte, en el inciso B.1) del sexto concepto de violación (fojas 40 vuelta a 42), la quejosa plantea la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en los ejercicios fiscales de dos mil cuatro y dos mil cinco, pues aduce que dicho precepto contraviene el principio de proporcionalidad.

Agrega la impetrante que la proporcionalidad tributaria tutelada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, ha sido considerada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como la relación que debe existir entre el tributo y la capacidad contributiva; por lo que dicha capacidad está vinculada con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, razón por la que constitucionalmente está regulado el hecho de que no exista obligación de contribuir si no existe capacidad contributiva.

Sigue diciendo la quejosa que conforme a diversos criterios jurisprudenciales, cualquier contribución que se imponga a los gobernados debe atender a su auténtica capacidad contributiva, lo que implica que las contribuciones deben ser impuestas atendiendo a la capacidad real de los sujetos para contribuir al gasto público; de no cumplirse con lo anterior, el tributo que se imponga será

necesariamente violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Agrega la quejosa que de conformidad con la norma reclamada, se consideran dividendos o utilidades distribuidos, la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente; sin embargo, dicha norma no toma en consideración que cuando se determina la utilidad fiscal existen gastos reales que al haberse efectuado afectaron la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que al ser gastos reales no debiera considerarse que se generan dividendos, pues se parte de una base ficticia.

Los anteriores argumentos resultan inoperantes.

En efecto, según quedó precisado con antelación, la impugnación en el juicio de amparo directo de una disposición jurídica, en función del aspecto de su constitucionalidad, requiere que se sustente en premisas esenciales mínimas a satisfacer, ya que de lo dispuesto en el artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo, se advierte la necesidad de que la norma jurídica tildada de inconstitucional, debe impugnarse en confrontación expresa con una disposición específica de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante un concepto de violación suficiente; por lo que es indispensable que en la demanda de amparo se señalen: a) la norma o normas de la Constitución Federal, que según la parte quejosa contraviene el

precepto que impugna; b) la disposición jurídica que se estime inconstitucional; y, c) los conceptos de violación en los que se trate de poner de manifiesto, jurídicamente, que la ley impugnada resulta contraria a la hipótesis normativa del precepto constitucional, en cuanto al marco de su contenido y alcance. A partir del cumplimiento de esos requisitos esenciales, surgirá la actualización del problema de constitucionalidad, así como la procedencia de la declaración respectiva en torno a la ley secundaria tildada de inconstitucional; por tanto, no pueden estimarse satisfechos los citados requisitos medulares, cuando la parte quejosa se limita a señalar la ley que tilda de inconstitucional y en sus conceptos de violación combate dogmáticamente la inconstitucionalidad de ese precepto legal; sin embargo, omite indicar el marco y la interpretación de la disposición o disposiciones constitucionales que, a su juicio, transgrede aquélla; por lo que en ese supuesto el concepto de violación en análisis resulta insuficiente, dado que no constituye un verdadero planteamiento de un problema de constitucionalidad de ley.

Esto es, no puede estimarse que la parte quejosa esté impugnando la constitucionalidad de una ley, por el solo hecho de que se señalen como garantías violadas las que consagran determinados artículos de la Constitución, si en el concepto de

violación no se expresan en forma clara y precisa las razones por las que considera que dicha ley contraviene las disposiciones constitucionales, ya que la Carta Magna puede ser violada por conceptos muy diversos, por lo que el simple señalamiento del precepto constitucional que se estima violado y la indicación de la ley que se tilda de inconstitucional, no puede considerarse como el planteamiento de un concepto de violación en términos del artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo.

Sirve de apoyo al caso, la jurisprudencia 58/99 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en las páginas 150 y 151, Tomo X, Noviembre de 1999, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido fue ya antes transcrito, y su rubro es el siguiente: CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN DEMANDA DE AMPARO DIRECTO. LA IMPUGNACIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD DE DISPOSICIONES LEGALES PRECISA DE REQUISITOS MÍNIMOS A SATISFACER.

En la especie, según se vio, la quejosa en el argumento en estudio, se limitó a tildar de inconstitucional el artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cuatro y dos mil cinco, pues aduce que contraviene el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna; sin

embargo, se constriñe a precisar lo que debe entenderse como proporcionalidad tributaria, agregando que de conformidad con la norma reclamada, se consideran dividendos o utilidades distribuidos, la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente; sin embargo, dicha norma no toma en consideración que cuando se determina la utilidad fiscal existen gastos reales que al haberse efectuado afectaron la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que al ser gastos reales no debiera considerarse que se generan dividendos, pues se parte de una base ficticia.

Como se ve, la impetrante es omisa en plantear por qué, a su juicio, la disposición tildada de inconstitucional contraviene el principio de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y, por tanto, en el argumento en estudio, la parte quejosa incumplió con la carga de demostrar la pretendida inconstitucionalidad del precepto legal reclamado, al no confrontarlo con una disposición de la Constitución Federal, que sea detallada en su contexto y alcance jurídico, como resulta ser una premisa esencial que debe satisfacerse para que se estime actualizado un formal problema de constitucionalidad.

Luego entonces, es de concluirse que en el caso a estudio resulta inoperante el argumento en el que se planteó la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cuatro y dos mil cinco.

Es importante destacar que si bien la Suprema Corte del Justicia de la Nación, ha sostenido criterio en el sentido de que para que se proceda al estudio de los conceptos de violación o agravios basta con que en ellos se exprese la causa de pedir; sin embargo, ello no implica que los inconformes se limiten a formular argumentos sin sustento o fundamento, sino que deben exponer razonadamente el porqué estiman que un acto resulta contrario a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por tanto, en virtud de que toda ley goza de la presunción de constitucionalidad que es preciso desvirtuar, en razón de la legitimidad de los órganos que la emiten, corresponde a quienes la impugnan, la carga de la prueba, pues sólo así es posible analizar si la ley reclamada contraviene o no la Constitución General de la República; por ello en la especie no es jurídicamente posible suplir la deficiencia de la queja a favor de la inconforme.

Tiene aplicación al caso, la jurisprudencia 121/2005 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en las páginas 143 y 144, Tomo XXII, Septiembre de 2005, Novena Época, del

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido ya fue transcrito, de rubro: LEYES. LA EXPRESIÓN DE LA CAUSA DE PEDIR NO BASTA PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE SU CONSTITUCIONALIDAD.

En este sentido, lo que procede es desestimar, por inoperante, el argumento de que se trata.”

CUARTO. Inconforme la parte quejosa con dicha sentencia, mediante escrito presentado el ocho de abril de dos mil once en la Oficialía de Partes del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, en San Andrés Cholula, Puebla, interpuso recurso de revisión, motivo por el cual, el órgano jurisdiccional, mediante proveído de once de abril de dos mil once, ordenó remitir los autos del juicio de amparo y el recurso de revisión a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para los efectos legales conducentes.

QUINTO. Por acuerdo de catorce de abril de dos mil once, el Presidente de este Alto Tribunal admitió a trámite el recurso de que se trata, ordenó dar vista al Procurador General de la República para los efectos legales conducentes y turnó el expediente para su estudio al señor Ministro José Fernando Franco González Salas.

Previo dictamen del Ministro ponente y de los acuerdos presidenciales correspondientes, el expediente se radicó en esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SEXTO. El Agente del Ministerio Público de la Federación no formulo pedimento en el presente asunto.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, con base en lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución General de la República, 83, fracción V, 84, fracción II, de la Ley de Amparo, y 21, fracciones III y XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y conforme a los puntos Primero, fracción I, Segundo, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/1999, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un juicio de amparo directo en materia administrativa, cuyo conocimiento exclusivo corresponde a este órgano jurisdiccional.

SEGUNDO. La interposición del recurso de revisión es oportuna, ya que fue presentado dentro del término de diez días a que se refiere el artículo 86 de la Ley de Amparo¹.

En efecto, la notificación de la sentencia impugnada se realizó por medio de lista a la parte quejosa el día viernes veinticinco de marzo de dos mil once, por lo que tal notificación

¹ Artículo 86.- El recurso de revisión se interpondrá por conducto del juez de Distrito, de la autoridad que conozca del juicio, o del Tribunal Colegiado de Circuito en los casos de amparo directo. El término para la interposición del recurso será de diez días, contados desde el siguiente al en que surta sus efectos la notificación de la resolución recurrida.

La interposición del recurso, en forma directa, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante el Tribunal Colegiado de Circuito, según corresponda, no interrumpirá el transcurso del término a que se refiere el párrafo anterior.

surtió sus efectos el día hábil siguiente, es decir, el lunes veintiocho y, en consecuencia, el plazo de diez días antes aludido transcurrió del martes veintinueve de marzo al lunes once de abril, descontando de tal cómputo los días dos, tres, nueve y diez de abril de dos mil once, por ser inhábiles en términos de lo previsto en los artículos 23 de la Ley de Amparo, así como 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Luego, si la presentación del recurso de revisión tuvo verificativo el día ocho de abril de dos mil once, es inconcuso que tal presentación resultó oportuna.

TERCERO. En su escrito de agravios, la recurrente sostuvo esencialmente lo que sigue:

Primero.- Se violan por indebida aplicación los artículos 77, 78 y 91 de la Ley de Amparo como a continuación se demuestra.

A través de la sentencia recurrida se resolvió declarar que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, no es violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional.

En efecto, a fojas 205 a 218 de la sentencia recurrida el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito resolvió textualmente lo siguiente:

[...]

De conformidad con lo anterior, el A quo consideró que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional, medularmente porque la Segunda Sala del Máximo Tribunal, al emitir ejecutoria dentro del juicio de amparo en revisión número 112/2009, determinó que el artículo en cuestión no transgrede la garantía en cita, ya que si bien con motivo de la reforma de 2006 se suprimió la obligación de notificar al contribuyente sobre el requerimiento formulado al contador público que dictaminó los estados financieros, dicha circunstancia no torna inconstitucional el precepto de que se trata, porque existe obligación expresa de la autoridad de notificar al contribuyente el requerimiento vinculado con su situación fiscal.

Esto es, de acuerdo a lo resuelto en la sentencia recurrida, no hay violación al principio de seguridad jurídica porque en otra disposición existe obligación expresa de la autoridad de notificar al contribuyente la solicitud de información vinculada con su situación fiscal.

Lo resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito resulta ser ilegal como se demuestra a continuación.

A) En primer término, es de manifestarse que en la sentencia recurrida se violó el principio de congruencia que impera en las ejecutorias de

amparo, en términos de los artículos 77, fracciones II y III, y 91, fracciones I y III, de la Ley de Amparo.

Lo anterior se señala, sin desconocer el principio de firmeza de que están dotadas las sentencias de los Tribunales Colegiados de Circuito en materia de legalidad, porque si bien en este aspecto son órganos terminales de acuerdo con la división competencial entre dichos Tribunales y esa H. Suprema Corte de Justicia de la Unión, lo cierto es que el principio de congruencia debe ser respetado en las ejecutorias dictadas en los juicios de garantías, de conformidad con lo previsto en los artículos 77, fracciones II y III, y 91, fracciones I y III, de la Ley de Amparo.

Los artículos en cita establecen lo siguiente: ...

Artículo 77.- Las sentencias que se dicten en los juicios de amparo deben contener:

...

II.- Los fundamentos legales en que se apoyen para sobreseer en el juicio, o bien para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado;

III.- Los puntos resolutivos con que deben terminar, concretándose en ellos, con claridad y precisión, el acto o actos por los que sobresea, conceda o niegue el amparo.

Artículo 91.- El tribunal en Pleno, las Salas de la Suprema Corte de Justicia o los tribunales

colegiados de Circuito, al conocer de los asuntos en revisión, observarán las siguientes reglas:

I.- Examinarán los agravios alegados contra la resolución recurrida y, cuando estimen que son fundados, deberán considerar los conceptos de violación cuyo estudio omitió el juzgador.

....

En la parte transcrita de los preceptos legales, está previsto el principio de congruencia interna que debe observar toda sentencia dictada en un juicio de amparo, esto es, se exige que en la resolución el juzgador exprese los fundamentos legales que apoyan el sobreseimiento en el juicio, o bien, los que tenga en cuenta para conceder o negar el amparo.

Asimismo, se señala que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya sea funcionando en Pleno o en Salas, al conocer de los recursos de revisión cuando estime que son fundados los agravios que se hagan valer en contra de la resolución, deberá analizar los conceptos de violación cuyo estudio omitió el juzgador.

De conformidad con lo anterior, esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, como órgano revisor de las sentencias dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito, puede subsanar las incongruencias que haya en los fallos dictados por los mencionados Tribunales.

Al respecto es aplicable por analogía la siguiente tesis emitida por la Primera Sala de esa H. Máximo Tribunal, cuyos datos de identificación, rubro y texto son los siguientes.

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: XIV, Diciembre de 2001

Tesis: 1a. CIX/2001

Página: 200

“SENTENCIAS INCONGRUENTES DICTADAS EN LOS JUICIOS DE AMPARO DIRECTO. EL TRIBUNAL REVISOR DEBE SUBSANARLAS DE OFICIO CUANDO ADVIERTA QUE EN LA RESOLUCIÓN QUE CONSTITUYE EL ACTO RECLAMADO, NO SE APLICARON LOS PRECEPTOS CUYA CONSTITUCIONALIDAD SE CUESTIONA.”

De acuerdo con la tesis transcrita, los dictados de las sentencias de amparo y su correcta formulación son cuestiones de orden público, e interés general, además de que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley de Amparo, es factible corregir los errores a efecto de que al examinar la litis planteada se determine si ésta es real y responde a las pretensiones y necesidades reparatorias de las garantías del quejoso, esto es, si la causa de pedir se encuentra fundada en lo que al respecto establece el artículo 78 de la citada Ley

de Amparo, a fin de que las consideraciones y los puntos resolutivos de la sentencia que se pronuncie, respondan a tales extremos.

Con lo anterior, de acuerdo a la tesis transcrita, se evita la existencia de ejecutorias incongruentes y se da cumplimiento estricto y cabal a la función revisora que se le encomienda al tribunal de alzada. Ahora bien, en el caso particular se señala que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito violó el principio de congruencia, ya que dicho tribunal antes de entrar a examinar la constitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, debió de analizar en primer lugar el problema de legalidad que se le planteó en la demanda de amparo directo, situación que no ocurrió como se demuestra enseguida.

En efecto, el A quo debió analizar en primer término el argumento de legalidad manifestado en el inciso E) del Primer Concepto de Violación de la demanda de amparo directo, antes de entrar al estudio del concepto de violación en el que se hizo valer la inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, pues en este último concepto claramente se señaló, tal y como se advierte a fojas 28 del escrito de la demanda de amparo directo, lo siguiente:

F) Ahora bien, suponiendo sin conceder que lo resuelto por la Sala esté apegado a derecho, es

decir, que ese H. Tribunal Colegiado considere que la Sala tiene razón al sostener que no es aplicable lo dispuesto por la fracción I del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y por lo tanto no se debe de notificar con copia al contribuyente de los oficios por los que se requiere al contador público que dictaminó sus estados financieros, en consecuencia el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, por violar directamente la garantía de seguridad jurídica. Como podrá advertir esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, la inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación se hizo valer en la medida en que el Tribunal Colegiado considerara que, de acuerdo a su interpretación, no había obligación de las autoridades fiscales de notificar la copia al contribuyente del requerimiento que en términos del artículo en cita se le formulara al contador público que dictaminó los estados financieros de la quejosa. Lo anterior, en atención a que a fojas 24 de la demanda de amparo directo, concretamente en el inciso E), la hoy recurrente se quejó del hecho de que la Sala Responsable consideró que no hubo violación al artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, pues según la responsable de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación no había obligación de notificar copia a la

contribuyente de los requerimientos formulados al contador público que dictaminó para efectos fiscales los estados financieros de la quejosa.

Por lo tanto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, respetando el principio de congruencia que impera en toda sentencia de amparo, debió haberse pronunciado en primer término sobre el tema de legalidad señalado en el párrafo anterior, antes de entrar al estudio del argumento en que se hizo valer la inconstitucionalidad del artículo 52-A de Código Fiscal de la Federación, pues a partir de esa interpretación es que se iba a tildar de inconstitucional o no la norma en cuestión.

En efecto, la inconstitucionalidad que se planteó era de acuerdo a lo que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa hubiera interpretado respecto de la obligación de notificar copia a la quejosa de los requerimientos que la autoridad fiscal le hizo al contador público que dictaminó para efectos fiscales sus estados financieros, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación.

Incluso, esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 175/2010, ha hecho hincapié en la importancia de la interpretación que el Tribunal Colegiado haga de la norma reclamada, de tal suerte que si esa interpretación no es compartida por ese H. Máximo

Tribunal y además trasciende al problema de legalidad, su Señoría debe pronunciarse sobre ese aspecto de legalidad.

A continuación se transcribe la jurisprudencia en cuestión, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXXII de la Novena Época, correspondiente al mes de diciembre de 2010, página 673, cuyo rubro y texto señalan lo siguiente: REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. SI LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN INTERPRETA LA NORMA CONSIDERADA COMO INCONSTITUCIONAL DE MANERA DISTINTA AL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO, Y TAL INTERPRETACIÓN TRASCIENDE AL PROBLEMA DE LEGALIDAD, DEBE PRONUNCIARSE SOBRE ESTE ÚLTIMO PARA RESGUARDAR EL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA.

De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, si esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en uso de sus atribuciones, interpreta la norma considerada como inconstitucional de manera distinta a como lo hizo el Tribunal Colegiado de Circuito y, como consecuencia de ello trasciende al problema de legalidad, tales circunstancias obligan a ese H. Máximo Tribunal a pronunciarse sobre dicha cuestión de legalidad aun y cuando ya lo haya hecho el Tribunal Colegiado de Circuito, atendiendo al justo alcance de la norma controvertida, ya que de subsistir las

consideraciones de la sentencia recurrida que decidieron el problema de legalidad a partir de una premisa errónea, se atentaría contra el principio de congruencia que impera en las ejecutorias de amparo.

Por lo anterior, el Tribunal Colegiado tenía que haberse pronunciado sobre el aspecto de legalidad, pues a partir de ese pronunciamiento y de la interpretación que diera el citado A quo, se hacía valer la inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, en la medida que el Tribunal Colegiado hubiera interpretado que conforme al artículo 52-A del Código Federal Tributario no hay obligación de marcar copia al contribuyente de los requerimientos que se formulen al contador público que dictaminó los estados financieros, no obstante lo dispuesto por el artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 2009, entonces dicha norma se tornaba inconstitucional y por lo tanto se impugnaba su constitucionalidad.

Sin embargo, es el caso que el Tribunal Colegiado no hizo pronunciamiento alguno respecto del argumento de legalidad en el que se hizo valer la violación al artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y prueba de ello es lo que resolvió a fojas 234 a la y 235 de la sentencia que se recurre, el A quo sólo mencionó:

Conforme al criterio que antecede, que la omisión de notificar a la contribuyente el oficio por el que se requiere a su contador público registrado la documentación e información para revisar sus estados financieros, tal y como sucedió en la especie, contra lo que aduce la quejosa, constituye un acto previo al inicio del ejercicio de sus facultades de comprobación y, por consiguiente, anterior al procedimiento de fiscalización.

Es claro que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito no se pronunció respecto del argumento hecho valer en el inciso E) expuesto a fojas 24 de la demanda de amparo directo, pues lo resuelto en la anterior transcripción no corresponde a un pronunciamiento sobre la violación al artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, el A quo violó el principio de congruencia, ya que dicho tribunal antes de entrar a examinar la constitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, debió haber interpretado dicha norma en relación con el artículo 55, fracción I, del Reglamento de dicho Código, para efectos de resolver el problema de legalidad que se le planteó en la demanda de amparo directo, concretamente en el inciso E) de la demanda de amparo directo, antes de entrar al estudio del concepto de violación en el que se hizo valer la

inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, pues a partir de esa interpretación es que se hacía valer la inconstitucionalidad.

A mayor abundamiento y a efecto de poner aún más en evidencia la incongruencia del A quo, éste al pronunciarse sobre la inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación consideró que dicho precepto no violaba la garantía de seguridad jurídica porque sí existe la obligación de marcar copia al contribuyente, conforme al artículo 48, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, del requerimiento formulado al contador público que dictaminó los estados financieros.

Para efecto de lo anterior, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito se apoyó en la tesis XLIV/2009, emitida por la Segunda Sala de esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en las páginas 271 y 272, Tomo XXIX-, Mayo de 2009, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, la cual expresamente establece lo siguiente:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DIRIGIDO AL

CONTADOR PÚBLICO, SIN NOTIFICAR AL CONTRIBUYENTE, NO SE RIGE POR EL ARTÍCULO 14, SINO POR EL 16 DE LA CONSTITUCIÓN, Y CONFORME A ÉSTE NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA AHÍ PREVISTA.

Conforme a la tesis transcrita, el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación no transgrede el principio de seguridad jurídica, ya que la obligación de marcar copia al contribuyente del requerimiento formulado al contador público que dictaminó los estados financieros, está prevista en los artículos 48 del Código Fiscal de la Federación y 55, fracción I, de su Reglamento.

De esta forma, tiene razón el A quo al resolver que la obligación de marcar copia al contribuyente está prevista en el artículo 48, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, se hace notar a ese H. Alto Tribunal que el A quo omitió hacer referencia al artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, no obstante que en la tesis XLIV/2009, recién transcrita se hace mención a este último precepto.

En efecto, en la tesis transcrita, se señala que la obligación de notificar al contribuyente sobre la solicitud realizada al contador, está expresamente comprendida en los diversos artículos 48 del Código Fiscal de la Federación y 55, fracción I, de

su Reglamento que prevén un procedimiento en el cual la autoridad debe notificar al contribuyente la solicitud de información o documentación vinculada con su situación fiscal lo que impide actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad pues permite al gobernado hacer valer sus derechos en relación con el requerimiento respectivo.

Y es precisamente esta situación que la quejosa hizo valer como argumento de legalidad en su demanda de amparo directo, por lo que si él A quo consideró que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación no era inconstitucional porque la obligación de marcar copia al contribuyente del requerimiento que se haga al contador público que dictaminó los estados financieros está en otras disposiciones, entonces debió haber declarado fundado el concepto de violación hecho en inciso E) de la demanda de amparo directo.

No obstante, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, en franca violación al principio de congruencia que impera en las ejecutorias de amparo, omitió hacer pronunciamiento alguno sobre lo expuesto en el párrafo anterior, ya que dicho tribunal antes de entrar a examinar la constitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, debió haber analizado en primer término el argumento de legalidad manifestado en el inciso E) de la demanda

de amparo directo, pues a partir de la interpretación que el A quo hubiera dado, es que se iba a hacer valer la inconstitucionalidad de la norma en cuestión; sin embargo, no mencionó nada.

En efecto, es el caso que el Tribunal Colegiado no hizo pronunciamiento alguno respecto del argumento de legalidad en el que se hizo valer la violación al artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y prueba de ello es lo que a fojas 223 a la 239 de la sentencia que se recurre, el A quo resolvió, y que es lo siguiente:

...

En la parte recién transcrita, aparentemente el A quo resolvió el tema de legalidad que se le planteó en el inciso E) del Primer Concepto de Violación de la demanda de amparo directo promovida por *****, sin embargo es el caso que no fue así.

En efecto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito no resolvió el tema de legalidad a que se hace referencia en el párrafo anterior, pues como podrá advertir esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la transcripción anterior, la referencia que hace el A quo de la ejecutoria dictada al resolverse la contradicción de tesis 79/2002, así como los argumentos que después de haberla transcrito la citada ejecutoria, expone el Tribunal Colegiado, son únicamente para efectos de concluir que las facultades de comprobación inician con el primer

requerimiento que se notifique al contribuyente y no desde que se requiere información al contador público que dictaminó los estados financieros.

Con lo anterior, el A quo resolvió el tema de legalidad que se le planteó en los incisos C) y D) del primer Concepto de Violación de la demanda de amparo directo promovida por la quejosa, en los cuales se argumentó que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales iniciaron con el requerimiento que se formuló al contador público que dictaminó sus estados financieros, por lo que el plazo de duración de los procedimientos de fiscalización excedieron el plazo de un año que establece la ley. Sin embargo, el A quo nunca se pronunció sobre el argumento de legalidad que se le planteó en el inciso E) del Primer Concepto de Violación de la demanda de amparo directo.

A lo mucho el Tribunal Colegiado sólo mencionó a fojas 234 y 235 de la sentencia que se recurre, lo siguiente:

... Será claro para esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito no se pronunció respecto del argumento de legalidad que se ha venido mencionando, pues lo resuelto en la anterior transcripción no corresponde a un pronunciamiento sobre la violación que hubo al artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo

52-A del Código Federal Tributario, pues solo se limita a señalar que es un acto previo al inicio de las facultades de comprobación. Por lo anterior, es el caso que se violó el principio de congruencia que impera en las ejecutorias de amparo, en términos de los artículos 77, fracciones II y III, y 91, fracciones I y III, de la Ley de Amparo, ya que el A quo antes de entrar a examinar la constitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, debió de analizar en primer lugar el problema de legalidad que se le planteó en la demanda de amparo directo, pues la inconstitucionalidad del citado artículo 52-A se hizo valer en la medida en que el Tribunal Colegiado considerara que, de acuerdo a su interpretación no había obligación de las autoridades fiscales de notificar la copia al contribuyente del requerimiento que en términos del artículo en cita se le formulara al contador público que dictaminó los estados financieros de la quejosa.

En el siguiente cuadro esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación podrá advertir lo incongruente de la forma en que resolvió el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito:

SILOGISMO CORRECTO

PREMISA MAYOR

El artículo 52-A CFF no es inconstitucional, porque la obligación de las autoridades de marcar copia se encuentra en el artículo 55 RCFF.

PREMISA MENOR

Caso concreto: Al practicar la revisión la autoridad no marcó copia de conformidad con el artículo 55 RCFF.

CONCLUSIÓN

El acto de autoridad resulta ser ilegal.

SILOGISMO DEL TRIBUNAL COLEGIADO

PREMISA MAYOR

El artículo 52-A CFF no es inconstitucional, porque la obligación de las autoridades de marcar copia se encuentra en el artículo 55 RCFF.

PREMISA MENOR

Caso concreto: Al practicar la revisión la autoridad no marcó copia

y51x55AQ7ul3rTjATBXGxXW3PiDwGpTBslNcZE8tGmY=

**de conformidad con el
artículo 55 RCFF.**

CONCLUSION

**El acto de autoridad
resulta ser legal.**

CONCLUSIÓN

**Así las cosas, el Primer Tribunal Colegiado en
Materia Administrativa del Sexto Circuito no
respetó el principio de congruencia que impera en
toda sentencia de amparo, pues se insiste, debió
haberse pronunciado en primer término sobre el
tema de legalidad, antes de entrar al estudio del
argumento en que se hizo valer la
inconstitucionalidad del artículo 52-A de Código
Fiscal de la Federación, pues a partir de esa
interpretación es que se iba a tildar de
inconstitucional o no la norma en cuestión y si el
Colegiado concluyó que el artículo 52-A no es
inconstitucional porque la obligación de marcar
copia al contribuyente está en otra disposición,
entonces debió haber considerado el acto ilegal y
por tanto tuvo que haber concedido el amparo a la
quejosa.**

**Por lo tanto, al haberse violado lo dispuesto por los
artículos 77, fracciones II y III, y 91, fracciones I y
III, de la Ley de Amparo, es procedente y así se
solicita a esa H. Suprema Corte de Justicia de la**

Nación que se pronuncie sobre al argumento de legalidad, ya que trasciende al tema de constitucionalidad, y otorgue el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa.

B) Una vez que se ha demostrado que el A quo violó el principio de congruencia, se solicita a esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que se pronuncie sobre el tema de legalidad planteado en el inciso E) del Primer Concepto de Violación de la demanda de amparo directo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, así como conforme a la jurisprudencia 2a./J. 175/2010, emitida por la Segunda Sala de ese H. Máximo Tribunal, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXII de la Novena Época, correspondiente al mes de diciembre de 2010, página 673, cuyo rubro señala lo siguiente: REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. SI LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN INTERPRETA LA NORMA CONSIDERADA COMO INCONSTITUCIONAL DE MANERA DISTINTA AL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO, Y TAL INTERPRETACIÓN TRASCIENDE AL PROBLEMA DE LEGALIDAD, DEBE PRONUNCIARSE SOBRE ESTE ÚLTIMO PARA RESGUARDAR EL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA. ...En este sentido, es procedente que ese. H Alto Tribunal se pronuncie sobre el aspecto de legalidad que el A quo omitió estudiar, planteado en el inciso E) del Primer

Concepto de Violación de la demanda de amparo directo, a efecto de que concluya que sí había obligación de notificar copia a la quejosa de los requerimientos que se formularon al contador público que dictaminó para efectos fiscales los estados financieros de aquella y que por lo tanto hubo una violación a la garantía de seguridad jurídica, siendo por tanto ilegales los créditos fiscales que se le fincaron a la demandante, por derivar de procedimientos viciados desde su origen. ... En efecto, si bien es cierto el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación no establece la obligación de que se marque copia al contribuyente del requerimiento que se formule al contador público que dictaminó, también lo es que esa obligación está prevista en el artículo 55, fracción I, último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, el cual dispone que la información, exhibición de documentos y papeles de trabajo se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

Lo anterior ha sido confirmado por esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la siguiente tesis, por medio de la cual decretó que aún y cuando el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación no prevé la obligación de notificar con copia al contribuyente los oficios por los que se requiere al contador público que dictaminó sus

estados financieros, a fin de no transgredir la garantía de seguridad jurídica, la autoridad debe acatar lo dispuesto por la fracción I del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

Tesis: 2a. XLIV/2009

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DIRIGIDO AL CONTADOR PÚBLICO, SIN NOTIFICAR AL CONTRIBUYENTE, NO SE RIGE POR EL ARTICULO 14, SINO POR EL 16 DE LA CONSTITUCIÓN, Y CONFORME A ÉSTE NO TRANSGREDE LA GARANTIA DE SEGURIDAD JURIDICA AHÍ PREVISTA. ... Como se desprende de dicha tesis, si bien para el ejercicio fiscal de 2006 fue derogado del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación la parte que establecía la obligación a cargo de las autoridades de marcar copia de los requerimientos al contador público, ese H. Alto Tribunal sostuvo que en el artículo 55, fracción I último párrafo del Reglamento de dicho Código Tributario, se establecía el deber de la autoridad fiscalizadora de marcar copia al contribuyente del oficio mediante el cual se requiere al contador público que dictaminó para efectos fiscales los estados financieros.

Al respecto, es de señalarse que la violación por la omisión de notificar copia al contribuyente de la

solicitud al contador público que dictaminó los estados financieros, por ser un acto previo al inicio de las facultades de comprobación, no se puede considerar como un vicio intrascendente para impugnar la legalidad de los créditos fiscales, pues, por un lado no se debe perder de vista que no se están haciendo valer violaciones propias de los requerimientos al contador y por otro lado, la notificación de la copia en cuestión ES UN TEMA VINCULADO A LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. --- En este sentido, el hecho de que no se hayan notificado las copias al contribuyente de los requerimientos formulados al contador público que dictaminó para efectos fiscales los estados financieros de la quejosa, sí es una violación trascendente, pues es un tema relacionado con la garantía de seguridad jurídica, tal y como lo sostuvo esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 2a. XLIV/2009, recién transcrita, al señalar que la notificación al contribuyente de la solicitud al contador público impide actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad. --- Lo anterior, pone de manifiesto que se trata de una obligación ineludible para las autoridades, de tal suerte que cualquier trasgresión a la misma, implica una violación a la propia garantía de seguridad jurídica, por lo que sería absurdo catalogar a dicha violación como intrascendente, pues sería tanto como sostener que la garantía de seguridad jurídica es

intrascendente, lo cual resulta ser inadmisibile en un estado de derecho como el nuestro, en el que las garantías individuales deben ser respetadas por cualquier autoridad. --- A mayor abundamiento, en las sentencias que dieron pie a la tesis citada con antelación, ese H. Máximo Tribunal manifestó lo siguiente: [..]Se insiste, sería absurdo considerar que la violación al artículo 55, fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación es una violación intrascendente cuando de forma implícita esa violación atenta contra la garantía de seguridad jurídica.

Por lo tanto, se solicita a esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, que al pronunciarse sobre el argumento de legalidad que fue omitido por el A quo conceda el amparo y protección de la Justicia Federal a la quejosa.

C) En el anterior inciso A) quedó demostrado que el A quo no hizo pronunciamiento alguno sobre el tema de legalidad, al cual estaba condicionado el análisis del concepto de violación en el que se planteó la inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que es razón más que suficiente para que se conceda el amparo a la quejosa.

No obstante lo anterior, a continuación se desvirtúa lo resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito en el sentido de que el artículo 52-A del Código Fiscal de

la Federación no es violatorio de la garantía de seguridad jurídica, en el entendido de que el mencionado A quo interpretó que es intrascendente la violación al artículo 55, fracción, I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, consistente en omitir la notificación al contribuyente de la copia del requerimiento formulado en términos del artículo 52-A del Código Federal Tributario al contador público que dictaminó los estados financieros, por ser un acto previo al inicio de las facultades de comprobación.

fojas 208 a 218 de la sentencia que por esta vía se recurre, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito resolvió textualmente lo siguiente:

De conformidad con lo anterior, el A quo consideró que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional, medularmente porque la Segunda Sala del Máximo Tribunal, al emitir ejecutoria dentro del juicio de amparo en revisión número 112/2009, determinó que el artículo en cuestión no transgrede la garantía en cita, ya que si bien con motivo de la reforma de 2006 se suprimió la obligación de notificar al contribuyente sobre el requerimiento formulado al contador público que dictaminó los estados financieros, dicha circunstancia no torna inconstitucional el precepto de que se trata, porque

la citada obligación a cargo de la autoridad hacendaria quedó contenida en el artículo 48 del propio código tributario.

Esto es, de acuerdo a lo resuelto en la sentencia recurrida, no hay violación al principio de seguridad jurídica porque en otra disposición existe obligación expresa de la autoridad de notificar al contribuyente la solicitud de información vinculada con su situación fiscal.

A efecto de reforzar lo anterior, el A quo cita la tesis 2a. XLIV/2009, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, del mes de mayo de 2009, Página 271, cuyo rubro señala FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DIRIGIDO AL CONTADOR PÚBLICO, SIN NOTIFICAR AL CONTRIBUYENTE, NO SE RIGE POR EL ARTÍCULO 14, SINO POR EL 16 DE LA CONSTITUCIÓN, Y CONFORME A ÉSTE NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA AHÍ PREVISTA. En la tesis en cuestión se resolvió que si bien el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación ya no contiene la obligación de notificar al contribuyente sobre la solicitud realizada al contador, lo cierto es que ese deber está expresamente comprendido en los diversos

artículos 48 del Código Fiscal de la Federación y 55, fracción I, de su Reglamento, que prevén un procedimiento en el cual la autoridad debe notificar al contribuyente la solicitud de información o documentación vinculada con su situación fiscal, lo que impide actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad, pues permite al gobernado hacer valer sus derechos en relación con el requerimiento respectivo.

De acuerdo a la interpretación del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible a fojas 223 a la 239 de las que se recurre, la omisión de notificar a la contribuyente el oficio por el que se requiere al contador público registrado la documentación e información para revisar los estados financieros, constituye un acto previo al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación y, por consiguiente, anterior al procedimiento de fiscalización.

Por lo anterior, en opinión del A quo, la violación a la obligación de notificar copia al contribuyente del requerimiento formulado al contador público que dictaminó los estados financieros, constituye una violación intrascendente para impugnar la ilegalidad de un crédito fiscal, pues es un acto previo al inicio de las facultades de comprobación.

Así las cosas, tenemos que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación no resulta ser violatorio de la garantía de seguridad jurídica por

no contener la obligación de notificar al contribuyente copia del requerimiento que se haga al contador público que dictaminó sus estados financieros, ya que esa obligación está contemplada en otras disposiciones legales; sin embargo, la violación a esta obligación por parte de las autoridades fiscales, resulta ser intrascendente para impugnar la ilegalidad de un crédito fiscal, pues es un acto previo al inicio de las facultades de comprobación.

A partir de lo anterior, resulta ser que contrariamente a lo resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación sí es violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional, y que si bien es cierto que la obligación de notificar al contribuyente de la copia del requerimiento formulado al contador público está prevista en otras disposiciones, también lo es que la violación a dicha obligación es intrascendente, en opinión del A quo, para impugnar la ilegalidad de un crédito fiscal, lo cual significa que el que exista o no la obligación en comento resulta ser lo mismo para un contribuyente al que se le determinó un crédito fiscal, pues de nada sirve que exista la obligación en otras disposiciones si queda a criterio de las

autoridades cumplirla o no, pues al final de cuentas resulta ser una violación intrascendente.

Por lo anterior, es el caso que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación sí resulta ser contrario a la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional.

La garantía de seguridad jurídica consiste en el establecimiento de los requisitos, condiciones, limitaciones en ley, para regular las atribuciones otorgadas a las autoridades para afectar válidamente la esfera del gobernado, es decir, que la norma general debe contener los elementos mínimos para hacer valer los derechos del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades.

Así lo ha definido esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente jurisprudencia:

Tesis: 2a./J. 144/2006

GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES. Aplicando lo anterior al procedimiento administrativo de fiscalización que concluye con la determinación de un crédito fiscal o cualquier otro acto administrativo, tenemos que éste al encontrarse dentro del procedimiento de fiscalización está constreñido al cumplimiento de las disposiciones legales que establecen las reglas a las cuales la autoridad debe ajustar su actuación al momento de determinar las contribuciones omitidas, considerando que, en caso contrario,

dicha circunstancia tendrá como efecto la comisión de arbitrariedades por parte de la autoridad fiscal.

Así las cosas, la actuación de las autoridades fiscales al momento de llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, debe ajustarse a lo establecido en el artículo 16 Constitucional y a lo previsto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, así como en los demás ordenamientos aplicables, pues regulan su actuación.

Por lo tanto, las atribuciones otorgadas a las autoridades fiscales para la verificación o determinación de un crédito fiscal, se encuentran regladas en la ley respectiva, de tal suerte que sus actuaciones deben estar ceñidas a los requisitos establecidos tanto en la Carta Magna, como en el Código Fiscal de la Federación.

De esta manera es que se garantiza un verdadero estado de seguridad jurídica para los contribuyentes y por lo tanto una eficaz aplicación de la garantía prevista en el artículo 16 Constitucional.

Ahora bien, el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de junio de 2006, ya no prevé la obligación de notificar al contribuyente copia del requerimiento formulado al contador público que dictaminó sus estados financieros, tal y como se advierte de la siguiente transcripción:

...

De acuerdo con la norma transcrita, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo transcrito y el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, primeramente requerirán al contador público que haya formulado el dictamen cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, así como la exhibición de los papeles de trabajo y cualquier información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

El artículo en cuestión no establece que se deba notificar al contribuyente copia del requerimiento que se formule al contador público, ya que esta obligación está prevista en los artículos 48, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 55, fracción I, de su Reglamento.

No obstante, si las autoridades fiscales, en franca violación a los artículos citados con antelación, no notifican al contribuyente la copia del requerimiento formulado al contador público, esta violación, como lo señala el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, resulta ser intrascendente para impugnar la ilegalidad del acto que resulte del procedimiento de fiscalización.

Por lo tanto, el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación es violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional, que si bien es cierto que la obligación de notificar al contribuyente de la copia del requerimiento formulado al contador público está prevista en otras disposiciones, también lo es que la violación a dicha obligación es intrascendente, en opinión del A quo, para impugnar la ilegalidad de un crédito fiscal, lo cual significa que el que exista o no la obligación en comento resulta ser lo mismo para un contribuyente al que se le determinó un crédito fiscal, pues de nada sirve que exista la obligación en otras disposiciones si queda a criterio de las autoridades cumplirla o no, pues al final de cuentas resulta ser una violación intrascendente.

En efecto, de nada sirve que en otras disposiciones esté prevista la obligación de notificar al contribuyente de la copia del requerimiento formulado al contador público que dictaminó sus estados financieros, si al final de cuentas la violación a esa obligación resulta ser intrascendente para impugnar la ilegalidad de los créditos fiscales que se lleguen a determinar derivados de las revisiones que practican las autoridades fiscales.

El que sea una violación intrascendente la omisión de notificar al contribuyente la copia del requerimiento sobre su situación fiscal, trae como

consecuencia que las autoridades fiscales actúen de manera arbitraria, pues el crédito fiscal que determinen una vez seguido el procedimiento que establece el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, no obstante provenir de un procedimiento viciado desde su origen, resultará ser válido, situación que deja en un total estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes.

Lo anterior máxime que se debe tener en cuenta que no se están impugnando los requerimientos per se, que se formulan al contador público, sino la violación a la formalidad de notificar la copia de los mismos al contribuyente.

En efecto, no se debe perder de vista que no se está cuestionando la legalidad de los requerimientos al contador público, por lo que incluso la tesis aislada cuyo rubro señala REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. LOS VICIOS DEL REQUERIMIENTO RELATIVO DIRIGIDO AL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO SON INTRASCENDENTES PARA IMPUGNAR LA ILEGALIDAD DE UN CRÉDITO FISCAL, YA QUE AQUÉL ES UN ACTO PREVIO AL INICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD DE LAS QUE ÉSTE DERIVA. (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004) citada por el A quo, resulta ser inaplicable, pues la misma claramente se refiere a los vicios propios del requerimiento y en el caso particular lo que se está

cuestionando es la violación a la formalidad de omitir la notificación al contribuyente del requerimiento sobre su situación fiscal.

Se insiste, no se está cuestionando la legalidad de los requerimientos al contador público, sino la violación a la formalidad de notificar al contribuyente de la copia del requerimiento sobre su situación fiscal, pues esta violación implica que, en un total estado de inseguridad jurídica, el contribuyente no se entere de que ya está siendo revisada su situación fiscal, además, si el contador público no atiende los requerimientos, el contribuyente tendrá que soportar ya sea una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, situación que no pasaría si desde un inicio estuviera enterado que ya hay una revisión sobre su situación fiscal, de lo cual únicamente se puede enterar si se le notifica la copia del requerimiento formulado al contador público que dictaminó sus estados financieros.

A mayor abundamiento, es de señalarse que la violación por la omisión de notificar copia al contribuyente de la solicitud al contador público que dictaminó los estados financieros, por ser supuestamente un acto previo al inicio de las facultades de comprobación, no se debiera considerar como un vicio intrascendente para impugnar la legalidad de los créditos fiscales pues, por un lado, no se debe perder de vista que no se

están haciendo valer violaciones propias de los requerimientos al contador y por otro lado, la notificación de la copia en cuestión ES UN TEMA VINCULADO A LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. En este sentido, el hecho de que no se hayan notificado las copias al contribuyente de los requerimientos formulados al contador público que dictaminó para efectos fiscales los estados financieros de la quejosa, sí es una violación trascendente, pues es un tema relacionado con la garantía de seguridad jurídica, tal y como lo sostuvo esa H, Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 2a. XLIV/2009, ya transcrita, al señalar que la notificación al contribuyente de la solicitud al contador público impide actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad.

Lo anterior, pone de manifiesto que se trata de una obligación ineludible, para las autoridades, de tal suerte que cualquier trasgresión a la misma, implica una violación a la propia garantía de seguridad jurídica, por lo que es absurdo considerar que dicha violación es intrascendente, pues con ello resulta que la garantía de seguridad jurídica también es intrascendente.

A mayor abundamiento, en las sentencias que dieron pie a la tesis citada con antelación, ese H. Máximo Tribunal manifestó lo siguiente: ... cabe señalar que fue potestad del legislador, como beneficio para el contribuyente, establecer esa

ventaja, sin embargo, no constituye una obligación constitucional ineludible seguir sosteniendo la misma, bajo la idea de otorgar garantía de audiencia, cuando el Pacto Federal no lo exige así, y el que posteriormente se haya eliminado la obligación de notificar al contribuyente la copia del requerimiento de información al contador público que haya dictaminado sus estados financieros, como se ha visto a lo largo de esta resolución, lejos de ser contrario al artículo 14 constitucional, lo acata haciendo congruente el sistema jurídico, sin soslayar que, EN CUMPLIMIENTO A LA DIVERSA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA, prevista en el artículo 16 del Pacto Federal, la autoridad está obligada a notificar al contribuyente la solicitud de información o documentación relacionada con su situación fiscal, lo cual permite al gobernado hacer valer sus derechos y, a su vez, impide actuaciones arbitrarias de la autoridad.

Se insiste, es absurdo considerar que la violación al artículo 48, fracción I, del Código Fiscal de la Federación o del 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es una violación intrascendente cuando de forma implícita esa violación atenta contra la garantía de seguridad jurídica.

Por lo tanto, el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación sí resulta ser violatorio de la garantía de seguridad jurídica, pues si bien es cierto que la

obligación de notificar al contribuyente de la copia del requerimiento formulado al contador público está prevista en otras disposiciones, también lo es que la violación a dicha obligación es intrascendente para impugnar la ilegalidad de un crédito fiscal.

Por lo tanto, se solicita a esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, declare la inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación y conceda el amparo y protección de la Justicia Federal a la quejosa.

Segundo.- Se violan por indebida aplicación los artículos 77, 78 y 91 de la Ley de Amparo como a continuación se demuestra.

A través de la sentencia recurrida se resolvió declarar inoperantes los argumentos en que se hizo valer la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo por violar las garantías de audiencia y de impartición de justicia pronta y expedita.

En efecto, a fojas 248 a 255 de la sentencia recurrida el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito resolvió textualmente lo siguiente:

...

De acuerdo con lo anteriormente transcrito, el A quo resolvió declarar inoperante el concepto de violación en el que se hizo valer la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley

Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo atento a lo siguiente:

Que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no fue aplicado tácita ni expresamente en perjuicio de la parte quejosa a fin de que, dadas las condiciones de procedencia, el Tribunal Colegiado estuviera en posibilidad legal de realizar el estudio de inconstitucionalidad de la aludida disposición legal.

Que la Sala responsable para arribar a la conclusión de que no tomaría en cuenta las pruebas aportadas por la quejosa en el juicio de nulidad no se sustentó en el invocado artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ni tampoco puede estimarse que el propio numeral se aplicó tácitamente en la sentencia reclamada dado que en dicho precepto no se prevé la hipótesis en que se sustenta la quejosa para tildarlo de inconstitucional, relativa a que las pruebas que no fueron ofrecidas ante la autoridad fiscalizadora no pueden tomarse en consideración al dictarse la sentencia en el juicio contencioso administrativo.

Antes de proceder a demostrar la ilegalidad con que se condujo el A quo al declarar inoperantes los argumentos de la quejosa es importante tener en cuenta los siguientes antecedentes:

...

4. El A quo al pronunciarse sobre la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo resolvió que el concepto de violación correspondiente era inoperante porque el citado artículo no fue aplicado por la Sala responsable en la sentencia que ésta dictó. Esta situación de que la responsable no fundó su ilegal sentencia se hizo valer en la demanda de amparo directo y el Tribunal Colegiado, a pesar de que estuvo de acuerdo, tal y como se advierte de la transcripción anterior, señaló que tal omisión era, irrelevante y que sería ocioso conceder el amparo para que la responsable citara el fundamento de su proceder.

Como podrá advertir esa H, Suprema Corte de Justicia de la Nación, hay una clara incongruencia en la forma en que se condujo el A quo al emitir su ilegal sentencia, pues por un lado señala que no hubo aplicación del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y por otro lado manifiesta que es ocioso obligar a la Sala responsable a citar el fundamento legal aplicable, que como veremos más adelante dicho artículo en relación con el artículo 1º de la misma ley, son el fundamento para considerar que no se deben de tomar en cuenta las pruebas ofrecidas en el juicio de nulidad que no fueron exhibidas ante las

autoridades fiscales, durante el procedimiento de fiscalización.

Al respecto, es de subrayarse que sí era necesario conceder el amparo para el efecto de que la Sala responsable señalara cuál era el fundamento de su ilegal proceder, pues sólo de esa manera la quejosa iba a saber qué norma iba a atacar de inconstitucional, es decir, sólo de esa forma iba a saber cuál es el o los preceptos que violan las garantías de audiencia y de impartición de justicia pronta y expedita.

Ahora bien, la quejosa argumentó la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo partiendo del supuesto de que dicho precepto fuera la norma en la cual se pretendiera fundamentar la actuación de la Sala responsable al no tomar en cuenta las pruebas ofrecidas en el juicio de nulidad.

D.2) Ahora bien, suponiendo sin conceder que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo sea el fundamento de la Sala Responsable para resolver que sólo las pruebas que fueron exhibidas ante la autoridad fiscal son las que se pueden ofrecer en el juicio de nulidad, en consecuencia el artículo 40 en comento es inconstitucional, por violar directamente el principio de impartición de justicia pronta y la

garantía de audiencia previstos en los artículos 14, 16 y 17 Constitucionales.

Dado que la Sala responsable fue omisa en citar el artículo en el cual sustentaba su ilegal determinación de no considerar las pruebas ofrecidas en el juicio de nulidad, la quejosa consideró que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo era el sustento, por eso hizo valer la inconstitucionalidad del mismo, a efecto de no quedar en estado de indefensión.

De esta forma, si bien la Sala responsable no aplicó expresamente el artículo 40 en cuestión, en su ilegal sentencia, lo cierto es que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito para negar el amparo a la quejosa sí lo aplicó, relacionándolo con el diverso 1º del mismo cuerpo de leyes.

Lo anterior, dejó en completo estado de indefensión a la quejosa, pues al no obligarse a la Sala responsable a citar el artículo en el que sustenta que no se deben tomar en cuenta las pruebas ofrecidas en el juicio de nulidad que no fueron exhibidas ante la autoridad fiscal, la demandante no pudo hacer valer la inconstitucionalidad del precepto que supuestamente establece la prohibición en comento.

Por otro lado, de igual manera la quejosa quedó en estado de indefensión porque el Tribunal Colegiado, supliendo de manera ilegal a la Sala responsable, fue el que citó y aplicó el artículo 40 en relación con el 1° de la ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para sostener la postura de que en el juicio de nulidad no se deben de tomar en cuenta las pruebas que hayan sido ofrecidas en la demanda de nulidad y que no fueron exhibidas ante la autoridad fiscal durante el procedimiento administrativo de fiscalización.

En este último caso, si él A quo aplicó el artículo 40 de la ley adjetiva en comento, para resolver el tema de legalidad, entonces debió haber entrado al análisis de la constitucionalidad de dicho artículo, a efecto de perjudicar a la quejosa.

A este respecto, incluso se puede argumentar que hay una aplicación implícita, ya que el propio A quo está reconociendo que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el artículo 1° del mismo cuerpo de leyes, es el fundamento para considerar que en el juicio contencioso no se deben valorar las pruebas que no hayan sido exhibidas ante la autoridad fiscal durante el procedimiento de fiscalización.

Lo anterior en atención a que según el Tribunal Colegiado, de una interpretación sistemática entre

los artículos 40 y 1° de la Ley que regula el juicio contencioso administrativo federal, sólo en los casos en que la resolución impugnada sea la recaída al recurso administrativo, por virtud de la litis abierta, se pueden plantear argumentos novedosos, por lo que sólo en esos casos será factible aportar las pruebas que así lo justifiquen.

Como podrá advertir esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, sí hay una aplicación implícita de la norma tildada de inconstitucional, por lo que él A quo debió de haber ordenado que la Sala responsable citara el artículo que le sirvió de fundamento, para efectos de que la quejosa hubiera estado en posibilidad de impugnar su inconstitucionalidad o, en su defecto, el A quo debió haber entrado al análisis de la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Por lo anterior, se solicita a esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que se pronuncie sobre estos temas de legalidad, de conformidad con lo dispuesto por artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo y con base en la tesis 2a. IX/2004, en la cual ese H. Máximo Tribunal ha señalado que si en un recurso de revisión en amparo directo, se plantean agravios sobre constitucionalidad de normas generales o de interpretación directa de un precepto de la Constitución, junto con argumentos

de legalidad, donde la vinculación es tal que afecta la congruencia de la sentencia, éstos deben ser analizados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tanto que dichos agravios no refieren cuestiones de mera legalidad, sino que se trata de agravios que no son ajenos a las cuestiones constitucionales examinadas en la resolución recurrida, sino que forman parte de ella.

A continuación se cita la tesis 2a. IX/2004 emitida por la Segunda Sala de esa H. Suprema Corte de Justicia, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIX, del mes de marzo de 2004, cuyo rubro y texto señalan lo siguiente:

REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO: LOS AGRAVIOS DE LEGALIDAD SON ATENDIBLES CUANDO SE ENCUENTRAN VINCULADOS INDISOLUBLEMENTE CON ASPECTOS DE CONSTITUCIONALIDAD. ...

De conformidad con la tesis transcrita, si en un recurso de revisión en amparo directo se plantean agravios sobre constitucionalidad de normas generales junto con argumentos de legalidad, donde la vinculación es tal que afecta la congruencia de la sentencia, los argumentos de legalidad deben ser analizados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tanto que dichos agravios no refieran a cuestiones de mera legalidad, sino que constituyan aspectos propiamente constitucionales, toda vez que se

encuentran vinculados indisolublemente con el pronunciamiento de inconstitucionalidad y en relación con las consideraciones que el Tribunal Colegiado de Circuito realizó para resolver en tal sentido.

Por lo anterior, es procedente que ese H. Máximo Tribunal analice el argumento de legalidad al que se hace mención en el presente agravio, pues el mismo está vinculado con el argumento de inconstitucionalidad.

El hecho de que el A quo no haya concedido el amparo para el efecto de que la Sala responsable citara el fundamento de su proceder o en su defecto que no haya entrado al análisis de la constitucionalidad del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, llevó al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito a que, sin valorar las pruebas aportadas por la quejosa en el juicio de nulidad, emitiera razonamientos totalmente ilegales y absurdos como son los siguientes:

... Es obvio que si no son tomadas en cuenta las pruebas que ofreció la quejosa en el juicio de nulidad, pues no podía demostrar que su actividad es la de desarrolladora inmobiliaria, ni tampoco podía justificar que su actividad es la de enajenación de bienes. Notará esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación el estado de

indefensión en que quedó la quejosa, con el ilegal proceder del A quo.

Por otro lado, el A quo llegó al absurdo de resolver que la quejosa estaba obligada a aplicar el artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando es el caso que la aplicación de esta disposición es de carácter opcional.

Ya habrá advertido ese H. Alto Tribunal los absurdos que concluyó el A quo, derivado de que emitió una sentencia totalmente incongruente, pues por un lado señala que no hubo aplicación del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y por otro lado manifiesta que es ocioso obligar a la Sala responsable a citar el fundamento legal aplicable (léase artículo 40), cuando era el caso que sí era necesario conceder el amparo para el efecto de que la Sala responsable señalara cuál era el fundamento de su ilegal proceder, pues sólo de esa manera la quejosa iba a saber qué norma iba a atacar de inconstitucional, es decir, sólo de esa forma iba a saber cuál es el o los preceptos que violan las garantías de audiencia y de impartición de justicia pronta y expedita.

Al no haber procedido de esa forma el A quo, se dejó en completo estado de indefensión a la quejosa, pues al no obligarse a la Sala responsable a citar el artículo en el que sustenta que no se deben tomar en cuenta las pruebas ofrecidas en el

juicio de nulidad que no fueron exhibidas ante la autoridad fiscal, la demandante no pudo hacer valer la inconstitucionalidad del precepto que supuestamente establece la prohibición en comento.

En su defecto, dado que el Tribunal Colegiado aplicó el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para declarar infundado el argumento de legalidad, entonces debió haber analizado la inconstitucionalidad que se hizo valer de dicha disposición, sin embargo al no haber procedido de esa forma, la quejosa quedó en total estado de indefensión.

A continuación se ilustra la forma en que, conforme a derecho, el A quo debió de haber procedido:

El Tribunal Colegiado no analizó la constitucionalidad del artículo 40 LFPCA.

Porque no se aplicó el artículo 40 LFPCA en la sentencia, ya que la Sala Responsable omitió fundar

El Tribunal Colegiado para negar el amparo si

aplicó el artículo 40. El Tribunal Colegiado debió ordenar a la Sala que citara el artículo 40

El Tribunal Colegiado debió analizar la constitucionalidad del artículo 40 LFPCA

La quejosa hubiera podido atacar la inconstitucionalidad del artículo 40 LFPCA.

Como podrá advertir esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, el A quo debió de haber ordenado que la Sala responsable citara el artículo que le sirvió de fundamento, para efectos de que la quejosa hubiera estado en posibilidad de impugnar su inconstitucionalidad o, en su defecto, el A quo debió haber entrado al análisis de la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al haber aplicado dicho Tribunal el precepto en cuestión.

Por lo tanto, se solicita a esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, que al pronunciarse sobre el argumento planteado en el presente agravio, conceda el amparo y protección de la Justicia Federal a la quejosa, dejando sin efectos todos los absurdos e ilegales argumentos del A quo.

Tercero.- Se violan por indebida aplicación los artículos 77, 78 y 91 de la Ley de Amparo como a continuación se demuestra.

Argumenta el Tribunal Colegiado a través de la sentencia recurrida de fojas 315 a 322, que es inoperante el concepto de violación en el que se argumentó la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta por violar el principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en virtud de lo siguiente:

...

De conformidad con lo anteriormente transcrito, el Tribunal Colegiado señala que los argumentos propuestos por la hoy recurrente a través de la demanda de garantías son inoperantes en razón de lo siguiente:

...

Sin embargo, el Tribunal Colegiado no realizó el debido estudio respecto de la problemática de inconstitucionalidad que le fue planteada por la hoy recurrente, aún y cuando contaba con todos los elementos necesarios para ello.

Por lo anterior, podrá advertir esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que el problema de constitucionalidad respecto del artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta persiste, toda vez que el Tribunal Colegiado soslayó su obligación de resolver, de conformidad

con el artículo 77 de la Ley de Amparo, tal y como a continuación se demuestra.

A. Tal y como podrá advertir esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tribunal Colegiado en nada resolvió la pretensión de mi representada a través de la sentencia que se recurre. Al contrario, en su lugar violenta en perjuicio de la hoy recurrente el artículo 77 de la Ley de Amparo, el cual establece en su fracción II que las sentencias que se dicten en los juicios de garantías deberán contener los fundamentos legales en que se apoyen para sobreseer en el juicio, o bien para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado.

Por lo tanto, el Tribunal A quo estaba obligado a haber resuelto conforme a derecho, y más allá de haber citado los preceptos legales aplicables al caso concreto de mi representada, estaba obligado a expresar de manera clara y precisa las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la expedición de su sentencia, siendo necesario además que existiera una adecuación entre los motivos aducidos y su configuración en las hipótesis normativas.

Es decir, el artículo 77 de la Ley de Amparo es un precepto que rescata la esencia de la garantía de seguridad jurídica contemplada en el artículo 16 Constitucional de fundar y motivar debidamente

cualquier acto de autoridad en el ejercicio de sus funciones, en este caso el Tribunal Colegiado.

Por lo tanto, para que un acto de autoridad cumpla con la debida fundamentación y motivación legal, debe señalar el precepto en el que se apoya su acto, además de detallar porqué estima que el acto concreto al que se aplica la norma actualiza la misma.

No obstante lo anterior, el Tribunal Colegiado soslayó su obligación de fundar y motivar la sentencia que por este medio se recurre, y sostuvo de manera ilegal que los argumentos expuestos a través de la demanda de garantías por mi representada eran inoperantes, sin haberse pronunciado de forma clara y precisa en qué medida el artículo reclamado es constitucional; de ahí que se estime que es ilegal la sentencia que se recurre.

A. 1. Ahora bien, de conformidad con lo resuelto a través de la sentencia recurrida, es indispensable para que un Tribunal Colegiado aborde y resuelva un problema de inconstitucionalidad, que en la demanda de amparo se señalen: i) la norma o normas de la Constitución Federal, que según la parte quejosa contraviene el precepto que impugna; ii) la disposición jurídica que se estime inconstitucional; y, iii) los conceptos de violación en los que se trate de poner de manifiesto, jurídicamente, que la ley impugnada resulta

contraria a la hipótesis normativa del precepto constitucional, en cuanto al marco de su contenido y alcance.

Por su parte, a través de la demanda de garantías la hoy recurrente expresó con precisión:

...

No obstante lo anterior, arguye el Tribunal Colegiado que la hoy recurrente omite indicar el marco y la interpretación de la disposición o disposiciones constitucionales que, a su juicio, transgrede aquélla; por lo que en ese supuesto el concepto de violación en análisis resulta insuficiente, dado que no constituye un verdadero planteamiento de un problema de constitucionalidad de ley.

Sin embargo, del estudio que esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación realice sobre el Concepto SEXTO de Violación, inciso B.1.) de la demanda de garantías, podrá apreciar que efectivamente ** le dio a-conocer con exactitud al Tribunal Ad quem todos los elementos necesarios para que realizara un pronunciamiento respecto de la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, frente a la garantía de proporcionalidad consagrada en el artículo 31, fracción IV Constitucional.***

En ese orden de ideas y contrario a lo manifestado por el Tribunal Colegiado, el Concepto SEXTO de violación, inciso B.1.) fue debidamente planteado

en términos del artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo.

Por lo tanto, el Tribunal Colegiado debió haber resuelto de forma clara y precisa en qué medida el artículo reclamado es constitucional, situación a la que estaba obligado conforme al artículo 77 de la ley de Amparo y que ilegalmente soslayo; de ahí que se estime que es ilegal la sentencia que se recurre.

B. Por otro lado, precisa el Tribunal Colegiado que la parte quejosa se limitó a tildar de inconstitucional el artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cuatro y dos mil cinco, pues aduce que contraviene el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.

Además que la quejosa se constriñe a precisar lo que debe entenderse como proporcionalidad tributaria, agregando que de conformidad con la norma reclamada, se consideran dividendos o utilidades distribuidos, la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente; sin embargo, dicha norma no toma en consideración que cuando se determina la utilidad fiscal existen gastos reales que al haberse efectuado afectaron la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que al ser gastos reales no debiera considerarse que se generan dividendos, pues se parte de una base ficticia.

Concluye el Tribunal Colegiado que por lo anterior, la quejosa es omisa en plantear por qué, a su juicio, la disposición tildada de inconstitucional contraviene el principio de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Y por tanto, sostiene el A quo que la parte quejosa incumplió con la carga de demostrar la pretendida inconstitucionalidad del precepto legal reclamado, al no confrontarlo con una disposición de la Constitución Federal, que sea detallada en su contexto y alcance jurídico, como resulta ser una premisa esencial que debe satisfacerse para que se estime actualizado un formal problema de constitucionalidad.

Sin embargo, tal y como podrá advertir esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, los argumentos vertidos por el Tribunal Colegiado son incorrectos y por lo tanto sus conclusiones también lo son, pues parte de premisas ajenas a la realidad y por lo tanto sus razonamientos son ilegales.

Por lo anterior, el Tribunal Colegiado ilegalmente no resolvió la causa pretendida por la hoy recurrente respecto de la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, soslayando de esa forma su obligación de emitir una sentencia de forma clara y

precisa en qué medida el artículo reclamado es constitucional, situación a la que estaba obligado conforme al artículo 77 de la Ley de Amparo; de ahí que se estime que es ilegal la sentencia que se recurre.

Para demostrar lo anterior, es necesario remontar el estudio del presente argumento con el Concepto de Violación SEXTO, inciso B.1.) de la demanda de garantías el cual ilegalmente fue resuelto a través de la sentencia que por esta vía se recurre.

...

Por lo tanto, podrá concluir primeramente ese H. Máximo Tribunal de Justicia, que efectivamente el Tribunal Colegiado contó con todos los elementos necesarios para que estuviera en posibilidades de pronunciarse respecto del problema de inconstitucionalidad propuesto por la entonces actora.

No obstante lo anterior, el Tribunal Colegiado soslayó su obligación de fundar y motivar la sentencia que por este medio se recurre, y sostuvo de manera ilegal que los argumentos expuestos a través de la demanda de garantías por mi representada eran inoperantes, sin haberse pronunciado de forma clara y precisa en qué medida el artículo reclamado es constitucional; de ahí que se estime que es ilegal la sentencia que se recurre.

Además, contrario a lo manifestado por el Tribunal Colegiado, sí se explicó de manera concisa y concreta por qué la disposición tildada de inconstitucional contraviene el principio de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Pues como podrá advertir esa H. Suprema Corte del estudio que realice al Concepto de Violación anteriormente señalado, efectivamente se explicó al Tribunal Colegiado que la violación al principio de proporcionalidad tributaria por parte del artículo reclamado consiste en: que de conformidad con dicho precepto se consideran dividendos o utilidades distribuidos la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales, sin embargo dicha disposición no toma en consideración que cuando se determina la utilidad fiscal existen gastos reales que al haberse efectuado afectaron la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que al ser gastos reales no debiera considerarse que se generan dividendos, pues se parte de una base ficticia.

Por lo anterior, no podrá negar esa H. Suprema Corte que la obligación de demostrar en qué consiste la violación a la garantía constitucional está probada en la demanda de amparo.

*Sin embargo, el Tribunal Colegiado considera que los argumentos vertidos por la quejosa resultaron inoperantes, pues explica que ***** fue omisa en plantear por qué la disposición tildada de inconstitucional contraviene el principio de proporcionalidad.*

En consecuencia el argumento anterior del Tribunal Colegiado nos lleva a cuestionamos de qué forma es que a criterio del A quo resulta imperativo plantear un problema de inconstitucionalidad ante la instancia del amparo directo.

*Esto es, si de forma clara y precisa ***** vertió sus premisas de inconstitucionalidad, realizó la explicación de la concepción de la garantía constitucional y además se explicó de manera concreta en qué consiste la violación, nos queda la duda de la forma en que se debió ser más claro.*

Pues como podrá concluir esa H. Suprema Corte, se dio una explicación concreta de la violación de la garantía constitucional, sin embargo a criterio del Tribunal Colegiado eso no fue suficiente.

La única respuesta posible a la duda anterior podría ser que en virtud de que en pocos párrafos fue explicada la violación en comento, dicha situación no fue del agrado del Tribunal Colegiado. Pues tal vez, a su criterio era necesario un desarrollo innecesario y extensivo con párrafos largos y de lectura agotadora, para que de esa

*forma estuviera conforme con la redacción de

Basta realizar una lectura a la sentencia recurrida para que tal vez esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación entienda y comparta la postura que en esta vía se toma; pues de nada sirve que se viertan argumentos que sean largos y monótonos, en los cuales no se expresen ideas concretas.

En consecuencia, lo que queda rescatar es la falta de técnica en materia fiscal y constitucional del Tribunal Colegiado al momento de resolver, pues más allá de la crítica que se expresa a través del presente argumento, es de llamar la atención que tal vez no entendió la explicación vertida por la parte quejosa respecto de en qué consiste la violación del artículo 165 fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

Pues basta realizar una lectura al Concepto de Violación SEXTO, inciso B.1.) donde se explicó que de conformidad con el artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la renta, se consideran dividendos o utilidades distribuidos la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales, sin embargo dicha disposición no toma en consideración que cuando se determina la utilidad fiscal existen gastos reales que al haberse efectuado afectaron la capacidad

contributiva de los contribuyentes, por lo que al ser gastos reales no debiera considerarse que se generan dividendos, pues se parte de una base ficticia.

Esto significa que:

Si por un lado cuando se realiza el cálculo del impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 10 de la Ley de la materia, para determinar las utilidades fiscales es necesario conocer los ingresos y restarles los gastos erogados por el contribuyente.

En consecuencia, al momento en que de manera presuntiva se determine la utilidad fiscal por parte de la autoridad, y ésta se considera dividendo o utilidad distribuida, será necesario de igual forma que para determinar la utilidad fiscal a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la renta, se resten a los ingresos obtenidos en un ejercicio las deducciones autorizadas.

De ahí que el artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea inconstitucional, debido a que no contempla la posibilidad de deducir gastos de ingresos para que de esa forma se conozcan las utilidades fiscales determinadas presuntivamente por las autoridades, y en consecuencia el impuesto a cargo sea menor, en la medida en que jurídicamente sea correcto.

Por lo tanto, el precepto viola la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que no atiende

*a la capacidad contributiva de *****, al no permitirle realizar la deducción de gastos frente a ingresos que obtuvo, para que de esa forma sea justa la determinación presuntiva de las utilidades fiscales por parte de la autoridad.*

Sin embargo, el Tribunal Colegiado dice que la impetrante es omisa en plantear por qué a su juicio, la disposición tildada de inconstitucional contraviene el principio de proporcionalidad tributaria, y que por lo tanto la parte quejosa incumplió con la carga de demostrar la pretendida inconstitucionalidad del precepto legal reclamado, al no confrontarlo con una disposición de la Constitución Federal.

No obstante lo anterior, como podrá concluir esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, dicho razonamiento es ilegal, debido a que la parte quejosa sustentó debidamente el concepto de violación, dando a conocer todos los elementos suficientes al Tribunal Colegiado para que resolviera respecto de la violación constitucional contenida en el precepto reclamado.

Por lo tanto, el Tribunal Colegiado no realizó el debido estudio respecto de la problemática de inconstitucionalidad que le fue planteada por la hoy recurrente, aún y cuando contaba con todos los elementos necesarios para ello. Por lo anterior, podrá advertir esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que el problema de constitucionalidad

respecto del artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta persiste, toda vez que el Tribunal Colegiado soslayó su obligación de resolver, de conformidad con el artículo 77 de la Ley de Amparo.

Incluso tan es inconstitucional el artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que las propias autoridades fiscales emitieron el Criterio Normativo 46/2010/ISR el cual es del tenor siguiente:

...

Como podrá advertir ese H. Alto Tribunal, las propias autoridades fiscales consideran que no se deben de calcular el impuesto sobre la renta sobre los montos que se consideran dividendos o utilidades distribuidos, ya que el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece dicha obligación.

Lo anterior esa así, ya que el artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta ser inconstitucional, por violar el principio de proporcionalidad tributaria.

En ese orden de ideas, podrá advertir ese H. Máximo Órgano de Justicia que el Tribunal Colegiado soslayó su obligación de fundar y motivar la resolución recurrida, al no haber expresado de manera clara y precisa tanto los preceptos aplicables al caso concreto, así como los razonamientos y conclusiones que justificaran la

constitucionalidad del precepto reclamado en la demanda de garantías.

Por lo tanto, se solicita a esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que analice el concepto de violación que omitió analizar el Tribunal Colegiado y derivado de dicho análisis conceda el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa.

Por lo expuesto, a ese H. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, atentamente solicito:

Primero.- Recibir el presente recurso de revisión que *** interpone en contra de la sentencia dictada el 16 de marzo de 2011 por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, en el juicio de amparo directo *****, junto con las copias de ley para el traslado a cada una de las partes.**

Segundo.- En términos de lo dispuesto por el artículo 89 de la Ley de Amparo, dar trámite al presente recurso y turnarlo a la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

A esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, atentamente solicito: ...”

CUARTO. Procedencia del Recurso. En primer lugar, es necesario analizar la procedencia del presente recurso de revisión.

La exposición de motivos de la reforma constitucional al artículo 107, fracción IX², publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de junio de mil novecientos noventa y nueve, señala que las facultades discrecionales que se otorgan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para resolver sobre la procedencia de las instancias planteadas ante ella dentro del juicio de amparo, entre otras, respecto del recurso de revisión interpuesto contra sentencias dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito, tiene por objeto que este Alto Tribunal deje de conocer de aquellos asuntos en los que no deba entrar al fondo para fijar un criterio de importancia y trascendencia, con lo cual la reforma pretende fortalecer el carácter de Máximo Órgano jurisdiccional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en congruencia con el carácter uniinstancial del amparo directo, a fin de que por excepción se abra y resuelva la segunda instancia, sólo en aquellos casos que resulte imprescindible la intervención de este Alto Tribunal, pues éste debe concentrar todos sus esfuerzos en el conocimiento y resolución de aquellos asuntos inéditos o que comprenden un alto nivel de importancia y trascendencia y que, por tal razón, impactan en la interpretación y aplicación del orden jurídico nacional.

² **Artículo 107.** Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes:

[...]

IX. Las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito no admiten recurso alguno, a menos de que decidan sobre la inconstitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución cuya resolución, a juicio de la Suprema Corte de Justicia y conforme a acuerdos generales, entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia. Sólo en esta hipótesis procederá la revisión ante la Suprema Corte de Justicia, limitándose la materia del recurso exclusivamente a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales.

Con base en lo anterior, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió el Acuerdo 5/1999, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintidós de junio de mil novecientos noventa y nueve, cuyo punto primero establece que para la procedencia del recurso de revisión en amparo directo se requiere que se reúnan los siguientes supuestos:

a) Que en la sentencia recurrida se haya hecho pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una ley, tratado internacional o reglamento, o se establezca la interpretación directa de un precepto constitucional, o que, habiéndose planteado alguna de esas cuestiones en la demanda de amparo, se haya omitido su estudio, y³

³ Materia(s): Común. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXV. Mayo de 2007. Tesis: P. XVIII/2007. Página: 16.

REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. BASTA CON QUE SE UTILICE UNO DE LOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL PARA QUE SE CUMPLA CON EL REQUISITO DE PROCEDENCIA DE ESE RECURSO. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la interpretación directa de un precepto constitucional implica desentrañar, esclarecer o revelar el sentido de la norma, atendiendo a la voluntad del legislador o al sentido lingüístico, lógico u objetivo de las palabras, a fin de entender el completo y auténtico sentido de la disposición constitucional, lo cual puede lograrse a través de los métodos: gramatical, analógico, histórico, lógico, sistemático, causal o teleológico. Asimismo, ha establecido que para fijar el justo alcance de una norma constitucional, el intérprete puede acudir indistintamente a cualquiera de los aludidos métodos, en el orden que el grado de dificultad para interpretar la norma lo exija o así resulte jurídicamente conveniente, de manera que si no fuera suficiente la sola interpretación literal, habría que acudir al análisis sistemático, teleológico, histórico, etcétera, hasta desentrañar el verdadero y auténtico sentido de la norma, sin que ello implique que en todos los casos deban agotarse los referidos métodos de interpretación, pues basta con que uno de ellos la aclare para que se considere suficiente y del todo válido para lograr el objetivo buscado. En congruencia con lo anterior, para que se cumpla con el requisito constitucional de procedencia del recurso de revisión en amparo directo, relativo a que se haya establecido la interpretación directa de un precepto de la Constitución de la República, basta con que se utilice uno de los referidos métodos de interpretación.

b) Que el problema de constitucionalidad entrañe la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia, a juicio de la Sala respectiva.

En relación con el segundo de los requisitos antes mencionados, el punto primero del Acuerdo en cita señala, que, por regla general, se entenderá que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando exista jurisprudencia sobre el problema de constitucionalidad hecho valer en la demanda de garantías, así como cuando no se hayan expresado agravios o, en su caso, éstos resulten ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes y no haya que suplir la deficiencia de la queja, o en casos análogos.

En el caso concreto el recurso de revisión resulta procedente, en virtud de que subsiste el planteamiento de inconstitucionalidad formulado por la parte quejosa.

En efecto, de la lectura de la demanda de garantías, se advierte que la parte quejosa formuló en síntesis, los siguientes conceptos de violación:

a).- Inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil siete pues aduce que dicho precepto contraviene la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional.

Lo anterior, porque dicha disposición no prevé la obligación de notificar, con copia para el contribuyente, los oficios mediante

los cuales se requieren informes y documentos al contador público que dictaminó sus estados financieros, lo que permite que las autoridades fiscales actúen de manera arbitraria, pues ante esa omisión, el contribuyente se ve forzosamente limitado para hacer valer sus derechos en relación con la información y documentos que solicita la autoridad para revisar su situación fiscal, lo cual crea incertidumbre jurídica.

b).- Que el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo es violatorio de las garantías de audiencia e impartición de justicia pronta y expedita, que se consagran en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales, ya que no permite ofrecer en el juicio de nulidad las pruebas que no se ofrecieron ante las autoridades administrativas.

c).- Que el artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en los ejercicios fiscales de dos mil cuatro y dos mil cinco, contraviene el principio de proporcionalidad tributaria tutelada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que conforme a dicha norma, se consideran dividendos o utilidades distribuidos, la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente; sin tomar en consideración que cuando se determina la utilidad fiscal existen gastos reales que al haberse efectuado afectaron la capacidad contributiva de los contribuyentes.

d).- Que lo anterior trae consigo que los dividendos se generen sobre una base ficticia.

Por otro lado, se observa que al dictar la resolución que ahora se revisa, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, desestimó los conceptos de violación en torno a los problemas de inconstitucionalidad sometidos a su consideración, con apoyo en las siguientes consideraciones fundamentales:

a).- El artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil siete, no es inconstitucional, en virtud de que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 144/2006, sostuvo que la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo; por otra parte, al emitir ejecutoria dentro del juicio de amparo en revisión número 112/2009, determinó que el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de junio de dos mil seis, no transgrede esa garantía individual porque existe obligación expresa de la autoridad de notificar al contribuyente la solicitud de información vinculada con su situación fiscal.

b).- Que además, el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación establece un procedimiento que impide la actuación caprichosa de la autoridad al momento de solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos, documentos o contabilidad para el ejercicio de sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria, consistente en que debe notificar al contribuyente la solicitud de documentos respectiva, indicar el lugar y el plazo en el cual deberá proporcionarse el informe o documentos respectivos, con los cuales deberá emitir un oficio de conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados, o bien, un oficio de observaciones en caso de advertir irregularidades, otorgando al contribuyente veinte días para corregir o aclarar su situación fiscal, con la oportunidad de ampliar este plazo en las hipótesis establecidas en el numeral en comento y, finalmente, emitir la resolución administrativa que corresponda.

c).- Que ese procedimiento impide actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad, al constituir para ella una limitación establecida en ley que permite al gobernado hacer valer sus derechos en relación con la información o documentos que le han sido solicitados por aquélla para revisar su situación fiscal, lo cual en modo alguno crea incertidumbre jurídica.

d).- Que esa ejecutoria dio origen a la tesis XLIV/2009, cuyo rubro es el siguiente: ***“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN***

DIRIGIDO AL CONTADOR PÚBLICO, SIN NOTIFICAR AL CONTRIBUYENTE, NO SE RIGE POR EL ARTÍCULO 14, SINO POR EL 16 DE LA CONSTITUCIÓN, Y CONFORME A ÉSTE NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA AHÍ PREVISTA.”

e).- Por otra parte, consideró que deben desestimarse por insuficientes, los planteamientos del quejoso en torno al artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en virtud de que la parte quejosa se limita a señalar la ley que tilda de inconstitucional y en sus conceptos de violación combate dogmáticamente la inconstitucionalidad de ese precepto legal, por estimar que vulnera alguno o algunos de los preceptos constitucionales que consagran las garantías individuales; sin embargo, omite indicar el marco y la interpretación de la disposición o disposiciones constitucionales que, a su juicio, transgrede aquélla.

f).- Que en tal medida, el concepto de violación resulta insuficiente, dado que no constituye un verdadero planteamiento de un problema de constitucionalidad de ley por el solo hecho de que se señale como garantía violada la que consagra determinado artículo de la Constitución, si en el concepto de violación no se expresan en forma clara y precisa las razones por las que considera que dicha ley contraviene la disposición constitucional citada en abstracto.

g).- Que por ello, en el argumento de que se trata, la parte quejosa incumplió con la carga de demostrar la pretendida

inconstitucionalidad del precepto legal reclamado, al no confrontarlo con una disposición de la Constitución Federal, que sea detallada en su contexto y alcance jurídico, como resulta ser una premisa esencial que debe satisfacerse para que se estime actualizado un formal problema de constitucionalidad.

h).- Aunado a lo anterior, consideró que ese precepto no fue aplicado a la parte quejosa, en virtud de que aun cuando en la sentencia reclamada la Sala responsable determinó que no tomaría en consideración los documentos notariales que ofreció la actora en el juicio de nulidad para acreditar que enajenó diversos bienes inmuebles, dado que tales medios de convicción no fueron puestos a consideración de la autoridad fiscalizadora al emitir la resolución impugnada; lo cierto es que para arribar a dicha conclusión la Sala responsable no se sustentó en el invocado artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ni tampoco puede estimarse que el propio numeral se haya aplicado tácitamente en la sentencia reclamada, dado que en él no se prevé la hipótesis en que se sustenta la quejosa para tildarlo de inconstitucional, relativa a que las pruebas que no fueron ofrecidas ante la autoridad fiscalizadora no pueden tomarse en consideración al dictarse la sentencia en el juicio contencioso administrativo.

i).- Para abundar en la anterior determinación, el Tribunal Colegiado vertió consideraciones relativas a aspectos de legalidad, entre las que destacan las que se hicieron consistir en que si bien es cierto que la Sala responsable fue omisa en fundar su determinación de no tomar en consideración los instrumentos

notariales que ofreció la actora en el juicio de nulidad, tendientes a acreditar que durante el periodo revisado enajenó diversos bienes inmuebles; lo cierto era que tal omisión resultaba irrelevante y, por consiguiente, sería ocioso conceder el amparo y la protección federal únicamente para que la responsable fundara tal determinación; que ello era sí, porque como se sostuvo en la sentencia reclamada, en el caso a estudio precluyó el derecho de la ahora quejosa para exhibir en el juicio de nulidad las aludidas pruebas documentales, pues al no haberlas presentado ante la autoridad administrativa que emitió la resolución impugnada, tal omisión no podía subsanarse en la instancia del juicio contencioso administrativo, toda vez que no se actualiza el supuesto de la litis abierta previsto en el artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

j).- Que el mencionado principio consiste en la posibilidad de hacer valer en la demanda de nulidad conceptos novedosos, o incluso reiterativos, respecto del acto controvertido en un recurso administrativo cuya resolución constituye, precisamente, la materia del juicio de nulidad, con la obligación de la Sala fiscal del conocimiento de pronunciarse sobre ellos.

k).- Que el principio de litis abierta no opera en el caso concreto porque no existió recurso administrativo alguno y, en consecuencia, no es dable permitir en el juicio fiscal el ofrecimiento de nuevas pruebas que no fueron exhibidas oportunamente en la instancia administrativa, dado que ello implicaría más bien otorgar injustificadamente una nueva oportunidad probatoria a la contribuyente.

l).- Por tanto, el Tribunal Colegiado concluyó que la quejosa no estaba en condiciones legales de ofrecer y exhibir en el juicio de nulidad los instrumentos notariales con los que pretendió acreditar que en el periodo revisado enajenó diversos inmuebles y, en consecuencia, que las deducciones que le fueron rechazadas por ese concepto, debían tomarse en consideración, pues tales documentos debieron presentarse en la instancia administrativa; empero, ante la omisión de la contribuyente de exhibir a la autoridad administrativa las documentales de que se trata, es inconcuso que la ahora quejosa no podía legalmente ofrecerlas como prueba de su parte hasta el juicio contencioso administrativo, pretendiendo el examen de documentos que no tuvo a la vista la autoridad demandada al emitir las resoluciones controvertidas.

m).- Agregó que no era óbice a la conclusión señalada, el hecho de que en el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se establezca que en el juicio contencioso administrativo sean admisibles toda clase de pruebas, con las salvedades en él especificadas, en virtud de que ello debe entenderse de manera sistemática con lo dispuesto en su artículo primero, que regula la hipótesis de la litis abierta única y exclusivamente cuando la resolución impugnada sea la recaída al recurso administrativo de que se trate, dado que si de manera expresa la ley autoriza a que en ese caso se puedan plantear argumentos novedosos, a fin de demostrar lo en ellos aducido sí será factible aportar las pruebas que así lo justifiquen; de lo contrario, si en todos los casos fuera posible ofrecer pruebas que

no tuvo a la vista la autoridad demandada, sería inútil la distinción que el legislador hizo al introducir el supuesto normativo de la litis abierta, referido en forma expresa a la existencia del recurso administrativo correspondiente.

n).- Señaló que si bien en la jurisprudencia 94/2002 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en materia de responsabilidad de los servidores públicos sostuvo el criterio de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiene plena jurisdicción para sustituir a la autoridad administrativa en la libre apreciación de las pruebas, ello se circunscribe a un problema de su valoración mas no de su ofrecimiento directamente en el juicio contencioso administrativo.

o).- Que lo mismo acontece con el supuesto del artículo 155 de la Ley Aduanera, que dadas las peculiaridades del procedimiento administrativo en esa materia, no existe la preclusión procesal para ofrecer pruebas, que constituye una excepción mas no una regla general para que en todos los casos ello fuera así; y, finalmente, que tampoco resultaba obstáculo para arribar a la conclusión alcanzada el principio de interpretación de la ley conforme a la Constitución, sustentada en la jurisprudencia 176/2010 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque lo determinante en el caso es la salvaguarda de la seguridad jurídica más que la capacidad defensiva, que en todo momento la tuvo la quejosa ante la autoridad demandada.

p).- Por otra parte, consideró inoperante el sexto concepto de violación en que se planteó la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en los ejercicios fiscales de dos mil cuatro y dos mil cinco; en razón de que la quejosa se constriñe a precisar lo que debe entenderse como proporcionalidad tributaria, agregando que de conformidad con la norma reclamada, se consideran dividendos o utilidades distribuidos, la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente; sin embargo, es omisa en plantear por qué, a su juicio, la disposición tildada de inconstitucional contraviene el principio de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y, por tanto, incumplió con la carga de demostrar la pretendida inconstitucionalidad del precepto legal reclamado, al no confrontarlo con una disposición de la Constitución Federal, que sea detallada en su contexto y alcance jurídico, como resulta ser una premisa esencial que debe satisfacerse para que se estime actualizado un formal problema de constitucionalidad.

q).- Por tanto, en virtud de que toda ley goza de la presunción de constitucionalidad que es preciso desvirtuar, en razón de la legitimidad de los órganos que la emiten, corresponde a quienes la impugnan, la carga de la prueba, pues sólo así es posible analizar si la ley reclamada contraviene o no la Constitución General de la República; por ello en la especie no es jurídicamente posible suplir la deficiencia de la queja a favor de la inconforme.

Finalmente, en el escrito de expresión de agravio, la recurrente, esgrime en síntesis, los siguientes razonamientos:

a).- Es ilegal y violatorio del principio de congruencia que rige el dictado de las sentencias, lo resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, en virtud de que antes de entrar a examinar la constitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, debió analizar en primer lugar el problema de legalidad que se le planteó en la demanda de amparo directo, en relación con el artículo 55 del Reglamento del código Tributario.

b).- Que lo anterior resultaba necesario, en virtud de que la inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación se hizo valer en la medida en que el Tribunal Colegiado considerara que, de acuerdo a su interpretación, no había obligación de las autoridades fiscales de notificar la copia al contribuyente del requerimiento que en términos del artículo en cita se le formulara al contador público que dictaminó los estados financieros de la quejosa.

Esto es, -explica el recurrente-, en atención a que en la demanda de amparo directo, la hoy recurrente se quejó del hecho de que la Sala Responsable consideró que no hubo violación al artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, pues según la responsable de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación no había obligación de notificar copia a la contribuyente de los

requerimientos formulados al contador público que dictaminó para efectos fiscales los estados financieros de la quejosa.

c).- Que por lo tanto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, respetando el principio de congruencia que impera en toda sentencia de amparo, debió haberse pronunciado en primer término sobre el tema de legalidad señalado, antes de entrar al estudio del argumento en que se hizo valer la inconstitucionalidad del artículo 52-A de Código Fiscal de la Federación, pues a partir de esa interpretación es que se iba a tildar de inconstitucional o no la norma en cuestión (sic).

e).- Que en la medida que el Tribunal Colegiado hubiera interpretado que conforme al artículo 52-A del Código Federal Tributario no hay obligación de marcar copia al contribuyente de los requerimientos que se formulen al contador público que dictaminó los estados financieros, no obstante lo dispuesto por el artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 2009, entonces dicha norma se tornaba inconstitucional

f).- Que el Tribunal Colegiado no hizo pronunciamiento alguno respecto del argumento de legalidad en el que se hizo valer la violación al artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

g).- Que si el numeral reglamentario prevé la obligación de notificar al contribuyente sobre los requerimientos efectuados al

contador público y en el caso no se cumplió con esa formalidad, entonces se actualiza una violación trascendente, pues es un tema relacionado con la garantía de seguridad jurídica.

h).- Que la violación por la omisión de notificar copia al contribuyente de la solicitud al contador público que dictaminó los estados financieros, por ser supuestamente un acto previo al inicio de las facultades de comprobación, no se debiera considerar como un vicio intrascendente para impugnar la legalidad de los créditos fiscales pues, por un lado, no se debe perder de vista que no se están haciendo valer violaciones propias de los requerimientos al contador y por otro lado, la notificación de la copia en cuestión es un tema vinculado a la garantía de seguridad jurídica.

En relación con el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el recurrente manifiesta:

a).- Que le causa perjuicio la determinación del Tribunal Colegiado en el sentido de que si bien la sala responsable no fundó su determinación en el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ello resulta y que sería ocioso conceder el amparo para que la responsable citara el fundamento de su proceder.

b).- Que lo anterior es así, en virtud de que tal consideración resulta incongruente y por ello, era necesario conceder el amparo para el efecto de que la Sala responsable señalara cuál era el

fundamento de su ilegal proceder, pues sólo de esa manera la quejosa iba a saber qué norma iba a atacar de inconstitucional, es decir, sólo de esa forma iba a saber cuál es el o los preceptos que violan las garantías de audiencia y de impartición de justicia pronta y expedita.

c).- Que partiendo del supuesto de que el artículo 40 invocado fuera la norma en la cual se pretendiera fundamentar la actuación de la Sala responsable al no tomar en cuenta las pruebas ofrecidas en el juicio de nulidad, entonces debió declararse su inconstitucionalidad por violar directamente el principio de impartición de justicia pronta y la garantía de audiencia previstos en los artículos 14, 16 y 17 Constitucionales.

d).- Que la aplicación de ese numeral debe tenerse por actualizada porque si bien la Sala responsable fue omisa en citarlo, lo cierto es que esa aplicación es implícita, además de que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito para negar el amparo a la quejosa sí lo aplicó, relacionándolo con el diverso 1º.

En torno al artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la recurrente esgrime:

a).- Que el Tribunal Colegiado no realizó el debido estudio respecto de la problemática de inconstitucionalidad que le fue planteada aun y cuando contaba con todos los elementos necesarios para ello.

b).- Que contrariamente a lo considerado por el Tribunal ad quem, la empresa quejosa sí proporcionó todos los elementos necesarios para que se realizara un pronunciamiento respecto de la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, frente a la garantía de proporcionalidad consagrada en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

c).- Que el Tribunal Colegiado dejó de resolver la causa pretendida respecto de la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, soslayando de esa forma su obligación de emitir una sentencia de forma clara y precisa en qué medida el artículo reclamado es constitucional, situación a la que estaba obligado conforme al artículo 77 de la Ley de Amparo; de ahí que se estime que es ilegal la sentencia que se recurre.

d).- Que basta realizar una lectura al Concepto de Violación SEXTO, inciso B.1.) donde se explicó que de conformidad con el artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la renta, se consideran dividendos o utilidades distribuidos la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales, sin embargo, *dicha disposición no toma en consideración que cuando se determina la utilidad fiscal existen gastos reales que al haberse efectuado afectaron la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que al ser gastos reales no debiera considerarse que se generan dividendos, pues se parte de una base ficticia (sic).*

e).- Que la inconstitucionalidad del precepto se pone de manifiesto a través del Criterio Normativo 46/2010/ISR, en el cual las propias autoridades fiscales consideran que no se debe de calcular el impuesto sobre la renta sobre los montos que se consideran dividendos o utilidades distribuidos, ya que el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece dicha obligación.

Conforme a lo expuesto, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte que el recurso de revisión que se formula, resulta procedente, en virtud de que en él subsisten planteamientos de inconstitucionalidad en relación con los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación, 40 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y 165, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; tópicos respecto de los cuales no existe jurisprudencia.

En primer término se abordará el planteamiento que formuló la parte recurrente en el sentido de que el artículo 52, fracción I, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, es violatorio de las garantía de seguridad jurídica en tanto que, se suprime de dicho numeral, la obligación por parte de la autoridad fiscal de notificar al contribuyente el requerimiento de información que se haya efectuado al contador público que dictaminó estados financieros.

Para dar contestación a lo anterior, conviene precisar que esta Segunda Sala ha sustentado en torno al tema planteado, el criterio contenido en la siguiente tesis aislada:

“DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. EL ARTÍCULO 52 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO REGULA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. Conforme al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, los hechos afirmados en los dictámenes se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, cuando entre otros requisitos, el contador emita conjuntamente con ellos un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, bajo protesta de decir verdad. En ese sentido, al hacerlo sólo se da cumplimiento a una obligación, en la forma y términos exigidos por el artículo 32-A del mismo ordenamiento, pero el dictamen únicamente constituye una opinión o interpretación técnica que no obliga a la autoridad, y será en caso de que ésta lo revise cuando haga uso de la facultad de comprobación que le otorga el artículo 42 de dicho Código, momento en el cual puede requerir no sólo al contador público autorizado, sino también al contribuyente la información y documentos que considere pertinentes para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por tanto, como el dictamen de que se trata no contiene un derecho, sino una obligación de carácter fiscal a cargo del contribuyente, que por sí misma no implica el ejercicio de algún acto de fiscalización, se concluye que el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de seguridad

jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁴.

Por otra parte, esta Segunda Sala emitió el criterio contenido en la tesis identificada como 2a. XLIV/2009, cuyo tenor es el siguiente:

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DIRIGIDO AL CONTADOR PÚBLICO, SIN NOTIFICAR AL CONTRIBUYENTE, NO SE RIGE POR EL ARTÍCULO 14, SINO POR EL 16 DE LA CONSTITUCIÓN, Y CONFORME A ÉSTE NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA AHÍ PREVISTA. Acorde con el citado dispositivo legal, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen los dictámenes de estados financieros, pueden requerir al contador público que los haya elaborado la información o documentos que estimen necesarios para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, sin que establezca la obligación de notificar a éste dicho requerimiento. Por otra parte, es criterio reiterado que la garantía de audiencia establecida en el artículo 14, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, únicamente rige respecto de actos privativos, es decir, los que persiguen en sí mismos el detrimento de un derecho del gobernado, cuyos efectos son definitivos y no provisionales o accesorios. En este tenor, la citada garantía no rige tratándose del artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, porque sólo establece la obligación de exhibir la información o documentación requerida, lo que constituye un deber formal que no se traduce en una disminución patrimonial o afectación

⁴ No. Registro: 163,364. Tesis aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXXII, Diciembre de 2010. Tesis: 2a. CXV/2010. Página: 799. Derivada del Amparo directo en revisión 2093/2010. Transportes y Acarreos Mexicanos, S. de R.L. de C.V. 20 de octubre de 2010. Unanimidad de cuatro votos.

definitiva de la libertad, propiedades, posesiones o derechos del contribuyente, por lo que no constituye un acto privativo sino de molestia, que únicamente requiere el respeto de las formalidades establecidas en el artículo 16 constitucional y conforme al cual cumple con la garantía de seguridad jurídica ahí prevista, en virtud de que si bien no contiene la obligación de notificar al contribuyente sobre la solicitud realizada al contador, lo cierto es que ese deber está expresamente comprendido en los diversos artículos 48 del Código Fiscal de la Federación y 55, fracción I, de su Reglamento, que prevén un procedimiento en el cual la autoridad debe notificar al contribuyente la solicitud de información o documentación vinculada con su situación fiscal, lo que impide actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad, pues permite al gobernado hacer valer sus derechos en relación con el requerimiento respectivo.”⁵

Como se advierte del criterio reproducido, este órgano jurisdiccional ya se ha pronunciado en el sentido de que dicho numeral no es violatorio de la garantía de seguridad jurídica, en razón de que sólo establece la obligación a cargo del contador público, de exhibir la información o documentación requerida, lo que constituye un deber formal que no se traduce en una disminución patrimonial o afectación definitiva de la libertad, propiedades, posesiones o derechos del contribuyente, por lo que no constituye un acto privativo sino de molestia, que únicamente requiere el respeto de las formalidades establecidas en el artículo 16 constitucional.

En la parte considerativa de las ejecutorias⁶ que dieron origen a la tesis invocada, se determinó por unanimidad de votos lo siguiente:

⁵ No. Registro: 167,253. Tesis aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIX, Mayo de 2009. Página: 271

⁶ Amparo en revisión 593/2008.- Grupo Santa Julia, S.A. de C.V.- 3 de septiembre de 2008.- Cinco votos.- Ponente: José Fernando Franco González Salas.- Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

“En el Código Fiscal de la Federación se encuentran reguladas las diversas atribuciones de las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así, dicha legislación establece las diversas facultades con las que cuentan las autoridades tributarias para llevar a cabo la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los gobernados para contribuir a los gastos públicos, ya que éstas sólo se justifican en función del imperativo constitucional previsto en el artículo 31, fracción IV.

En esa línea, la autoridad fiscal tiene la facultad discrecional de iniciar el procedimiento fiscalizador con el fin de verificar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales en razón de los supuestos de ley a que se encuentren sujetos. Para tal efecto, la autoridad fiscalizadora deberá ajustar su actuación al contenido de los requisitos que prevé el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con lo dispuesto por los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto al contenido de las órdenes de visita; así como a lo establecido por el propio Código Tributario Federal, respecto al desarrollo de la misma.

De esta forma, la verificación fiscal —que esencialmente es una operación de actuación administrativa puesta a disposición del fisco para tutelar el interés económico del Estado mediante el control de la observancia de las normas tributarias—, está condicionada por el respeto a las garantías del gobernado, especialmente a las de igualdad, seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio.

La facultad de comprobación de las autoridades fiscales tiene como objeto verificar que se cumplan con las obligaciones que imponen las normas tributarias y, en caso de que en uso de dicha facultad encontrare alguna irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la autoridad fiscal competente podrá por su parte determinar un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

El procedimiento de fiscalización se encuentra integrado por dos etapas: la de verificación de las obligaciones tributarias y la de determinación.

La primera etapa del procedimiento de fiscalización inicia con la notificación de la orden de revisión y concluye con el acta final de visita o con el oficio de observaciones —en el caso de las revisiones llamadas “de gabinete” a que se refiere el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación—, en las cuales, indistintamente, los visitadores o la autoridad fiscal diversa plasman las consecuencias legales de los hechos u omisiones que hubieren conocido durante el transcurso de la auditoría o revisión de contabilidad.

Amparo en revisión 112/2009.- Ingeniería y Desarrollo Urbano, S.A. de C.V.- 1o. de abril de 2009.- Cinco votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

Dicho criterio fue sustentado por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia 2a./J. 24/96, de rubro “VISITA DOMICILIARIA. LAS REFORMAS A LOS ARTÍCULOS 46, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO Y 54, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTES A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA, NO MODIFICARON LA NATURALEZA JURÍDICA 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 FEDERACIÓN”, en la cual se sostuvo que el acta final de visita domiciliaria es el acto que concluye la actuación de los visitadores, pero no pone fin al procedimiento de fiscalización correspondiente, toda vez que el mismo 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 .

Ahora, si bien es cierto que con el acta final u oficio de observaciones concluye el requerimiento de documentación, revisión y estudio de la misma, también lo es que con ello no se pone fin al procedimiento de fiscalización correspondiente. Lo anterior es así, ya que una vez emitida el acta final —o, en su caso, el oficio de observaciones— dentro de los plazos previstos para tal efecto, las autoridades hacendarias competentes estudiaran su contenido, para que, de ser procedente, se dicte la resolución correspondiente en la que se determinen contribuciones omitidas y sus accesorios, así como se impongan sanciones.

Derivado de lo anterior, se considera que en el procedimiento de fiscalización existen como ya se indicó, dos etapas: la primera, que consiste en el procedimiento de verificación que concluye con el acta final o emisión de oficio de observaciones; y la segunda, que consiste en que la autoridad fiscal competente, en caso de encontrar alguna irregularidad derivada de la revisión, emita la resolución correspondiente en la cual determinará y liquidará un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

El acto de determinación de la obligación tributaria con la que se concluye dicho procedimiento es un acto de administración en el cual se confirma, en un caso concreto, la actualización del hecho generador realizado por el sujeto obligado, considerando todos aquellos elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución u otras figuras tributarias, que correlaciona el pago de la obligación tributaria que se derive a cargo.

Ahora bien, el acto administrativo de determinación es el resultado de un procedimiento investigador regulado por la ley, que al encontrarse dentro del procedimiento de fiscalización está constreñido al cumplimiento de los artículos del Código Fiscal de la Federación que

establecen las reglas a las cuales la autoridad debe ajustar su actuación al y para el momento de determinar las contribuciones omitidas, considerando que, en caso contrario, dicha circunstancia tendrá como efecto la comisión de arbitrariedades por parte de la autoridad fiscal, que derivaría en la nulificación del acto de que se trate.

En ese tenor, dicho acto de determinación tiene que ser emitido por una autoridad competente; asimismo, siguiendo lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, la autoridad está obligada a fundar y motivar sus resoluciones, por lo que aquélla que resuelve el procedimiento de determinación no está exceptuada de ello; de igual forma la autoridad fiscal competente deberá notificar la resolución correspondiente en un plazo determinado.

Así las cosas, la actuación de las autoridades fiscales al momento de llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, debe ajustarse a lo establecido en el precepto Constitucional y lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, pues regulan su actuación de la que se desprende la inviolabilidad del domicilio, lo cual constituye un derecho público subjetivo del gobernado elevado a garantía constitucional y sólo autoriza su afectación mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, mismos que han quedado referidos con antelación.

En efecto, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus párrafos primero, octavo y décimo primero establece como un derecho subjetivo público de los gobernados, el no ser molestados en su persona, papeles o domicilio y su inviolabilidad; sin embargo, permite a la autoridad practicar actos de molestia a los particulares e introducirse a sus domicilios, bajo ciertas condiciones o requisitos y con un propósito definido, que es el de que cumplan con sus actividades, sin causar una molestia innecesaria al particular.

En esta línea de ideas, las autoridades fiscales tienen facultades para iniciar un procedimiento de fiscalización con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados y en caso de incumplimiento determinar el crédito fiscal correspondiente.

Sin embargo, las atribuciones otorgadas a las autoridades fiscales — ya sea para la verificación o determinación del crédito fiscal correspondiente, como anteriormente se enfatizó—, se encuentran regladas en la ley respectiva, de tal suerte que sus actuaciones deben estar ceñidas a los requisitos establecidos tanto en la Carta Magna, como en el Código Fiscal de la Federación.

La garantía de seguridad jurídica consiste entonces, en el establecimiento de los requisitos, condiciones, limitaciones en ley, para regular las atribuciones otorgadas a las autoridades para afectar válidamente la esfera del gobernado.

Una vez explicado el marco jurídico general conforme al cual se desarrollan las facultades de verificación de cumplimiento de obligaciones fiscales, se procede al estudio del artículo 52- A, fracción I del Código Fiscal de la Federación con motivo de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día veintiocho de junio de dos mil seis.

El tenor de dicho precepto antes de la reforma era del siguiente tenor:

Artículo 52-A. Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, notificando al contribuyente copia del requerimiento respectivo, lo siguiente:...

Con motivo de la reforma impugnada, el precepto aludido quedó redactado en los siguientes términos:

Artículo 52-A.- Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

Como se advierte, con motivo de la reforma impugnada se suprimió la obligación de notificar al contribuyente, la copia del requerimiento de información al contador público que haya dictaminado los estados financieros.

Ahora bien, previo al estudio de constitucionalidad del precepto reclamado es menester atender a algunas de las exposiciones de motivos que dieron origen a la disposición reclamada y relacionadas, así como criterios de este alto tribunal sostenidos al respecto, a fin de efectuar el análisis de la actividad de elaboración de dictámenes financieros.

De la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, de mil novecientos ochenta y tres, en la cual se encuentran las razones con base en la cual fue expedido el nuevo código, y que esencialmente adoptó lo establecido en el anterior que entró en vigor en mil novecientos sesenta y siete, establece en su parte conducente lo siguiente:

“ ...

Las materias tratadas por el nuevo Código son ciertamente las mismas que contiene el Ordenamiento en vigor desde 1967; pero la orientación de las disposiciones y los propósitos que con ellas se persiguen, varían congruentemente con la transformación de la legislación fiscal, dotando así a la sociedad con un cuerpo de normas

jurídicas, moderno y equilibrado, que facilite el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales.

Entre las principales características del sistema que resultará del ordenamiento que se propone, pueden señalarse las siguientes:

Las relaciones entre el fisco y los contribuyentes estarán determinadas por el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales lo que no significa que quede al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Con dicho principio sólo se enfatiza que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad constriña o exija coercitivamente la observancia de las leyes, sino que se tiene la confianza de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y por su propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones.

Esta confianza en la madurez y sentido de solidaridad social de la población, es el resultado de un largo proceso educativo y tiene muy variadas consecuencias en la legislación que se propone: por regla general, son los particulares y no la autoridad, quienes determinan por qué y cuánto deben pagar; la autoridad tiene funciones receptoras y de vigilancia del oportuno cumplimiento así como de la veracidad de los datos que le son declarados.

Se fomenta que la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales sea hecha por profesionistas independientes que pueden elegir los propios contribuyentes, cerciorándose la autoridad de la seriedad, solvencia moral y corrección de los procedimientos seguidos por dichos profesionistas”.

Por su parte, en el dictamen de la Cámara de Senadores, se sostuvo lo siguiente:

“Se observa en la iniciativa la intención de regular las facultades de comprobación de la autoridad en forma metódica y eficaz, clasificándolas por sus características externas y rodeando todas ellas de las formalidades necesarias para garantizar la seguridad jurídica de los particulares. En esta materia, la innovación relevante es la posibilidad de concluir anticipadamente las visitas domiciliarias, cuando el visitado haya presentado, antes del inicio de la visita, el aviso de que sus estados financieros serán dictaminados para efectos fiscales por un contador público autorizado y, cuando dentro de los quince días siguientes a la notificación, por acta parcial, de que la autoridad se encuentra en posibilidad de determinar presuntivamente la utilidad fiscal o el valor de los actos por los que el visitado debe pagar contribuciones, éste corrija su situación fiscal. La primera hipótesis es congruente con la política de inducción a que los contribuyentes hagan dictaminar sus estados financieros por contadores públicos registrados, lo cual es un auxilio a la autoridad y favorece el cumplimiento voluntario; la segunda hipótesis favorece la autocorrección de situaciones fiscales irregulares e incrementa los riesgos por incumplimiento, voluntario; la segunda hipótesis favorece la autocorrección de situaciones fiscales irregulares e incrementa los

riesgos por incumplimiento, al permitir a las autoridades extender sus facultades de comprobación a un mayor número de contribuyentes.

En este nuevo ordenamiento legal, se señalan para todos los impuestos y contribuciones, los derechos y obligaciones de los particulares, los deberes y facultades de las autoridades, los procedimientos, las contravenciones, los mecanismos de defensa contra posibles desviaciones de los órganos fiscales, etc.

Es indudable que las materias tratadas en el Nuevo Código, son las mismas que contiene el Código Fiscal de 1967; solamente que el Nuevo Ordenamiento, introduce innovaciones tendientes a hacer congruentes los propósitos y disposiciones que en el mismo se señalan, con la transformación de la Legislación Fiscal; de esta manera se conforma un cuerpo de normas jurídicas moderno y equilibrado, que faciliten el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales

Se aprecia conveniente, el que se precise la obligación de las autoridades fiscales de proporcionar gratuitamente a los contribuyentes la asistencia en materia fiscal, con lo cual podrán contar con la información suficiente y oportuna, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, a la vez que puedan participar con las autoridades fiscales en el mejoramiento del Sistema Fiscal”.

En mil novecientos noventa y uno, se incluyó en el Código Fiscal de la Federación, el artículo 32-A en el cual se estableció como obligación, a ciertos contribuyentes, dictaminar sus estados financieros por un contador público, autorizado en términos del artículo 52 del mismo ordenamiento.

Del dictamen de la cámara de origen, de fecha veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, se desprende que la razón de la inclusión de la obligación a ciertos contribuyentes a dictaminar sus estados financieros, mediante contador público autorizado, derivó de la búsqueda de una agilización en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de dichos contribuyentes, sin que por ello se impongan más cargas a los mismos, ya que, lo que se pretendió, con la propuesta, fue contar con cierta veracidad en la información que se otorga a las autoridades.

En este tenor, en una de las modificaciones que ha sufrido el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, referido, en el dictamen de la Cámara de Diputados, que entró en vigor a partir del veintiocho de junio de dos mil seis, se sostuvo lo siguiente:

“El dictamen fiscal tiene instituido más de 40 años, siendo una derivación del dictamen sobre estados financieros, desde su implantación las autoridades fiscales han establecido un sinnúmero de reglas, formatos y plazos para que los contadores públicos emitan una opinión profesional sobre el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales de parte de los contribuyentes. Inclusive, en la actualidad, dicho dictamen se presenta por Internet por medio de modernos mecanismos de procesamiento de datos, lo que ofrece

agilidad y certidumbre a su presentación tanto para las autoridades, fiscales, como para los contribuyentes y su dictaminador autorizado. Este mecanismo de revisión a través del dictamen ha probado su eficacia y su grado de seriedad y credibilidad a grado tal, que hoy día un buen número de contribuyentes acude a solicitar este servicio en forma voluntaria. Es importante mencionar que el dictamen por sí mismo no representa un acto de fe, sino que su calidad y veracidad son revisadas por las autoridades fiscales, lo que hace posible que, en caso de incumplimiento, se proceda a aplicar las sanciones correspondientes, las que pueden partir desde un exhorto hasta la cancelación definitiva de la autorización para dictaminar para efectos fiscales.

Luego entonces, se trata de un mecanismo útil y seguro que ha coadyuvado a elevar el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales y a elevar la recaudación.

...

Esta iniciativa se propone la modificación del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, con el propósito de avanzar en la seguridad jurídica de los contribuyentes y ofrecer certidumbre en las reglas que aplican a este mecanismo, particularmente lo relativo al plazo de presentación. Debe medirse con objetividad el tiempo que requiere el desarrollo de este trabajo profesional, ofreciendo un plazo razonable, conciliando la oportunidad con que se requiere la información para las autoridades fiscales y el tiempo necesario que garantice un trabajo de calidad por parte de los contribuyentes y sus profesionales dictaminadores.

De lo anteriormente transcrito, se aprecia que la realización de dictámenes financieros con la presunción de certeza de los hechos asentados en ellos, es una actividad establecida y regulada en el Código Fiscal de la Federación desde hace cuarenta años, se impuso desde la entrada en vigor del Código de mil novecientos sesenta y siete, por virtud del cual en congruencia con el principio de autodeterminación que rige, se estableció la posibilidad de que los contribuyentes en su caso pudieran contratar profesionistas independientes, que escogieran libremente, cuidando únicamente el nivel y calidad de los mismos, mediante un registro para efectuar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

A lo largo de los años, se ha probado la eficacia y grado de seriedad del dictamen financiero, al ser un mecanismo útil y seguro en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que ha conllevado a que contribuyentes opten voluntariamente, por éste para cumplir con sus obligaciones fiscales.

De tal forma que la calidad y veracidad de los hechos asentados por el contador público autorizado, han sido regulados desde que se estableció el dictamen financiero, como medio para cumplir con las obligaciones fiscales, mediante el requerimiento de ciertos requisitos, a este profesionista, que para ser autorizado por la autoridad fiscal, debe acreditar el nivel y grado de especialización necesaria.

Así, el dictamen de estados financieros, constituye un documento elaborado por un contador público autorizado, que funge como auxiliar tanto de los contribuyentes como de las autoridades hacendarias, pues mediante éste se pretende el correcto cumplimiento a la obligación a cargo del contribuyente, en la forma y términos previstos por la norma legal, otorgándoles así seguridad jurídica, y con ello coadyuvar a la autoridad fiscal en su verificación.

En relación con la colaboración a la autoridad hacendaria en la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, mediante el dictamen de estados financieros, el Pleno de este Alto Tribunal ha sostenido que ello no implica que se trate de una facultad de comprobación o fiscal, es decir, no constituye un medio a través del cual la autoridad determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones fiscales.

Lo anterior es así, ya que el dictamen elaborado por un contador público autorizado respecto de las obligaciones fiscales de un contribuyente, si bien es un acto de fiscalización en sentido amplio, no goza de los atributos que caracterizan a un acto imperativo de fiscalización.

El contador público cuando emite el dictamen respectivo, en sentido amplio, sí realiza un acto de fiscalización, pues examina, inspecciona y revisa la documentación y papeles del contribuyente para dictaminar si éste cumplió o no con sus obligaciones fiscales, pero no actúa en forma unilateral ni provisto de imperio. Es sólo cuando el acto de inspección o verificación es llevado a cabo por un órgano investido de imperio y en forma unilateral, en un sentido estricto, cuando ese acto es asimilable a un acto de fiscalización cuyo ejercicio corresponde en exclusiva a un órgano estatal.

Lo anterior se encuentra corroborado, atendiendo a que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52 reclamado se le otorga presunción de validez de los hechos asentados, pero ello no es una sustitución al imperio de la autoridad de modificarlos, pues atento a lo dispuesto en el artículo 42, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación respecto de los dictámenes.

En efecto, en la función dictaminadora la voluntad del contribuyente no estará sujeta a la voluntad del contador público, ya que éste, al no encontrarse investido de imperio no podrá obligar a aquél para que presente forzosamente, determinada documentación ya que, en todo caso, si el dictaminador advierte deficiencias que obstaculicen desarrollar su labor, o no reciba los documentos o apoyo necesarios, de tal forma que le impidan realizar su dictamen conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas y procedimientos que considere necesarios para conocer la situación del contribuyente, se limitará a mencionar en qué consisten las excepciones a las normas de auditoría y su efecto sobre el dictamen, emitiendo éste en consecuencia, con salvedades, en sentido negativo o con abstención de opinión.

Ahora bien, en la especie, para que la autoridad fiscal esté en aptitud de ejercer la facultad de comprobación a que se refiere la fracción I, del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, debe requerir al contador público que haya formulado el dictamen, para que proporcione cualquier información que conforme al Código Fiscal de la Federación y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales; para que exhiba los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada y para que proporcione la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente; no obstante, de ello no se sigue la violación que se aduce a la garantía de seguridad jurídica porque si bien con motivo de la reforma de mil novecientos ochenta y seis, se suprimió la obligación de notificar al contribuyente sobre tal proceder, también lo es que no por ello se torna inconstitucional el precepto porque dicha obligación a cargo de la autoridad hacendaria quedó contenida en el artículo 48 del propio código tributario, reformado en la misma fecha, para quedar redactado en los siguientes términos:

Artículo 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 al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del presente ordenamiento, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe 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.

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, 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.

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 de este Código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente."

Lo anterior pone de manifiesto que contrariamente a lo argumentado por la agraviada, en la especie no se quebranta la garantía de seguridad jurídica porque existe obligación expresa de la autoridad de notificar al contribuyente la solicitud de información vinculada con su situación fiscal.

Por otra parte, tampoco se vulnera la garantía de previa audiencia, en tanto que conforme al artículo 52-A del Código Fiscal, cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen (del contador público), estarán a lo siguiente:

I. En un primer momento, la autoridad fiscal requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, para que proporcione cualquier información que conforme al Código Fiscal de la Federación y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales; que exhiba los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada; y la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

II. En un segundo momento, se autoriza a la autoridad fiscal para requerir directamente al contribuyente la información y documentos que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, cuando habiéndola recibido del contador público, la autoridad administrativa estime que ésta no es suficiente para observar la situación fiscal del contribuyente o si éstos no se presentaron en tiempo.

III. En un tercer momento, si a juicio de la autoridad fiscal, la información recibida tanto por el contador como por el propio contribuyente, sigue siendo insuficiente para observar la situación fiscal del mismo, la autoridad podrá practicar visita domiciliaria en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Puntualizado lo anterior, cabe recordar que ha sido criterio reiterado que la garantía de audiencia, establecida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, únicamente rige respecto de los actos privativos.

Así, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo ya sea de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento".

Las formalidades esenciales del procedimiento conforme lo ha sostenido el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que se traducen en las siguientes:

I.- La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias;

- II.- La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa;
- III.- La oportunidad de alegar; y
- IV.- El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas⁷.

Ahora bien, se entiende por actos privativos, aquéllos que en sí mismos persiguen la privación, con existencia independiente, cuyos efectos son definitivos y no provisionales o accesorios.

En efecto, los actos privativos son aquéllos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado y deben ser autorizados 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.

Este Alto Tribunal también ha definido los actos de molestia, entendiéndose por éstos, aquéllos 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, y se autorizan 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 procedimiento⁸.

⁷ Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.Tomo: II, Diciembre de 1995. Tesis: P./J. 47/95. Página:133. FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga, se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

⁸ Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.Tomo: IV, Julio de 1996.Tesis: P./J. 40/96.Página:5.ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN. 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 aquéllos 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,

De lo anterior se sigue que los actos de autoridad pueden ser privativos o de molestia. En relación a los primeros, rige la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, en virtud de que entrañan la privación de la libertad, propiedad, posesiones o derechos de los gobernados.

En cuanto a los actos de molestia, la Constitución requiere menos requisitos para su emisión, toda vez que al solo restringir de manera provisional o preventiva un derecho, con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos. El artículo 16 exige que los mismos sean emitidos por autoridad competente, que la emisión se haga por escrito y que se funde y motive la causa legal del procedimiento.

Una vez precisado que este Alto Tribunal ha distinguido entre actos privativos y actos de molestia, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, es necesario precisar si la facultad de comprobación de la autoridad fiscal consistente en requerir al contador público los dictámenes financieros sin prever obligación de notificar sobre dicho requerimiento de información al contribuyente es una omisión que se traduzca en la privación de algún bien o derecho al contribuyente.

Como ya se indicó, el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación dispone una facultad de comprobación a la autoridad fiscal, a fin de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y así poder observar la situación fiscal del contribuyente y por otra parte, establece la correlativa obligación del contribuyente de exhibir la información requerida por la autoridad fiscal.

En ese mismo orden de ideas, debe decirse que dicha obligación del contribuyente, constituye una obligación tributaria de naturaleza formal o adjetiva, es decir, es una obligación que no se traduce en una disminución patrimonial o afectación definitiva a la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos del contribuyente, sino que representa un acto de la autoridad, tendente únicamente a recabar la documentación que se estime necesaria, para verificar la situación fiscal de los contribuyentes.

En efecto, el simple acto de requerir documentación necesaria para comprobar la situación fiscal de un contribuyente, no implica que se prive al contribuyente de derecho alguno, pues la autoridad se concreta a solicitar información para llevar a cabo sus facultades de comprobación fiscal, lo que de manera alguna conculca derechos

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.

relacionados con la libertad, la propiedad, posesiones o derechos del contribuyente.

Tampoco debe entenderse que la citada facultad de comprobación sea una medida definitiva, porque de conformidad con la fracción IV, del propio artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, si una vez agotados los supuestos establecidos en las fracciones del numeral en estudio, no fuera suficiente a juicio de la autoridad administrativa la información y documentación para observar la situación fiscal del contribuyente, se podrá practicar visita domiciliaria en los términos del propio Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, si la citada facultad de la autoridad administrativa, impone una obligación a los contribuyentes que no implica la privación definitiva o produzca la disminución o menoscabo de un derecho al gobernado, debe decirse que no constituye un acto privativo, respecto del cual no rige la garantía de audiencia sino de molestia no al contribuyente sino al contador que dictaminó los estrados financieros.”

De la parte considerativa recién transcrita se advierte que este órgano jurisdiccional ya se ha pronunciado en torno a la constitucionalidad del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, señalando que el hecho de que se haya suprimido de ese precepto la obligación de notificar al contribuyente, no se torna violatorio de la garantía de seguridad jurídica.

Cabe destacar que no pasa desapercibido para esta Segunda Sala, el hecho de que la parte recurrente insista en que el Tribunal Colegiado debió analizar inicialmente el concepto de violación que se formuló en torno a cuestiones de legalidad, concretamente la referente a que la autoridad fiscal inobservó lo dispuesto en el artículo 55 del Reglamento del Código Tributario que prevé la obligación de notificar al contribuyente; ello en virtud de que la inconstitucionalidad de la norma no depende del acto de aplicación sino de su contravención con el texto de la Norma Fundamental.

Consecuentemente, si en torno a ese precepto reglamentario, la parte quejosa se limita a plantear cuestiones de legalidad, tales argumentaciones son ineficaces para demostrar que se infringe algún artículo de la norma fundamental.

Ciertamente, la parte quejosa esgrime en lo fundamental que el Tribunal Colegiado no hizo pronunciamiento alguno respecto del argumento de legalidad en el que se hizo valer la violación al artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; que si el numeral reglamentario prevé la obligación de notificar al contribuyente sobre los requerimientos efectuados al contador público y en el caso no se cumplió con esa formalidad, entonces se actualiza una violación trascendente, pues es un tema relacionado con la garantía de seguridad jurídica; y, que la violación por la omisión de notificar copia al contribuyente de la solicitud al contador público que dictaminó los estados financieros, por ser supuestamente un acto previo al inicio de las facultades de comprobación, no se debería considerar como un vicio intrascendente para impugnar la legalidad de los créditos fiscales pues, por un lado, no se debe perder de vista que no se están haciendo valer violaciones propias de los requerimientos al contador y por otro lado, la notificación de la copia en cuestión es un tema vinculado a la garantía de seguridad jurídica.

Por otra parte, cabe destacar que los agravios que se vierten para combatir la consideración en que se sustenta la sentencia recurrida en torno al artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, resultan inoperantes

en tanto que de la lectura del fallo materia de la revisión, se advierte que el Tribunal Colegiado de antecedentes señaló que ese precepto no le fue aplicado a la parte quejosa por la Sala Fiscal; motivo por el que ante la ausencia de aplicación de dicho numeral, el agravio de merito es inatendible.

Las anteriores argumentaciones no son combatidas por la ahora recurrente y por tanto, el agravio que se propone resulta insuficiente para revocar la determinación del Tribunal Colegiado, el que como ya se ha visto vertió consideraciones de derecho que ante la falta de impugnación en el recurso, deben permanecer incólumes.

En cambio, asiste la razón a la parte recurrente en cuanto manifiesta que contrariamente a lo aducido por el Tribunal Colegiado de Circuito, en el sexto concepto de violación, apartado B.1), formuló concepto de violación expreso en torno a la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco.

En efecto, de la lectura de la demanda de garantías, se advierte que en el referido apartado, la parte quejosa manifestó lo siguiente:

SEXTO.- ... B.1) Con fundamento en lo previsto por los artículos 158, último párrafo, 166 y demás aplicables de la Ley de Amparo, se reclama en este juicio de garantías la inconstitucionalidad del artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.-- El artículo 165, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en los ejercicios fiscales de 2004 y 2005 es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.-- La proporcionalidad tributaria tutelada por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha sido considerada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como la relación que debe existir entre

el monto del tributo y la capacidad contributiva.-- En este sentido, dicha capacidad está vinculada con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, razón por la cual constitucionalmente está regulado el hecho de que no exista obligación de contribuir si no existe capacidad contributiva.-- En relación con lo anterior, en la página 52 del informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1969), se señala:...

Dicho criterio, ha sido reiterado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia siguiente:-- 'PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS "ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- Como puede apreciarse de los criterios jurisprudenciales anteriormente invocados, cualquier contribución que se imponga a los gobernados, debe atender a su auténtica capacidad contributiva, lo que implica que las contribuciones deben ser impuestas atendiendo a la capacidad real de los sujetos para contribuir al gasto público.-- El concepto de capacidad contributiva denota necesariamente la existencia de riqueza susceptible de ser gravada con una contribución, para que el contribuyente aporte las cantidades necesarias para sufragar el gasto público.-- Así lo ha considerado nuestro Máximo Tribunal, como puede apreciarse en la tesis que se transcribe a continuación:-- 'CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.- (La transcribe)'.-- Como puede apreciarse, toda contribución debe tener por objeto una manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, pues en esta medida se estará atendiendo a la potencialidad de éste para desprenderse de una parte de su patrimonio con la finalidad de sufragar el gasto público.-- De no cumplirse con lo anterior, el tributo que se imponga será necesariamente violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.-- De conformidad con la norma reclamada, se consideran dividendos o utilidades distribuidos la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales, sin embargo dicha disposición no toma en consideración que cuando se determina la utilidad fiscal existen gastos reales que al haberse efectuado afectaron la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que al ser gastos reales no debiera considerarse que se generan dividendos, pues se parte de una base ficticia.

C) Por lo que hace al argumento de que no resultaba aplicable la aplicación de la pérdida fiscal en cantidad de \$94'002,996.00, ya que ésta había sido declarada indebidamente, además de que si "la utilidad fiscal determinada ascendió a la cantidad de \$37'222,159.00, no se podía disminuir la cantidad que señala la actora, dado que supera en mucho el tope máximo que señala la ley para la disminución.-- Lo anterior resulta ser infundado, pues aun cuando el monto de la pérdida fiscal hubiese sido menor, la autoridad fiscal revisora al momento de determinar el impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal materia de la revisión debía de considerar las pérdidas fiscales con que contaba la hoy amparista, sin importar, se insiste, que el monto de éstas sea menor, pues si la hoy quejosa no tiene utilidades obviamente no puede tener impuesto a su cargo, ya que de lo contrario se afecta su capacidad

contributiva.-- Cabe señalar que "las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación y sobre todo de determinación presuntiva, deben de tomar en cuenta todos los elementos necesarios para determinar la situación fiscal de los contribuyentes.-- En este sentido, y en el caso particular, si la propia autoridad en ejercicio de sus facultades de fiscalización es quien determina el resultado fiscal gravable del ejercicio, a ella corresponde al emitir la resolución definitiva correspondiente, tomar en cuenta y aplicar, en su caso, las pérdidas fiscales sufridas por el contribuyente en los ejercicios anteriores, sin importar el monto de las mismas se vean disminuidas, en razón de que lo mismo sólo puede ser realizado por dicha autoridad, dada la naturaleza de la referida resolución, en donde para su emisión no interviene el contribuyente.-- Por lo anterior, es ilegal lo resuelto por la Sala responsable, pues la autoridad fiscal demandada se encontraba obligada a considerar la pérdida fiscal de la hoy quejosa, por lo tanto, se solicita el amparo y protección de la Justicia de la Unión en contra de la sentencia de fecha 19 de octubre de 2010, emitida por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa".

De lo anterior se sigue que asiste la razón a la recurrente en cuanto manifiesta que a través del concepto de violación expresó la causa por la que a su juicio, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, el precepto aludido, de tal manera que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no comparte la declaratoria de inoperancia decretada por el Tribunal Colegiado de antecedentes.

Resulta aplicable al presente caso la tesis jurisprudencial P./J. 68/2000, emitida por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuyo rubro se menciona: **“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. PARA QUE SE ESTUDIEN, BASTA CON EXPRESAR CLARAMENTE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS LA CAUSA DE PEDIR”⁹.**

⁹ Tesis jurisprudencial emitida en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII, correspondiente al mes de agosto de dos mil, página 38, y en cuyo texto se señala: “El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe abandonarse la tesis jurisprudencial que lleva por rubro “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. REQUISITOS LÓGICOS Y JURÍDICOS QUE DEBEN REUNIR.”, en la que, se exigía que el concepto de violación, para ser tal, debía presentarse como un verdadero silogismo, siendo la premisa mayor el precepto constitucional violado, la premisa menor los actos autoritarios reclamados y la conclusión la contraposición entre aquéllas, demostrando así, jurídicamente, la

Por tal motivo, con fundamento en el artículo 91 de la Ley de Amparo, se procede al estudio de ese concepto de agravio en el que como ya se señaló, se aduce que el artículo 165 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, en tanto que dicha norma no toma en consideración que cuando se determina la utilidad fiscal existen gastos reales que al haberse efectuado afectaron la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que al ser gastos reales no debiera considerarse que se generan dividendos, pues se parte de una base ficticia.

El concepto formulado en los indicados términos, resulta infundado atendiendo al marco del impuesto sobre la renta vigente en dos mil cinco:

En el Capítulo VIII del Título IV, denominado “De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales”, se contiene el artículo 165, que establece en su texto vigente de dos mil cinco, lo siguiente:

“Artículo 165. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por

inconstitucionalidad de los actos reclamados. Las razones de la separación de ese criterio radican en que, por una parte, los artículos 116 y 166 de la Ley de Amparo no exigen como requisito esencial e imprescindible, que la expresión de los conceptos de violación se haga con formalidades tan rígidas y solemnes como las que establecía la aludida jurisprudencia y, por otra, que como la demanda de amparo no debe examinarse por sus partes aisladas, sino considerarse en su conjunto, es razonable que deban tenerse como conceptos de violación todos los razonamientos que, con tal contenido, aparezcan en la demanda, aunque no estén en el capítulo relativo y aunque no guarden un apego estricto a la forma lógica del silogismo, sino que será suficiente que en alguna parte del escrito se exprese con claridad la causa de pedir, señalándose cuál es la lesión o agravio que el quejoso estima le causa el acto, resolución o ley impugnada y los motivos que originaron ese agravio, para que el Juez de amparo deba estudiarlo”.

dividendos o utilidades. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.3889.

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y, en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.

Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos, los siguientes:

I. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor

de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.

II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.

b) Que se pacte a plazo menor de un año.

c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

III. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.

IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

V. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

El capítulo a estudio, cuyo artículo ha quedado transcrito, contempla el régimen fiscal al que se encuentran sujetos las personas físicas que deben acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades, es decir, los accionistas, quienes son las personas que aportan el capital social que representa el monto de la inversión permanente en una sociedad y por tanto, quienes pueden cobrar los rendimientos de dichas aportaciones.

Asimismo, establece que dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere ese párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido.

Ahora bien, conviene precisar que para el cálculo de los dividendos que se entregan a los accionistas, se toma en consideración, los artículos 10, 11 y 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en el año dos mil cinco señalaban:

“TÍTULO II

DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

(REFORMADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

(REFORMADA, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio,

en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

(REFORMADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

Artículo 11. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el

factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

(REFORMADO, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.1905 y considerar la tasa a que se refiere dicho párrafo con la reducción del 42.86% señalada en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

(REFORMADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

Tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral o cuando se reinviertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o la utilidad se entenderá percibido en el año de calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por

liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos del artículo 89 de esta Ley.

No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta Ley.

El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades.

(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

Cuando los contribuyentes a que se refiere este artículo distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el impuesto que establece este artículo, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo a lo siguiente:

(REFORMADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

I. El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo.

El monto del impuesto que no se pueda acreditar conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos. Cuando el impuesto del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio un monto igual a este último.

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, pudiendo haberlo hecho conforme al mismo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

(REFORMADA, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

II. Para los efectos del artículo 88 de esta Ley, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.3889.

Para los efectos de este artículo, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos,

la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere el artículo 165 fracciones I y II de esta Ley, calcularán el impuesto sobre dichos dividendos o utilidades aplicando sobre los mismos la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Este impuesto tendrá el carácter de definitivo.

Artículo 88. Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 213 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la

utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 11 de esta Ley.

El saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

(REFORMADO, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley citada y la participación de los trabajadores en las

utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma.

(REFORMADO, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 10 de esta Ley y las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de esta Ley y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 10 de la misma, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.

(REFORMADO, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria. Cuando el importe actualizado de

la reducción sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar, en la misma declaración, el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la cantidad que resulte de sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la referida cuenta, el impuesto correspondiente a dicha diferencia. Para determinar el impuesto que se debe adicionar, se multiplicará la diferencia citada por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley. El importe de la reducción se actualizará por los mismos periodos en que se actualizó la utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

Como se advierte, el impuesto sobre dividendos se dirige a gravar las ganancias repartibles entre los socios y recae sobre estos últimos, y su base, es la utilidad fiscal, que se obtiene al

aplicar al resultado fiscal del ejercicio, la tasa correspondiente al impuesto sobre la renta.

En efecto,

1. El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su primer párrafo, establecía una tasa del veintiocho por ciento (28%) a aplicar a las utilidades que obtengan las personas morales.
2. El artículo 11 de la Ley en cita, señala que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Asimismo, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de ese artículo.
3. Finalmente, para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De lo antes expuesto, se colige que el régimen de tributación previsto por la Ley del Impuesto sobre la Renta para el pago de dividendos se integra por un mecanismo en el que la inclusión del factor 1.3889 previsto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del ejercicio fiscal de dos mil cinco, se justificó porque esa piramidación se obtenía de dividir la ganancia (ingreso real o utilidad fiscal) generada en la empresa,

representada en un porcentaje de cien (100%), entre la ganancia (dividendo) distribuible al socio o accionista, representada en un porcentaje de setenta y dos (72%), el cual a su vez se obtiene de restar a la ganancia (ingreso real) generada en la empresa, el impuesto que ésta debe pagar a la tasa del 28%.

Las anteriores consideraciones encuentran sustento en el criterio emitido por la Primera Sala de este Alto Tribunal contenido en la tesis LXIV/2005, que esta Segunda Sala comparte, de rubro, texto y datos de localización siguientes:

“RENTA. EL ARTÍCULO 11 DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, AL GRAVAR LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). Los dividendos forman parte del concepto que los genera y se pagan en partidas que no son consideradas para la determinación del resultado fiscal del ejercicio en que se decretan, por tal motivo, el impuesto que debe pagar la persona moral por los dividendos que no provienen de su cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) o de la reinvertida (CUFINRE), debe extraerse de la ganancia (ingreso) que va a distribuir entre los socios o accionistas, por lo que previamente a su distribución deberá calcular el monto del impuesto a su cargo y distribuir únicamente el remanente, que se denomina dividendo o utilidad distribuible, el cual necesariamente es menor al monto de la

ganancia que lo genera. En ese tenor, el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la persona moral que distribuya ganancias (ingresos reales) respecto de las cuales no pagó impuesto alguno o difirió parte del impuesto anual a su cargo, deberá pagar el impuesto respectivo al momento de distribuirlas a sus socios o accionistas vía dividendos, porque si se aplicara la tasa impositiva directamente al monto del dividendo distribuido, el impuesto a pagar sería menor del que efectivamente debe pagarse; por ello debe aplicarse el factor de piramidación a la utilidad fiscal neta reinvertida que se distribuye vía dividendos, pues el monto de la base gravable es el ingreso del cual deriva dicha utilidad y, por tanto, el impuesto que la empresa debe pagar por dividendos distribuidos corresponde precisamente al monto del impuesto diferido, lo cual sumado a la cantidad que pagó por impuesto sobre la renta en el ejercicio fiscal en que se generaron dichos ingresos, da como resultado la cantidad que hubiera pagado en caso de no haber diferido el impuesto anual. Además, cabe precisar que la aplicación del aludido factor de piramidación tiene como fin que el impuesto previsto en el artículo 11 citado se calcule sobre el monto de las ganancias

de la persona moral que se distribuyan a los socios o accionistas vía dividendos, y no así sobre el monto del dividendo distribuido, dado que el referido tributo se causa por los ingresos de la persona moral respecto de los cuales no se ha pagado impuesto alguno, o se difirió parte del anual.” (Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, julio de 2005, 1a. LXIV/2005, página 441.)

Tomando en cuenta lo anterior y el hecho de que la parte quejosa se concreta a combatir el artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en cuanto prevé que se considerarán dividendos, entre otros conceptos, la utilidad fiscal determinada presuntivamente por la autoridad sin combatir el mecanismo de causación y determinación que ha sido explicitado; resulta claro que el concepto de violación resulta ineficaz porque la parte quejosa no logra acreditar de qué manera esa facultad de determinación de la autoridad, riñe con el sistema previsto para el tributo cuya constitucionalidad se cuestiona.

Bajo esta misma línea argumentativa, resultan inatendibles las argumentaciones que vierte la parte quejosa con las que se pretende evidenciar que no resulta incorrecta la determinación de la autoridad responsable al considerar que la fracción V del artículo 165 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es el fundamento para que la persona moral pague un impuesto sobre dividendos distribuidos, sino que ello es producto de una inadecuada e infundada interpretación y aplicación que pretendió darle la autoridad a este precepto, la cual es contraria a derecho.

Lo anterior, en virtud de que tales argumentaciones son ajenas a la materia de constitucionalidad a la que se contrae el recurso de revisión en amparo directo.

Consecuentemente y en mérito de lo hasta aquí expuesto se resuelve:

ÚNICO.- En la materia de la revisión se confirma la sentencia recurrida.

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

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos y de los señores Ministros Sergio A. Valls Hernández, José Fernando Franco González Salas, Luis María Aguilar Morales y Presidente Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Firman el Ministro Presidente y el Ministro Ponente, con el Secretario de Acuerdos de la Segunda Sala, quien autoriza y da fe.

MINISTRO PRESIDENTE.

SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.

MINISTRO PONENTE.

JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS.

EL SECRETARIO DE ACUERDOS

LIC. MARIO EDUARDO PLATA ÁLVAREZ.

Nota: Esta hoja corresponde al amparo directo en revisión 891/2011, promovido por: *****, por conducto de su representante legal *****, fallado el veinticinco de mayo de dos mil once cuyo punto resolutivo es el siguiente: **ÚNICO.** En la materia de la revisión se confirma la sentencia recurrida. **Conste.**

En términos de lo previsto en los artículos 8°, 18, fracción II y 20 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

y51x55AQ7ul3rTjATBXGxXW3PiDwGpTBslNcZE8tGmY=