

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
1100/2015
QUEJOSA: *******

**PONENTE: MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: CARLOS ENRIQUE MENDOZA PONCE**

**Vo. Bo.
MINISTRO:**

México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión del día

**VISTOS; y,
RESULTANDO:**

Cotejó:

PRIMERO. Demanda de amparo. Por escrito presentado el siete de julio de dos mil catorce, ante la Oficialía de Partes Común de la Sala Regional Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, *****, en representación legal de *****, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la autoridad y por el acto que a continuación se indican:

Autoridad Responsable: La H. Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Acto Reclamado: La sentencia definitiva emitida el tres de junio de dos mil catorce, dictada en el juicio de nulidad número *****.

SEGUNDO. Garantías constitucionales violadas y terceros interesados. La parte quejosa señaló como garantías constitucionales violadas en su perjuicio las establecidas en los artículos 1, 14, 16, 17 y 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; como terceros interesados a la Administración Local Jurídica de San Pedro Garza García, dependiente del Servicio de Administración Tributaria y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

TERCERO. Trámite de la demanda de amparo. Por auto de quince de julio de dos mil catorce, el Presidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al que por razón de turno correspondió el conocimiento del asunto, admitió a trámite la demanda registrándola con el número *****.

Finalizados los trámites de ley, en sesión de veintinueve de enero de dos mil quince, dicho órgano jurisdiccional dictó sentencia que concluyó con el punto resolutivo siguiente:

“ÚNICO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ** , contra el acto reclamado a la autoridad responsable Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”***

CUARTO. Interposición del recurso de revisión.

Inconforme con la resolución anterior, la parte quejosa interpuso en su contra recurso de revisión ante el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, cuyo Presidente mediante acuerdo de veinticuatro de febrero de dos mil quince, ordenó el envío de los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión principal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Mediante acuerdo de seis de marzo de dos mil quince, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, admitió el recurso de revisión que hace valer la parte quejosa, ordenó formar y registrar el expediente respectivo, al que le recayó el número **1100/2015**; ordenó notificar a las partes dicho proveído y al Agente del Ministerio Público de la Federación. Finalmente, se ordenó turnar el asunto al Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, y enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito, a fin de que el Presidente de ésta, emitiera el acuerdo de radicación respectivo.

Posteriormente, el Presidente de la Primera Sala, mediante acuerdo de siete de abril de dos mil quince, instruyó el avocamiento del presente asunto y ordenó enviar los autos a la Ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, para la elaboración del proyecto de resolución y diera cuenta de él, a esa Primera Sala.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1100/2015

El presente asunto fue listado el veinticuatro de septiembre de dos mil quince y en sesión de siete de octubre siguiente los Ministros integrantes de la Primera Sala determinaron retirarlo para remitirlo al Tribunal Pleno.

Mediante proveído de ocho de octubre de dos mil quince, el Ministro Presidente de la Primera Sala acordó la baja del asunto en la Primera Sala y su envío al Tribunal Pleno.

El quince de octubre de dos mil quince, el Subsecretario General de Acuerdos de este Alto Tribunal, certificó el ingreso del asunto en el Tribunal Pleno.

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

PRIMERO. Competencia. Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Federal; 81, fracción II, de la Ley de Amparo, y 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con el Punto Segundo, fracción XVII, así como con el punto Séptimo del Acuerdo Plenario 5/2013, emitido el día trece de mayo de dos mil trece y publicado en el diario Oficial de la Federación el veintiuno del mismo mes y año; en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en el que se hizo valer, entre otras cuestiones, como conceptos de violación, la inconstitucionalidad

de los artículos 48 y 50 del Código Fiscal de la Federación así como del artículo 19 de la Ley Federal de los Derechos.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso. El recurso de revisión de la quejosa, fue interpuesto oportunamente, de conformidad con el artículo 86 de la Ley de Amparo.

En efecto, como se advierte de las constancias que obran en autos, la sentencia recurrida fue notificada por lista a la quejosa el lunes nueve de febrero de dos mil quince, surtiendo sus efectos al día hábil siguiente, esto es, el martes diez de febrero; por lo que el plazo de diez días para la interposición del presente recurso de revisión empezó a correr del día once de febrero al día veinticuatro de febrero de dos mil catorce, descontándose de dicho plazo los días catorce, quince, veintiuno y veintidós de febrero por ser sábados y domingos; de conformidad con los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

En tales condiciones, si el recurso de revisión interpuesto por la parte quejosa fue presentado ante el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, el veintitrés de febrero de dos mil quince, el mismo se considera presentado en tiempo, como se advierte del siguiente calendario:

FEBRERO 2015						
Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1100/2015

9 Notifica	10 Surte efectos	11 Inicia plazo (1)	12 (2)	13 (3)		
16 (4)	17 (5)	18 (6)	19 (7)	20 (8)		
23 (9) Interpone recurso	24 (10) Vence plazo					

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver el asunto. En este apartado se resumirán los antecedentes que dieron origen al presente asunto, los conceptos de violación en cuanto al tema de constitucionalidad, lo resuelto por el tribunal colegiado al respecto y los agravios propuestos por la parte recurrente.

I. Antecedentes:

1. El veinticinco de junio de dos mil nueve la Dirección de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Estado de Tamaulipas ordenó la práctica de una visita domiciliaria respecto del cumplimiento de obligaciones tributaria en materia de impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única e impuesto al valor agregado, ello respecto del ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta de abril de dos mil nueve.

2. Así por oficio de fecha veinticinco de octubre de dos mil diez, la autoridad fiscal comunicó la conclusión de la visita domiciliaria por autocorrección, ello con motivo de las observaciones que se le dieron a conocer a la contribuyente mediante la última acta parcial y acta final.
3. Posteriormente, por oficio de fecha veintinueve de octubre de dos mil diez, la Administración Local de Auditoría Fiscal de Reynosa ejerció sus facultades de comprobación mediante una revisión de gabinete, derivado de lo cual, mediante resolución de fecha nueve de mayo de dos mil doce, le determinó al hoy recurrente un crédito fiscal por concepto de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, recargos y multas respecto del ejercicio fiscal comprendido del uno de enero de dos mil nueve al treinta y uno de diciembre de dos mil nueve.
4. En contra de ello interpuso recurso de revocación administrativa, en el que se resolvió confirmar la resolución determinante del crédito fiscal.
5. Derivado de lo anterior presentó demanda de nulidad el veintinueve de octubre de dos mil doce.
6. **Mediante sentencia emitida el veintitrés de septiembre de dos mil trece, la Sala Fiscal declaró la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.**

7. Inconforme con lo anterior **la autoridad interpuso recurso de revisión fiscal**, en el que por sentencia emitida el veintitrés de enero de dos mil catorce se resolvió revocar la sentencia revisada.
8. **En cumplimiento a dicha sentencia, mediante resolución de once de febrero de dos mil catorce la Sala Fiscal declaró la nulidad de las resoluciones impugnadas.**
9. En contra de dicho cumplimiento la autoridad interpuso recurso de revisión fiscal, en el cual se resolvió, mediante sentencia de veintidós de mayo de dos mil catorce revocar la sentencia impugnada.
10. La Sala Fiscal dio cumplimiento al emitir sentencia de fecha tres de junio de dos mil catorce en la que declaró la nulidad para efectos.
11. Inconforme, la hoy recurrente solicitó amparo mismo que se negó.

II. Demanda de amparo. La quejosa formuló en materia de constitucionalidad los siguientes argumentos:

Concepto de violación cuarto. Los artículos 50 del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente violan el principio de seguridad jurídica.

Alegó que dichas normas violentan el principio de seguridad jurídica en virtud de que no obstante ya se hubiera revisado y determinado la situación fiscal del contribuyente (determinando un

crédito fiscal o mediante la autocorrección) en una primera revisión, al no señalar ninguna clase de límites o regulación para realizar una segunda o ulterior determinación de contribuciones omitidas por dicho ejercicio ya revisado y determinado deriva de una revisión de gabinete, colocando con ello a la quejosa en un estado de incertidumbre jurídica frente a las facultades de la autoridad, pues ante la inexistencia de dichos límites se le permite al ente fiscalizador actuar arbitrariamente al someter al contribuyente a constantes y reiteradas determinaciones de créditos fiscales respecto de un mismo ejercicio, por los mismos hechos y contribuciones.

Concepto de violación quinto. Los artículos 50 del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente violan el principio “*nos bis in ídem*”.

Argumentó que el principio *non bis in ídem* resulta aplicable al procedimiento administrativo de fiscalización que culmine con una resolución en la que, en forma definitiva, se resuelva sobre la situación fiscal del contribuyente respecto de una determinada contribución y por un ejercicio específico. En tal virtud, los preceptos reclamados violan el citado principio *non bis in ídem* toda vez que reconocen a la autoridad facultades ilimitadas no sólo para revisar, a través de la revisión de gabinete a un contribuyente por los mismos hechos, contribuciones y periodos que ya habían sido objeto de una revisión previa, sino que también, aun cuando derivado de la primera revisión, sea de

gabinete o visita domiciliaria, se haya determinado y liquidado la situación fiscal del contribuyente, la autoridad sigue facultada para, mediante una revisión de gabinete, determinar nuevamente un crédito a cargo de los contribuyentes por los mismos hechos, contribuciones y periodos revisados, esto es, está facultada para volver a sancionar hechos previamente conocidos, valorados y sancionados, lo cual implica una doble sanción sobre las mismas cuestiones fácticas.

Concepto de violación sexto. El artículo 48 del Código Fiscal de la Federación viola el principio “*non bis in ídem*”.

Argumentó que dicha norma es inconstitucional al otorgar a las autoridades fiscalizadoras facultades ilimitadas no sólo para revisar, a través de la revisión de gabinete a un contribuyente por los mismos hechos contribuciones y periodos que ya habían sido objeto de una revisión previa, pues la autoridad fiscal sigue facultada para determinar nuevamente un crédito a cargo de los contribuyentes por los mismos hechos, contribuciones y periodos revisados.

Así, señaló que el reclamado artículo 48 es inconstitucional porque el procedimiento fiscalizador consistente en la revisión de gabinete no se enfrenta a los límites relativos a que si derivado de un primer procedimiento de fiscalización se emite una resolución administrativa determinando la situación fiscal del contribuyente, ésta última impide que se vuelva a llevar a cabo un nuevo procedimiento fiscalizador en contra de la misma persona y por

los mismos hechos y mucho menos a la determinación de un crédito fiscal a su cargo.

Concepto de violación séptimo. Los artículos 50 del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente violan el principio de igualdad.

Consideró que las directrices previstas en las normas impugnadas resultan violatorias del principio de igualdad toda vez que resultan aplicables únicamente a las visitas domiciliarias, dejando fuera de su marco protector a aquellos sujetos sometidos a –por ejemplo- una revisión de gabinete. Así, dichas normas transgreden el principio de igualdad en virtud de que al no establecer límites a la autoridad fiscalizadora para determinar contribuciones omitidas derivado de un procedimiento fiscalizador distinto a una visita domiciliaria, que se realice por los mismos hechos, contribuciones y ejercicios respecto de los cuales ya se había determinado la situación fiscal del contribuyente al ejercer previamente sus facultades de comprobación.

Lo anterior implica un trato diferenciado y discriminatorio entre contribuyentes que han sido sujetos a un procedimiento fiscalizador distinto a una visita domiciliaria -revisión de gabinete-, y aquellos contribuyentes sujetos a una segunda visita domiciliaria, negando el principio de “*non bis in ídem*” a los primeros y reconociéndolo a los segundos.

Al efecto señaló que los individuos entre los que se establece el trato que se considera desigual se encuentran se encuentran en una situación comparable, pues se trata de contribuyentes que son sujetos de un procedimiento fiscalizador sin que sea relevante que se trate de una visita domiciliaria o una revisión de gabinete, pues en ambos casos, los contribuyentes son sometidos a un procedimiento de acto de molestia por parte de las autoridades fiscalizadores por lo que las limitaciones legales y constitucionales en algunos aspectos deben ser iguales, como lo son los requisitos de fundamentación y motivación, autoridad competente y el respeto al principio del “*non bis in ídem*”. Al respecto, indicó que dicho principio resulta aplicable a ambos procedimientos de fiscalización en tanto en los dos supuestos se determina la situación fiscal del contribuyente respecto de determinada contribución y por un ejercicio específico, en razón de lo cual, si se quiere iniciar un nuevo procedimiento fiscalizador, en ambos casos se deben comprobar hechos nuevos; razón por la cual, sostiene que no existe una finalidad constitucionalmente válida para que el legislador no reconozca el principio de “*non bis in ídem*” a los contribuyentes sujetos a un segundo procedimiento fiscalizador distinto a una visita domiciliaria.

III. Sentencia del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

Respecto de los artículos 50, último párrafo del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, estimó que opera la causa de improcedencia prevista en la fracción XVI del artículo 61 de la Ley de Amparo, en

correlación con el artículo 170, fracción II, de la propia legislación, toda vez que la parte quejosa tuvo la oportunidad de impugnar la inconstitucionalidad de dichos preceptos legales, previo a la promoción del actual juicio de amparo, toda vez que su aplicación ocurrió de manera previa a ello.

Lo anterior, en razón de lo siguiente:

a) La Sala Fiscal dictó una primera sentencia el veintitrés de septiembre de dos mil trece, en la que declaró la nulidad lisa y llana de las resoluciones impugnadas, de la cual se advierte que efectuó el análisis del artículo 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

b) Posteriormente, al resolverse la revisión fiscal ***** , el Tribunal Colegiado determinó que en el caso no resulta aplicable la limitante prevista en el artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la resolución impugnada en el juicio de nulidad es el resultado de la revisión de gabinete efectuada por la Administración Local de Auditoría Fiscal de Reynosa, ello con apoyo en lo dispuesto en la jurisprudencia 134/2013 emitida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal.

c) Derivado de lo anterior, en cumplimiento a la sentencia que resolvió la revisión fiscal, la Sala Fiscal emitió una nueva sentencia de fecha once de febrero de dos mil catorce.

d) Al resolverse la revisión fiscal ***** , el Tribunal Colegiado reiteró que en el caso concreto no resulta aplicable la limitante prevista en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, pues la resolución impugnada en el juicio de nulidad deriva de una revisión de gabinete, a la cual, conforme a la contradicción de tesis 89/2013 resuelta por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, no le es aplicable el citado numeral.

De igual forma, se precisó que los artículos 50, último párrafo del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, prevén elementos análogos al último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación. Y en esa medida, consideró que la razón por la que se declaró la nulidad de las resoluciones impugnadas, sólo es aplicable a las visitas domiciliarias, de manera que al controvertirse la resolución que derivó de la revisión de gabinete, se tiene que a éste procedimiento no le aplica la limitante prevista en el último párrafo del artículo 46 del Código Tributario Federal y por ende, tampoco lo preceptuado en el artículo 19 del mismo Código y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Por lo expuesto el A quo determinó que la parte quejosa, previo a la promoción del juicio de amparo -del que deriva el presente recurso de revisión-, tuvo la oportunidad de impugnar la inconstitucionalidad de los referidos artículos 19 y 50, ello en virtud de que su aplicación se dio de manera previa al dictado de

la sentencia recurrida. Determinación que sustentó en lo dispuesto en el artículo 170, fracción II, de la Ley de Amparo.

Así, estimó que en términos del citado precepto 170, fracción II, se advierte la procedencia del juicio de amparo con tintes cautelares, en los casos en que se reclame un fallo definitivo que resulte favorable al particular, cuyo único propósito es hacer valer argumentos para evidenciar la inconstitucionalidad de las normas aplicadas en el juicio de origen o en el acto impugnado originalmente. Siendo que para que proceda el amparo directo cautelar, es condición que la autoridad haga valer el recurso de revisión previsto en el artículo 104, fracción II, constitucional.

Señaló que, en el caso, el veintitrés de septiembre de dos mil trece, la Sala Fiscal declaró la nulidad de la resolución impugnada, siendo favorable dicha determinación a la hoy quejosa derivado de lo cual la autoridad hizo valer el recurso de revisión en el que se considera fundado el agravio planteado.

Precisó que en cumplimiento, la Sala Fiscal emitió una nueva sentencia en la que declara la nulidad de la resolución impugnada, determinación que fue controvertida por la autoridad fiscal mediante recurso de revisión fiscal, revisión que se resolvió en el sentido de revocar la sentencia revisada.

Así, indicó que no obstante que las sentencias de veintitrés de septiembre de dos mil trece y once de febrero de dos mil

catorce fueron favorables a la promovente, derivado de lo cual la autoridad interpuso recursos de revisión, la recurrente no promovió *ad cautelam* juicio de amparo directo en que propusiera la inconstitucionalidad de los artículos 50, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes, pese a que estuvo en aptitud de hacerlo conforme al diverso 170, fracción II, de la Ley de Amparo.

En tal virtud, el A quo estimó encontrarse impedido para abordar los conceptos de violación en los que se plantea la inconstitucionalidad de los artículos 50, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, habida cuenta de que no lo propuso oportunamente, en razón con lo cual resultan inoperantes los conceptos de violación cuarto, quinto y séptimo.

Al respecto, puntualizó que no es procedente el análisis de convencionalidad que solicita la parte quejosa, respecto del artículo 170, fracción II, de la Ley de Amparo, toda vez que la parte quejosa debió promover juicio de amparo, en el momento en que la Sala Fiscal declaró la nulidad lisa y llana de la resolución, por lo que contrario a lo aducido por el particular, el quejoso si tuvo oportunidad de impugnar la inconstitucionalidad de las normas, pues precisamente omitió promover el juicio de amparo *ad cautelam*. Al respecto, señaló que en la especie la autoridad sí interpuso sendos recursos de revisión, en términos de lo dispuesto en el artículo 104, fracción III, constitucional, mismos que al haber resultado fundados daban oportunidad al quejoso para que de haber promovido el amparo directo *ad cautelam*,

dicho Tribunal analizara la inconstitucionalidad de los ya citados artículos 19 y 50; sin que resultara necesario esperar a que la Sala emitiera una sentencia que le resultara adversa para controvertir la inconstitucionalidad de preceptos legales que previamente ya le habían sido aplicados, de donde es improcedente la solicitud de que ese Tribunal Colegiado realice un análisis de convencionalidad del artículo 170, fracción III, de la Ley de Amparo.

Asimismo, estimó ineficaces los argumentos en que la parte quejosa adujo que no se habían aplicado en su perjuicio los artículos 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y 50 del Código Fiscal de la Federación, pues ello no impedía que conociera la aplicación e interpretación de éstos de manera previa a la emisión de la resolución del recurso de revisión fiscal en que dicho A quo las aplicó.

Consideró inaplicables los diversos criterios citados por la parte quejosa, en los que se analiza la procedencia del amparo contra leyes de conformidad con la Ley de Amparo abrogada ya que la misma no resulta aplicable al caso pues no establecía el juicio de amparo directo cautelar, como si lo establece la Ley de Amparo vigente.

Respecto al **análisis de constitucionalidad del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación** el A quo consideró que es infundada la impugnación de constitucionalidad en la que el hoy

recurrente aduce que el referido artículo 48, el cual le fue aplicado en su perjuicio en el considerando quinto de la sentencia reclamada, transgrede el principio *non bis in ídem* por carecer de límites para la determinación de contribuciones, por los mismos hechos y periodos respecto de los cuales ya se había determinado su situación fiscal de la quejosa. Para llegar a dicha determinación el A quo atendió a los siguientes antecedentes:

Visita domiciliaria

a) Mediante orden de fecha veinticinco de junio de dos mil nueve, la Dirección de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno de Tamaulipas, ordenó la práctica de la visita domiciliaria a la quejosa, por el periodo comprendido del uno de enero al treinta de abril de dos mil nueve, respecto del cumplimiento de sus obligaciones en materia de impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única (como sujeto obligado y como retenedor) e impuesto al valor agregado (como retenedor).

b) Al levantarse el acta final correspondiente a la orden de visita referida, se determinaron a cargo del contribuyente, diferencias no enteradas.

c) Mediante oficio de fecha veinticinco de octubre de dos mil diez la autoridad le comunicó la conclusión de la revisión por autocorrección, toda vez que el contribuyente corrigió su situación fiscal como resultado de las observaciones que se le dieron a

conocer tanto en la última acta parcial como en la respectiva acta final.

Revisión de gabinete

a) Por oficio de fecha veintinueve de octubre de dos mil diez la Administración Local de Auditoría Fiscal de Reynosa, se informó al contribuyente que derivado del análisis efectuado al dictamen de estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido del uno de enero de dos mil nueve al treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, se determinaron diferencias de impuestos a pagar, por lo que se le solicitó información a fin de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones en materia de impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única e impuesto al valor agregado en su carácter de sujeto obligado y como retenedor en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado.

b) Mediante resolución de nueve de mayo de dos mil doce, se le determinó un crédito fiscal en materia de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto empresarial a tasa única.

Precisado lo anterior, el A quo señaló que si bien el reclamado artículo 48 permite a la autoridad determinar contribuciones omitidas, originadas en la revisión de un ejercicio aun ya revisado, lo cierto es que si esa segunda revisión se trata

de una revisión de gabinete, no se encuentra limitada a lo establecido en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, ni al diverso 50, último párrafo del citado ordenamiento. Al respecto, precisó que aun cuando la determinación por parte de la autoridad fiscalizadora corresponda al mismo ejercicio, lo cierto es que si la limitante relativa a que el ejercicio de las facultades de comprobación no está dirigido a hechos distintos respecto de los que ya fue objeto el contribuyente, no se contraviene el principio de *non bis in ídem*, pues la práctica de las revisiones de gabinete únicamente se encuentra sujeta al primer párrafo del artículo 16 constitucional.

IV. Agravios de la revisión principal. La parte quejosa hace valer los siguientes argumentos:

Agravio Primero.- En este agravio hace valer la inconstitucionalidad e inconvencionalidad del artículo 170, fracción II, de la Ley de Amparo, porque a su consideración dicho numeral viola el principio de tutela judicial efectiva.

Lo anterior, toda vez que dicho precepto legal prevé como requisito para la procedencia del amparo directo contra normas generales, que se haya hecho valer un recurso de revisión fiscal, sin prever a su vez, un mecanismo de defensa en aquellos casos en que la inconstitucionalidad de la norma general impugnada deriva de la interpretación y aplicación que haga el Tribunal Colegiado, lo cual implica una violación al principio de acceso a la tutela judicial efectiva, toda vez que deja al quejoso en un total estado de indefensión.

Derivado de ello, aduce que es ilegal la declaración de inoperancia determinada por el A quo respecto de los conceptos de violación encaminados a demostrar la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y el diverso 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Agravio Segundo.- Sostiene que el citado artículo 170, fracción II de la Ley de Amparo, resulta violatorio del principio de seguridad jurídica, ello al disponer como requisito para la procedencia del amparo directo contra normas generales, que se haya hecho valer un recurso de revisión fiscal por la autoridad demandada y que se hayan presentado amparos cautelares a lo largo de la secuela procesal.

Aduce que el Tribunal Colegiado pretende aplicarle una norma declarada inconstitucional por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, castigándole precisamente por resultar víctima de una norma cuyo margen de ambigüedad es tan alto que no le permite tener la certeza con respecto a si debe o no interponer la demanda de amparo directo, respecto a lo cual, se deba aunar el que se le está exigiendo anticipar la interpretación y aplicación que haga el Tribunal Colegiado de Circuito, de un conjunto de preceptos legales que fueron aplicados en su beneficio, de tal forma que pudiera enderezar una serie de argumentos en contra de su

constitucionalidad sin saber de antemano la interpretación que de ellos haría el A quo.

Agravios Tercero. Se duele que en la sentencia que se recurre se realiza una indebida interpretación y aplicación del artículo 61, fracción XIV, en relación con el diverso 170, fracción II, de la Ley de Amparo, pues contrario a lo resuelto por el A quo, la parte quejosa tenía interés jurídico para controvertir la sentencia emitida por la Sala Fiscal en cumplimiento de lo resuelto en un recurso de revisión fiscal previo, al plantearse la inconstitucionalidad de las normas aplicadas en aquélla (artículos 50 del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente).

Al respecto, aduce que la errónea interpretación del A quo respecto del artículo 170, fracción II, deriva del hecho de que dicho Tribunal Colegiado considera que el legislador previó un juicio de amparo de carácter cautelar y que al prever un medio de defensa cautelar, resulta irrelevante el principio de instancia de parte agraviada, ya que la procedencia de dicho amparo directo cautelar tiene como requisito que la autoridad demandada en el juicio contencioso administrativo promoviera el recurso de revisión fiscal, razón por la cual únicamente se requiere la aplicación de la norma, no necesariamente la configuración de un agravio personal y directo.

Sostiene que dichas conclusiones son ilegales pues esa interpretación no es adecuada con la técnica del amparo. Esto es, aduce que el Poder Reformador de la Constitución, previó como

principio rector del juicio de amparo el principio de parte agraviada. Aduce que en el caso del amparo directo el principio de instancia de parte agraviada se encuentra reforzado por la exigencia de la titularidad de un derecho que se estime afectado.

En tal virtud, sostiene que el reclamado artículo 170, fracción II, debe interpretarse de conformidad con los preceptos y principios constitucionales que rigen dicha figura procesal, lo que lleva a concluir que la citada fracción II bajo ninguna circunstancia obliga a la interposición de amparo cautelares, pues de ninguna manera se configura un agravio personal y directo para la procedencia del juicio, de igual forma, indica que tampoco hubiera obtenido un mayor beneficio con la interposición del amparo.

Señala que el Tribunal Colegiado al emitir la sentencia recurrida pasó por alto su obligación de realizar una interpretación conforme y de aplicar el principio pro persona.

De igual forma aduce que conforme a la secuela procesal en el caso particular, el A quo no debió declarar la inoperancia de los conceptos de violación encaminados a cuestionar la constitucionalidad de los artículos 50 del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que sólo ante la aplicación en su perjuicio de dichas normas, es que el quejoso se encontraba en posibilidad de hacer valer agravios en contra, derivado de lo cual, solicita a este

Alto Tribunal que realice el estudio de los conceptos de violación expuestos en contra de los referidos preceptos 50 y 19.

Agravio Cuarto. Señala que este es un agravio cautelar. Al efecto, indica que contrario a lo aducido por el A quo, la parte quejosa se ubica en lo dispuesto en la fracción I del Artículo 170 de la Ley de Amparo.

Ello toda vez que el amparo interpuesto no versaba únicamente sobre cuestiones de mera constitucionalidad en contra de normas aplicadas en su perjuicio, sino que hizo valer cuestiones de estricta legalidad. Conforme a ello, aduce que resulta ilegal la declaración de inoperancia de los conceptos de violación enderezados contra los artículos 50 del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, derivado de lo cual, transcribe dichos conceptos.

Agravio Quinto. Señala que el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación viola el artículo 23 constitucional, porque carece de límites para la determinación de contribuciones, por los mismos hechos y periodos respecto de los cuales ya se había determinado la situación fiscal del contribuyente, violentado así el principio de *non bis in ídem*.

Así, aduce que la doctrina jurisprudencial ha extendido sus alcances al derecho administrativo, no sólo a la facultad de comprobación conocida como visita domiciliaria sino a cualquier procedimiento administrativo, por lo que no es dable realizar la distinción que hace el A quo respecto de las facultades de

comprobación. Al respecto apoya su agravio en la jurisprudencia P./J. 99/ 2006, derivado de lo cual señala que el A quo es omiso en reconocer que los principios que rigen en materia penal pueden resultar aplicables a la materia administrativa en general y por consiguiente a la materia fiscal.

Asimismo, señala que el principio *non bis in ídem* resulta aplicable a cualquier procedimiento que culmine con una resolución en la que, en forma definitiva, se resuelva sobre la situación fiscal del contribuyente, respecto de una determinada contribución y por un ejercicio específico, tal y como ocurre con una revisión de gabinete. En efecto, indica que no existe la distinción que hace el A quo entre una orden de visita domiciliaria y la revisión de gabinete para efectos de la aplicación del principio de *non bis in ídem*, por lo cual el artículo 23 constitucional resulta perfectamente aplicable a la revisión de gabinete, derivado de lo cual, la ausencia de un límite de esa índole en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación si viola lo dispuesto en la citada norma constitucional.

Agravio Sexto. Se duele que el artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente viola el principio de igualdad y no discriminación, pues da un trato diferente a aquellos contribuyentes que han sido sujetos de revisiones fiscales por periodos íntegros y se han autocorregido, mientras que autoriza a que se vuelva a liquidar a quienes fueron sujetos de revisiones

parciales o meses concretos y también optaron por la autocorrección, tal como hizo la parte quejosa.

Agravio Séptimo. Señala que el artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente viola el principio de *non bis in ídem*, pues autoriza a volver a liquidar y castigar a quienes han sido sujetos de revisiones por periodos fiscales parciales y se autocorrigien.

CUARTO.- Procedencia. El presente asunto cumple los requisitos para la procedencia, en virtud de que en la demanda de amparo se planteó la inconstitucionalidad de los artículos 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y 48 y 50 del Código Fiscal de la Federación, planteamientos respecto a los cuales el Tribunal Colegiado determinó que dichos conceptos resultaban infundados e inoperantes, de ahí que si ahora se expresan agravios a efecto de combatir tal determinación, entonces resulta clara la procedencia del recurso de revisión.

QUINTO.- Estudio de los agravios.

A.- Los agravios **primero, segundo, tercero y cuarto** esencialmente proponen la inconstitucionalidad del artículo 170, fracción II de la Ley de Amparo por considerar que transgrede los principios de tutela judicial efectiva y seguridad jurídica.

A fin de realizar el estudio respectivo se atiende a la intención del legislador al introducir el artículo 170 en la Ley Amparo. Para tales efectos se acude al contenido de dicho

numeral y a la exposición de motivos de fecha quince de febrero de dos mil once.

Así, el citado precepto legal prevé, en lo conducente:

“Artículo 170. *El juicio de amparo directo procede:*

(...)

II. Contra sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio dictadas por tribunales de lo contencioso administrativo cuando éstas sean favorables al quejoso, para el único efecto de hacer valer conceptos de violación en contra de las normas generales aplicadas.

En estos casos, el juicio se tramitará únicamente si la autoridad interpone y se admite el recurso de revisión en materia contencioso administrativa previsto por el artículo 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El tribunal colegiado de circuito resolverá primero lo relativo al recurso de revisión contencioso administrativa, y únicamente en el caso de que éste sea considerado procedente y fundado, se avocará al estudio de las cuestiones de constitucionalidad planteadas en el juicio de amparo”.

Por su parte, de los trabajos legislativos se desprende lo siguiente:

“(...)

Estas comisiones coinciden en que un tema recurrente que se ha venido debatiendo en los últimos años es el relativo a la necesidad de brindar una mayor concentración al juicio de amparo directo.

La discusión aquí tiene que ver fundamentalmente con el hecho de que el amparo directo en algunas ocasiones puede llegar a resultar un medio muy lento para obtener justicia, por lo que se considera necesario adoptar medidas encaminadas a darle mayor celeridad, al concentrar en un mismo juicio el análisis de todas las posibles violaciones habidas en un proceso, a fin de resolver conjuntamente sobre ellas y evitar dilaciones innecesarias. Para resolver esta problemática, se propone prever en el texto constitucional la figura del amparo adhesivo, además de incorporar ciertos mecanismos que, si bien no se contienen en la iniciativa, estas comisiones dictaminadoras consideran importante prever a fin de lograr el objetivo antes señalado”.

De dichas transcripciones, se advierte que la fracción II del artículo 170 de la Ley de Amparo, establece, en lo conducente, la posibilidad de que el actor presente demanda de amparo contra las sentencias favorables a él, dictadas por los tribunales contenciosos administrativos, sólo si la autoridad demandada en dicho juicio interpone recurso de revisión fiscal y éste es admitido por los Tribunales Colegiados, a fin de que pueda hacer valer conceptos de violación en contra de las normas generales aplicadas.

De la exposición de motivos de referencia se advierte que la finalidad de incluir esa posibilidad es evitar que los juicios se prolonguen ante la interposición de diversos amparos directos en contra de las respectivas sentencias.

Es decir, el legislador estimó que una opción para evitar este tipo de prácticas dilatorias de la resolución de los juicios de amparo sería la mecánica prevista en la fracción en estudio.

Se consideró que una vez que las partes estuvieran en aptitud de acudir ante el Poder Judicial de la Federación se hiciera en una sola fase y, con ello, privilegiar la pronta y correcta solución del juicio, evitando dilaciones procesales.

Por lo tanto, se podría afirmar que el artículo 170, fracción II, de la Ley Amparo, resulta aplicable en los casos en los que existe una sentencia en el juicio contencioso administrativo favorable al particular -nulidad de la resolución impugnada- y la autoridad decide interponer el recurso de revisión fiscal en contra de ella, lo anterior podría suponerse que tiene sustento en los criterios que se han sostenido por parte del Poder Judicial de la Federación donde se ha ido definiendo el principio de mayor beneficio, por citar algunos: 2a./J. 66/2013 “PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL ARTÍCULO 51, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, OBLIGA AL ESTUDIO DE LOS CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN TENDENTES A CONTROVERTIR EL FONDO DEL ASUNTO, AUN CUANDO EL ACTO IMPUGNADO ADOLEZCA DE UNA INDEBIDA FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD DEMANDADA.”; y, 2a. CXI/2007 “REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. ES IMPROCEDENTE CUANDO LA

SENTENCIA RECURRIDA CONCEDIÓ EL AMPARO PARA EL EFECTO DE QUE SE REPONGA EL PROCEDIMIENTO NATURAL POR CONSIDERAR EXISTENTE UNA VIOLACIÓN PROCESAL, CON INDEPENDENCIA DE QUE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS SE HAYA PLANTEADO LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE ALGÚN PRECEPTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”.

Es decir, el legislador ha tomado conciencia del principio que ha ido construyendo el Poder Judicial en relación con el mayor beneficio, así encontramos, la jurisprudencia 2a./J. 33/2004¹, a través de cual la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación indicó que aquél particular que obtiene una sentencia donde se declare la nulidad lisa y llana de la solución controvertida ya no puede acudir al juicio de amparo, salvo que se advierta que está en aptitud de obtener un mayor beneficio.

¹ **“AMPARO DIRECTO. EL ACTOR EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, CARECE DE INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR EN ESTA VÍA, LA DECLARATORIA DE NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN RECLAMADA, AUN CUANDO EL TRIBUNAL FEDERAL RESPONSABLE OMITA EL ESTUDIO DE ALGUNAS CAUSAS DE ILEGALIDAD PLANTEADAS EN LA DEMANDA RESPECTIVA.** Del contenido del segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que con objeto de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y garantizar medios de defensa y procedimientos que resuelvan los conflictos sometidos a la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el legislador ordinario estimó necesario, evitar la reposición de procedimientos y formas viciadas en resoluciones que son ilegales en cuanto al fondo y, en consecuencia, el retraso innecesario de asuntos que válidamente pueden resolverse, por lo que impuso al referido tribunal la obligación de analizar, en primer término, las causas de ilegalidad que puedan dar lugar a la nulidad lisa y llana. En tal sentido, el actor en el juicio contencioso administrativo carece de interés jurídico para impugnar a través del juicio de amparo la declaratoria de nulidad lisa y llana de la resolución reclamada, aun cuando el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa haya omitido el análisis de algunas causas de ilegalidad propuestas en la demanda respectiva, si de su análisis se advierte que el actor no obtendría un mayor beneficio que el otorgado con tal declaratoria, en razón de que ésta conlleva la insubsistencia plena de aquélla e impide que la autoridad competente emita un nuevo acto con idéntico sentido de afectación que el declarado nulo”.

Lo anterior, demuestra que el legislador al incluir la fracción II, en el artículo 170 de la Ley de Amparo, toma en cuenta lo que el Poder Judicial ha ido construyendo, vía jurisprudencia, en torno al principio de mayor beneficio.

De ese modo, lo pretendido por el legislador, es que aquellas normas consideradas como transgresoras de derechos sean la razón o motivo por el cual se podría causar una afectación por el resultado adverso en la revisión fiscal y, en consecuencia, éstas son las que deberían controvertirse vía amparo directo. Es decir, que la norma utilizada como fundamento para causar la afectación al particular por generar un perjuicio posterior, dada su importancia en la determinación de la fundamentación del acto de autoridad, es la que debe cuestionarse, pues subsiste la posibilidad de una afectación derivada del resultado de la revisión fiscal intentada, evitando que sea hasta que se cumplimente por la Sala Fiscal la resolución recaída a la revisión fiscal, para que se dé la impugnación en el amparo directo, ello con el propósito de lograr juicios más rápidos y eficaces.

Si bien es cierto, es un criterio reciente también lo es que su lógica y espíritu no son ajenos ni nuevos para los justiciables ni para los juzgadores, ya que el mismo está inspirado en los criterios que ha sostenido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con un tema que fue muy controvertido a tal grado que fue este Tribunal Pleno quien emitió pronunciamiento en relación con el mismo y, nos referimos a la preclusión en el

amparo directo para cuestionar la constitucionalidad de las normas.

En efecto, al analizar la evolución de los criterios que dieron origen a la contradicción de tesis 58/2011 y a lo resuelto en la misma, se puede apreciar claramente que el tema no fue construido en el primer asunto que se planteó ante los órganos jurisdiccionales, sino por el contrario fue un criterio que dada la complejidad del fondo tuvo que ser analizado, modificado y clarificado, con el objeto de construir un criterio sólido y que otorgase certeza a los justiciables.

De la citada contradicción de tesis 58/2011 y de la jurisprudencia² que surgió de ella, se advierte que el tema

² **“AMPARO DIRECTO CONTRA LEYES. NO OPERA EL CONSENTIMIENTO TÁCITO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA APLICADA EN PERJUICIO DEL GOBERNADO, A PESAR DE TRATARSE DEL SEGUNDO O ULTERIOR ACTO DE APLICACIÓN.** *La causa de improcedencia del juicio de amparo prevista en el artículo 73, fracción XII, de la Ley de Amparo, se refiere expresamente al consentimiento tácito de los actos reclamados y a los diversos momentos en que pueden impugnarse de manera destacada para no tener tal carácter, particularidad que la torna incompatible con el amparo directo, en el cual lo que se reclama como acto destacado no es la ley, sino la sentencia o resolución definitiva, por lo que en todo caso únicamente es aplicable a la sentencia definitiva, laudo o resolución que ponga fin al procedimiento, mas no a la inconstitucionalidad de la norma, ya que ésta sólo es reclamada a través de los conceptos de violación, habida cuenta que una eventual concesión de la protección constitucional se limitaría al acto impugnado, es decir, la declaratoria de inconstitucionalidad de una disposición legal contenida en la parte considerativa de una sentencia de amparo directo, a diferencia de lo que sucedería en el juicio de amparo indirecto, no tendría el efecto de impedir que al quejoso se le aplique la norma general respectiva tanto en el acto reclamado como en cualquier otro mientras permanezca vigente, sino que sólo dejaría insubsistente la resolución impugnada; de ahí que, cuando en la vía uniinstancial se controvierte la regularidad constitucional de una disposición legal, al no reclamarse como acto destacado, no puede determinarse que debe constreñirse al primer acto de aplicación en perjuicio del gobernado ni tampoco puede regirse por las mismas reglas de procedencia de la acción en la vía biinstancial, máxime que la mencionada causa se edifica en aspectos que rigen sólo para el amparo indirecto y que son incompatibles con el directo. En tal virtud, no deben declararse inoperantes los conceptos de violación hechos valer en un juicio de amparo directo respecto de una ley, cuando la sentencia reclamada constituya su segundo o ulterior acto de aplicación; sin embargo, en todo momento es preciso verificar si su aplicación perjudica al promovente y si no ha precluido su derecho a impugnarla”.* (Décima Época, Registro 2002703, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVII, febrero de 2013, Tomo 1, Tesis P./J. 1/2013 (10a.), página 5)

presentó complejidades y dificultades al momento de ser desarrollado por parte de los órganos jurisdiccionales, ello se debió sobre todo a la diversidad de posibilidades presentadas en cada uno de los juicios de amparo directo.

Así, el criterio logró consolidarse hasta el año de dos mil doce, y si bien es cierto éste parecería haber alcanzado su máxima madurez, lo cierto es, que por lo menos, la Primera Sala, en ciertas ocasiones -al resolver los amparos directos en revisión 1273/2010, 630/2012, 2388/2012, 2909/2012, por citar algunos-, se vio en la necesidad de hacer una interpretación de las normas, las cuales no están previstas en la jurisprudencia, a fin de estimar, en casos excepcionales y dada la naturaleza del acto en particular, que el criterio no le es aplicable.

Lo anterior implica, que no sea fácil la construcción de un criterio general para un escenario -el cual puede presentar un sin número de combinaciones-, que le permita a la mayoría de los casos ubicarse en él, porque en algunas excepciones no se puede aplicar.

En conclusión, se estima que el artículo 170, fracción II de la Ley de Amparo está inspirado y refleja el principio de mayor beneficio, así como el criterio de la preclusión del derecho a controvertir la constitucionalidad de normas en el amparo directo, fijados por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. Y, si bien es verdad que el texto de la norma no prevé todo un abanico de

supuestos, lo cierto es, que interpretando la misma bajo el principio y el criterio de referencia, se estima que se otorga certeza jurídica a los justiciables para que estén en aptitud de determinar cuándo deben hacer uso de dicha figura.

A.1. En términos de lo anterior resulta **infundado el agravio primero** en que esencialmente se indica que el reclamado artículo 170, fracción II de la Ley de Amparo, contraviene el principio de tutela judicial efectiva, al considerar que dicho precepto prevé como requisito para la procedencia del amparo directo contra normas generales, que se haya hecho valer un recurso de revisión fiscal, sin prever a su vez un mecanismo de defensa en aquellos casos en que la inconstitucionalidad de la norma general impugnada deriva de la interpretación y aplicación que haga el Tribunal Colegiado.

En efecto, precisamente es que usualmente el estudio de constitucionalidad de las normas generales se realiza en abstracto a partir de ellas mismas y sólo de manera excepcional el control constitucional va aparejado con la interpretación de éstas. Esto es, generalmente las normas puede ser combatidas desde una primera instancia por presentar un vicio o problema de constitucionalidad por sí mismas y solamente como cuestión de índole excepcional surgirán algunos supuestos donde la inconstitucionalidad de las normas sea derivada de la interpretación que haya realizado alguna autoridad u órgano juzgador.

En tal virtud, si bien pueden existir esos casos excepcionales donde surja un problema de constitucionalidad de las normas dada su interpretación por parte del Tribunal Colegiado, lo cierto es que la misma puede ser controvertida por los quejosos en vía de revisión ante este Alto Tribunal. Por lo que en el caso, no se aprecia que se actualice la violación al principio de tutela judicial efectiva, esto es, *“que no se prevé un mecanismo de defensa en aquellos casos en que la inconstitucionalidad de la norma general impugnada deriva de la interpretación y aplicación que haga el Tribunal Colegiado”*, siendo que en la revisión en el amparo directo, puede cuestionarse perfectamente el problema del cual se duele la quejosa, de ahí lo infundado del agravio, porque el particular parte de la premisa incorrecta de que no se puede cuestionar la norma derivada de su interpretación, pues ya se indicó que sí existe la opción.

Siendo que en el presente caso, existió la posibilidad desde un inicio de cuestionar la constitucionalidad de los artículos reclamados, pues tal como de manera correcta lo indicó el Tribunal del conocimiento, la parte quejosa omitió promover amparo en contra de la sentencia de la Sala Fiscal de fecha veintitrés de septiembre de dos mil trece en la que se dictó la nulidad lisa y llana, resolución que fue combatida por la autoridad mediante recurso de revisión, siendo que en cumplimiento a dicha sentencia, el once de febrero de dos mil catorce la Sala Fiscal declaró la nulidad de la resolución impugnada, en contra de lo

cual la hoy recurrente también omitió interponer amparo aún y cuando la autoridad demandada en el juicio de origen, sí interpuso recurso de revisión fiscal, de lo cual, se aprecia que el particular aun teniendo la oportunidad para hacerlo no lo realizó.

A.2. Por otra parte también resulta **infundado el agravio segundo** en el cual básicamente se aduce que el artículo 170, fracción II de la Ley de Amparo viola el principio de seguridad jurídica, toda vez que dicha norma exige para la procedencia del amparo directo contra leyes, *una serie de actuaciones inciertas*, como lo son; (i) anticipar la presentación de un recurso de revisión fiscal por parte de la autoridad demandada en el juicio de origen y; (ii) en consecuencia interponer amparos cautelares ante la posibilidad de que un Tribunal Colegiado sostuviera una interpretación totalmente contraria a la sostenida por la Sala Fiscal.

Lo infundado de dicho agravio deriva del hecho de que en materia tributaria el principio de seguridad jurídica radica en “saber a qué atenerse”³ respecto de la regulación normativa

³**SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o

prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, en tal virtud el reclamado artículo 170, fracción II de la Ley de Amparo, claramente señala la hipótesis y la consecuencia que deriva de la actualización de ésta, conforme a lo cual, se advierte que precisamente de lo que se duele el quejoso es un problema ajeno a la seguridad jurídica pues la actualización o no de la hipótesis contenida en una norma, no puede implicar transgresión a la seguridad jurídica, pues es ajeno a dicha garantía el hecho de que el supuesto previsto en la norma se actualice o no, lo cual es el reclamo esencial de este segundo agravio ya que el particular se duele precisamente de que la norma reclamada exige para la procedencia del amparo directo contra leyes, *una serie de actuaciones inciertas*, lo cual evidencia que en este supuesto, el recurrente no hace sino dolerse de la actualización o no de la hipótesis contenida en la norma impugnada.

A.3. Por lo que respecta a **los agravios tercero y cuarto** en los cuales manifiesta básicamente que existió una incorrecta interpretación del controvertido artículo 170, fracción II, lo cual derivó en una vulneración al artículo 17 de la Constitucional General, se advierte que:

prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho". (Época: Décima Época Registro: 2002649 Instancia: Primera Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1 Materia(s): Constitucional Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.) Página: 437)

Ello es **inoperante**, ya que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, el Tribunal Colegiado si bien llevó a cabo una interpretación de la norma controvertida, también lo es que la misma no corresponde del todo a lo que indicó la sentencia.

En efecto, como se puede apreciar de la resolución recurrida, el A quo realizó en la misma diversos estudios, por una parte abordó los temas de constitucionalidad, donde declaró inoperantes los conceptos de violación en que impugnó la constitucionalidad de los artículos 50, último párrafo del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente e infundado el concepto de violación en que combate el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación; por otra parte declaró inoperantes e ineficaces los argumentos de legalidad que se plantearon en la demanda.

Lo anterior nos demuestra que el Tribunal Colegiado no llevó a cabo una interpretación como lo indica la quejosa, pues parecería de su argumento que en la sentencia todos sus conceptos de violación hubieren sido declarados inoperantes, lo cual no aconteció de esa manera.⁴

⁴ En la foja 14 de su escrito de agravios se señala expresamente: “De conformidad con lo hasta aquí expuesto, no es dable concluir como lo pretende el Tribunal A quo en la resolución que se recurre, que había precluido el derecho de mi mandante a valer conceptos de violación cuestionando la constitucionalidad de los artículos 48 y 50, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, así como le numeral 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que una interpretación del artículo 170 fracción II de la Ley de Amparo a la luz del principio de parte agraviada previsto en el artículo 107 fracción I de la CPEUM, nos permite reconocer que dicho derecho nació en el momento en el que la Sala Fiscal aplicó en perjuicio de mi mandante las normas generales de mérito, no obstante que la sentencia emitida declaraba la nulidad de la resolución impugnada, es decir, era favorable a mi representada.”

Lo anterior es así, ya que se aprecia que si bien el Tribunal Colegiado del conocimiento aplicó tanto la fracción I como la fracción II del reclamado artículo 170, dependiendo de la hipótesis de cada uno de los conceptos de violación; este Tribunal Pleno estima que contrariamente a la manera en que el A quo estudió el asunto, todos los planteamientos de inconstitucionalidad debieron ser declarados inoperantes, por haberse actualizado el supuesto de la fracción II, del artículo 170 de la Ley de Amparo; siendo correcto que el Tribunal del conocimiento estudiara los argumentos de legalidad, pues estos no se encuentran comprendidos en la fracción II, sino en la fracción I de dicha norma.

Por otra parte, el que la Sala hubiere o no actuado ilegalmente al revocar la sentencia en que se declaró la nulidad lisa y llana, ello es una hipótesis intrascendente para efectos del estudio de constitucionalidad en esta instancia, ya que el particular no interpuso el amparo directo en contra de la sentencia que declaró la nulidad lisa y llana, por lo cual, las demás actuaciones no pueden cambiar el hecho de que el particular no impugnó oportunamente la constitucionalidad de los artículos 50 del Código Fiscal de la Federación y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ahora bien, por lo que respecta a los conceptos de violación en materia de constitucionalidad este Alto Tribunal ya se pronunció en el apartado que antecede, e indicó que todos ellos

debieron ser declarados inoperantes por el Tribunal Colegiado, en razón de lo cual no es necesario realizar un pronunciamiento adicional.

B.- En el **agravio quinto** la parte quejosa reclama la inconstitucionalidad del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, el cual se refiere a la facultad de comprobación denominada de escritorio o gabinete.

Dicho agravio se considera **inoperante** pues ya antes se precisó que la fracción II del artículo 170 de la Ley de Amparo no es inconstitucional.

Así, al no ser inconstitucional la norma reclamada, es evidente que el hoy recurrente debió interponer amparo directo una vez que la Sala Fiscal emitió sentencia declarando la nulidad lisa llana, máxime que la autoridad fiscal en contra de dicha determinación sí interpuso recurso de revisión fiscal. En consecuencia, es evidente que la inoperancia de este agravio deviene precisamente del hecho de que no se interpuso amparo en contra de la sentencia que declara la nulidad lisa y llana.

No es óbice a lo anterior, el que el Tribunal Colegiado hubiere estudiado la constitucionalidad de dicho artículo 48, (lo cual fue incorrecto), porque precisamente la aplicación de dicha norma surgió desde la orden en que se requiere información para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, recuérdese que precisamente este asunto tiene como origen la impugnación de un crédito fiscal determinado mediante una

revisión de gabinete. En razón de ello, es que la inconstitucionalidad del citado artículo 48 debió reclamarse en el amparo que debía interponerse en contra de la resolución que declaró la nulidad lisa y llana.

C.- Resultan inoperantes los agravios sexto y séptimo porque el momento oportuno para reclamar la constitucionalidad del artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente –norma que permite a la autoridad fiscal revise nuevamente a contribuyentes que se tuvieron por autocorregidos- debía ser en el amparo que el particular tenía que interponer en contra de la resolución de la Sala Fiscal mediante la cual declaró la nulidad lisa y llana en la que se impugnó el crédito fiscal originado en la revisión de gabinete, lo que no ocurrió.

Por lo expuesto y fundado,

SE RESUELVE:

PRIMERO.- En la materia de la revisión, competencia de este Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, **se confirma** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , en contra de la autoridad y acto precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.

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

En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal 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.

CEMP amgp