

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 7359/2017
QUEJOSA Y RECURRENTE: SOLUGAS
SOLUCIONES EN GASOLINERAS, SOCIEDAD
ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**

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

**Vo.Bo.
MINISTRO**

Ciudad de México. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la sesión de catorce de marzo de dos mil dieciocho, emite la siguiente

COTEJADO

S E N T E N C I A

Mediante la que se resuelve el amparo directo en revisión 7359/2017, interpuesto por el representante de la quejosa **Solugas Soluciones en Gasolineras, Sociedad Anónima de Capital Variable** contra la sentencia dictada el veintiocho de septiembre de dos mil diecisiete por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, en el juicio de amparo directo 493/2016.

ANTECEDENTES

1. **Juicio de origen.** La actora demandó la nulidad del oficio PF-DCL-RR-100662 emitido por la Procuraduría Fiscal del Estado de Jalisco con motivo del recurso de revocación interpuesto contra la determinación de un crédito fiscal por el pago del impuesto especial sobre producción y servicios por el ejercicio fiscal 2010, contenido en un diverso oficio emitido por el Director de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Planeación y Finanzas, derivado de una visita domiciliaria.

La Primera Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa dictó sentencia en la que reconoció la validez de la resolución impugnada.

- 2. Amparo y conceptos de violación.** La actora promovió juicio de amparo directo, donde entre otras cuestiones reclamó la constitucionalidad del artículo 52-A, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, por las siguientes razones:

El numeral 52-A, último párrafo del Código Fiscal de la Federación hace nugatorios los derechos subjetivos a la revisión previa o simultánea al dictamen, presunción de certeza de la información dictaminada y el que la autoridad hacendaria lleve a cabo sus actuaciones de la forma que resulte menos onerosa y gravosa al contribuyente, (...) pues de nada sirve al contribuyente dictaminado incurrir en el gasto que genera dictaminar sus estados financieros y permitir la molestia que eso implica, si la fiscalizadora NO RESPETARÁ DICHA SITUACIÓN DE PRIVILEGIO FRENTE AL RESTO DE LOS GOBERNADOS, pues al contar con un coadyuvante de la autoridad fiscalizadora, dicho contribuyente debe ser tratado en forma diferente al resto de los gobernados que no dictaminen sus resultados fiscales, pues simplemente se vería mermada su seguridad jurídica al ser molestado indistintamente como a cualquier gobernado que le auxilia en su labor de fiscalización, ni incurre en gastos y molestias adicionales. (...)

Bajo esta perspectiva, se afirma que la inconstitucionalidad del artículo 52-A último párrafo del Código Fiscal de la Federación, en razón de los siguientes razonamientos lógicos jurídicos:

De lo que se advierte que el Tribunal responsable, al reconocer la validez de la resolución impugnada y convalidar la actuación de la autoridad fiscalizadora, interpretó el contenido y alcance del artículo 52-A, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, mismo que ha quedado transcrito con antelación, y en obvio de caer en repeticiones ociosas se omite su transcripción; sin embargo, se afirma válidamente que el numeral es inconstitucional, pues viola el principio de equidad; es decir, otorga un tratamiento igual a contribuyentes que se encuentran en desigualdad de condiciones, el principio de equidad tiene como línea toral que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier obligación y se encuentren en iguales condiciones relevantes para efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere a la obligación respectiva.

(...) el último párrafo del artículo 52-A, del Código Fiscal de la Federación, viola de manera flagrante las garantías de legalidad, seguridad jurídica y equidad, contenidas en los artículos 14 y 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al permitir de manera por demás inconstitucional que las autoridades fiscales ejerzan de manera directa con los contribuyentes dictaminados sus facultades de comprobación, en tratándose de pagos provisionales mensuales, violación que deja en estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes que dictaminen sus estados

financieros, al no establecerse verdaderos parámetros para ejercer sus facultades de comprobación, razón por la cual se solicita sea declarado inconstitucional el mismo.

3. Sentencia de amparo. El tribunal colegiado negó el amparo. En el tema de constitucionalidad referido, negó el amparo solicitado por las siguientes razones:

- La quejosa partió de una premisa inexacta, al indicar que el dictamen de estados financieros que elabora el contador público y el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal en relación con éste, constituye un acto de molestia para el contribuyente, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que estos sólo son un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente no obligatoria para las autoridades, ni constituye un acto de fiscalización.
- En consecuencia, resultan ineficaces los motivos de agravio que se intentan al sustentar que el dictamen del Contador Público implica un acto de molestia y fiscalización.
- Es infundado el argumento donde se impugnó el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, por ser contrario a los derechos de legalidad y seguridad jurídica, pues el contribuyente no cuenta con el derecho a exigir que el fisco federal espere forzosamente a la presentación del dictamen para ejercer sus facultades, además que no implica una obligación adicional, en tanto que el dictamen de estados financieros no exime de la obligación de acreditar el exacto cumplimiento de los deberes fiscales ante la autoridad, en caso de que ésta así lo requiera.

4. Revisión y agravios. La quejosa recurrió la decisión del tribunal colegiado y alega:

- El artículo 52-A, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional, al permitir que se realicen revisiones por parte de la autoridad fiscal de manera directa sobre los pagos mensuales o provisionales de contribuciones, no obstante que no se tenga la obligación de presentar el dictamen de estados financieros.
- De conformidad con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o morales con actividad empresarial que caigan en los supuestos establecidos en ese precepto, tienen obligación de dictaminar sus estados financieros por un contador público.
- Además, en ese mismo numeral se establece que los hechos afirmados por el Contador Público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, por lo que ello genera un trato diferenciado hacia los diversos contribuyentes que no tienen esa obligación.
- El a quo no analizó de manera adecuada el problema de inconstitucionalidad planteado, pues sí se permite a la autoridad fiscalizadora revisar directamente sus estados financieros por tratarse de pagos provisionales y mensuales sin seguir el orden

establecido en el numeral 52-A impugnado, por lo que genera un estado de incertidumbre jurídica.

- El artículo reclamado permite que se determinen créditos fiscales por pagos mensuales o provisionales, lo que robustece más la inconstitucionalidad planteada.
- El artículo en cuestión, resulta inequitativo al permitir que se ejerzan facultades de comprobación de manera directa, aun cuando no se encuentra en igualdad de condiciones que con los otros contribuyentes no obligados a dictaminarse.

CONSIDERANDO QUE

5. Esta Segunda Sala es legalmente competente para conocer el presente recurso, con fundamento en los artículos 107, fracción IX , de la Constitución Federal; 81, fracción II, de la Ley de Amparo ; 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y el Punto Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013 .

6. El recurso de revisión en el juicio de amparo directo se encuentra regulado en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Federal y 81, fracción II, de la Ley de Amparo.

7. De la lectura de los preceptos mencionados se desprende que las resoluciones en juicios de amparo directo que emitan los tribunales colegiados de circuito no admiten recurso alguno salvo que las sentencias: a) decidan sobre la constitucionalidad de normas generales; b) establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, o c) hayan omitido el estudio de la inconstitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto constitucional, cuando ello se haya planteado en la demanda de amparo.

8. Los anteriores requisitos son alternativos. Es decir, basta que se dé uno u otro para que en principio resulte procedente el recurso de revisión en amparo directo. Sin embargo, existe un segundo requisito que se debe cumplir, consistente en que los temas de constitucionalidad a analizar en cada asunto

fijen un criterio de importancia y trascendencia, de conformidad con los acuerdos emitidos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

9. En relación con lo antes mencionado, el Tribunal Pleno emitió el ocho de junio de dos mil quince el Acuerdo General 9/2015, cuyo Punto Segundo sostiene que un asunto permitirá fijar un criterio de importancia o trascendencia cuando :

- Se trate de la fijación de un criterio novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional, o
- Las consideraciones de la sentencia recurrida entrañen el desconocimiento u omisión de los criterios emitidos por la Suprema Corte referentes a cuestiones propiamente constitucionales.

10. En vista de los antecedentes y los documentos contenidos en el expediente del presente asunto, se advierte que en el caso se acredita el primer requisito de procedencia, toda vez que subsiste un planteamiento de constitucionalidad consistente en el análisis del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, por contravenir los artículos 1°, 14 y 16 constitucionales. No obstante ello, esta Segunda Sala también advierte que en el presente asunto no se cumple el segundo requisito de procedencia, pues carece de importancia y trascendencia en términos de los artículos 107, fracción IX, constitucional y 81, fracción II, de la Ley de Amparo, en relación con los Puntos Primero y Segundo del Acuerdo General 9/2015 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Lo anterior pues a juicio de esta Sala su resolución no permitirá fijar un criterio novedoso ni de relevancia para el ordenamiento jurídico nacional. Asimismo, se advierte que en la sentencia recurrida no se desconoció u omitió un criterio emitido por esta Suprema Corte, referente a cuestiones propiamente constitucionales.

11. En efecto, sobre el planteamiento de constitucionalidad que subsiste en el recurso, esta Segunda Sala de la Suprema Corte ha emitido los criterios siguientes:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LAS EJERCIDAS DIRECTAMENTE CON EL CONTRIBUYENTE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 52-A, PENÚLTIMO PÁRRAFO, INCISO B), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO DEBEN LIMITARSE A LA CONTRIBUCIÓN NO ENTERADA. El artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación prevé el procedimiento que debe seguir la autoridad, por regla general, con los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros y, en su penúltimo párrafo, inciso b), establece una excepción que le permite ejercer directamente con los contribuyentes sus facultades de comprobación cuando advierta que existen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren, la cual halla fundamento en que ante la transgresión a la confianza base del sistema tributario, puede intervenir para verificar que quienes dictaminen sus estados financieros se encuentren cumpliendo efectivamente sus obligaciones tributarias. Por tanto, cuando la autoridad ejerza directamente con el contribuyente que dictamine sus estados financieros sus facultades de comprobación por haber advertido diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren, no está obligada a precisar en el acto de inicio que su ejercicio se limitará a la contribución respecto de la que se omitió el entero, pues ante la transgresión al principio de confianza, puede comprobar la situación fiscal del contribuyente por existir duda razonable basada en un hecho objetivo de que no ha cumplido su obligación de contribuir al gasto público en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin que esto implique que esté facultada para emitir una orden genérica, ni mucho menos que se le autorice a fundarla o motivarla indebidamente, pues dicha obligación deriva del artículo 16, primer párrafo, constitucional, conforme a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 175/2011 (9a.).¹

DICTAMEN DE OBLIGACIONES FISCALES POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. SU NATURALEZA JURÍDICA. El artículo 67 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que el dictamen indicado debe contener la opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales y el diverso numeral 86 del propio código, establece que los dictámenes efectuados por el contador público autorizado son interpretaciones u opiniones que no obligan a las autoridades fiscales. En tal virtud, de la interpretación armónica de dichos preceptos se colige que el dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales y que, además, no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el referido contador al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente, en una relación de supra a subordinación. No es óbice a lo anterior, que al tenor del artículo 83-A del citado código tributario, vigente en mil novecientos noventa y ocho, el aviso para dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dado en los términos de ley y en el momento oportuno, produzca el efecto de dar por concluida anticipadamente la visita

¹ Datos de localización: Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis: 2a./J. 146/2017 (10a.). Registro digital: 2015946.

domiciliaria, en virtud de que conforme a lo dispuesto en el artículo 87 del ordenamiento invocado, el dictamen de mérito está sujeto a la revisión y comprobación que en su momento haga de él la autoridad fiscal, actividad que sí constituye el ejercicio de la facultad de fiscalización, la que de acuerdo con lo previsto en el artículo 71 del código referido, vigente en mil novecientos noventa y ocho, tiene como elemento toral que el órgano del Estado en ejercicio de su imperio, motu proprio, somete unilateralmente al gobernado, obligándolo a permitir el ejercicio de su función de inspección, verificación o comprobación de las obligaciones fiscales, cualidad que de ninguna manera tiene el dictamen de estados financieros del contribuyente, dada su naturaleza de un diagnóstico u opinión de tales estados, carente de fuerza obligatoria.²

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN DE CARÁCTER FISCAL, PERO NO IMPLICA EL EJERCICIO DE ALGÚN ACTO DE FISCALIZACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.

Conforme a los artículos 32-A, 52 y 52-A del Código Fiscal de la Federación, existe obligación respecto de ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, pero dicha obligación no implica el ejercicio de algún acto de fiscalización, entendido como aquel a través del cual la autoridad administrativa determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones fiscales, pues aunque en términos del indicado artículo 52 se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes, cuando entre otros requisitos el contador emita conjuntamente con aquéllos un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente bajo protesta de decir verdad, al hacerlo sólo da cumplimiento a una obligación, en la forma y términos exigidos por el artículo 32-A del referido ordenamiento fiscal, de manera que el dictamen únicamente constituye una opinión técnica de dicho profesional 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 al contribuyente la información y documentos que considere pertinentes para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales.³

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,

² Datos de localización: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tomo: XII, octubre de 2000, Tesis: 2a. CXXIX/2000, Página: 351. Registro digital: 190944.

³ Datos de localización: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tesis: 2a. CXIV/2010, Tomo XXXII, Diciembre de 2010, página 798. Registro: 163365

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 Mexicanos.⁴

ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO NO VIOLA EL NOVENO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación obliga a determinados contribuyentes a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. La anterior obligación no implica el ejercicio de ningún acto de fiscalización, entendido éste como aquél a través del cual la autoridad administrativa determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones fiscales, pues aunque en términos de lo dispuesto por el artículo 52 del ordenamiento legal citado se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes cuando, entre otros requisitos, el contador público emita conjuntamente con el dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, al hacerlo sólo se está dando cumplimiento a una obligación en la forma y términos exigidos por la norma legal, pero el dictamen no obliga a la autoridad, y hasta que ésta lo revisa hace uso de la facultad de comprobación que le otorga el artículo 42, fracción IV, del citado código. Por tanto, si la obligación aludida es ajena a las facultades de comprobación, no viola el noveno párrafo del artículo 16 constitucional que se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas las formas de comprobación fiscal.⁵

En mérito de lo expuesto y conforme a lo resuelto en el amparo directo en revisión 6686/2016 en sesión de veintidós de marzo de dos mil diecisiete, esta Segunda Sala llega a la conclusión que el presente asunto no reúne los requisitos de procedencia, razón por la cual, se resuelve:

RESUELVE

ÚNICO. Se desecha el recurso de revisión.

⁴ Datos de localización: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis 2ª CXV/2010. Novena Época, Tomo XXXII, Diciembre de 2010, página 799. Registro digital: 163364

⁵ Datos de localización: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis: P. XXI/97, Novena Época, Tomo: V, Febrero de 1997, Página 124. Registro digital: 199465.

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

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas (ponente), Margarita Beatriz Luna Ramos y Presidente Eduardo Medina Mora I.

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

PRESIDENTE DE LA SEGUNDA SALA

MINISTRO EDUARDO MEDINA MORA I.

PONENTE

MINISTRO JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA SALA

LIC. MARIO EDUARDO PLATA ÁLVAREZ

Esta hoja corresponde al amparo directo en revisión 7359/2017, quejosa y recurrente: Solugas Soluciones en Gasolineras, Sociedad Anónima de Capital Variable, fallado el catorce de marzo de dos mil dieciocho, en el siguiente sentido: **ÚNICO.** Se desecha el recurso de revisión. **CONSTE.**

En términos de lo dispuesto en los artículos 3, fracción XXI, 73, fracción II, 111, 113, 116, Octavo y Duodécimo Transitorios de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como en el segundo párrafo de artículo 9º del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal para la aplicación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se testa la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

MASM/mecs

WsRbH+GxZfsIhY+ReQh8W/jBFLqFfBb9MK4p/jFduY=