

AMPARO EN REVISIÓN 983/2016
QUEJOSO: *****

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

MINISTRO PONENTE: JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO
SECRETARIO: ALEJANDRO CASTAÑÓN RAMÍREZ
SECRETARIA AUXILIAR: BRENDA MONTESINOS SOLANO

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día...

V I S T O S, para resolver, los autos del amparo en revisión **983/2016**, promovido por *********, autorizado de *********; y,

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Demanda de amparo. Mediante escrito presentado el veinticinco de mayo de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, *********, por propio derecho, demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan:

Autoridades Responsables:

1. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Cámara de Diputados y Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.
3. Titular de la Administración Central de Operación de la Fiscalización Nacional, dependiente de la Administración

- General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria; y
4. Coordinador de Operación de la Fiscalización Nacional.

Actos reclamados:

- **Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos:**
 - a) La promulgación y orden de publicación del artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Tributario, vigente a partir del uno de enero de dos mil doce.

- **Del Congreso de la Unión –Cámara de Diputados y Senadores-, reclama:**
 - a) La discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de diciembre de dos mil once, en específico, el artículo 52, antepenúltimo párrafo, de dicho ordenamiento, vigente a partir del uno de enero de dos mil doce.

- **Del Titular de la Administración Central de Operación de la Fiscalización Nacional dependiente de la Administración General de Auditoría General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, y del Coordinador de Operación de la Fiscalización Nacional, se reclama:**

- a) La emisión del oficio *****, de veintinueve de abril de dos mil quince.
- b) La aplicación directa del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil doce.

Preceptos constitucionales que contienen los derechos fundamentales violados. El quejoso invocó como preceptos constitucionales que contienen los derechos fundamentales violados, los artículos 1º, 14, 16, 18, 19, 20, apartado B, fracción I, y 21, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así como los preceptos 8.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 11.1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y el diverso 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.¹

SEGUNDO. Admisión, trámite y resolución del amparo. Conoció de dicho juicio el Juzgado Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien por acuerdo de veintisiete de mayo de dos mil quince, ordenó registrar la demanda de amparo bajo el número ***** y requirió a la parte quejosa para que precisara si reclama el artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil nueve o dos mil doce.²

Una vez desahogada la prevención por el quejoso (adujo que el que reclama es el numeral vigente en el dos mil doce), dicho órgano jurisdiccional, mediante auto de ocho de junio de dos mil quince, entre otras cosas, admitió a trámite la demanda de amparo.³

¹ Cuaderno del juicio de amparo ***** . Folios 2 a 75.

² *Ibidem*. Folios 161 a 164.

³ *Ibidem*. Folios 175 a 177.

Seguidos los trámites procesales correspondientes, el Juzgado del conocimiento, celebró la audiencia constitucional el veintitrés de noviembre de dos mil quince, y dictó sentencia que se terminó de engrosar el diecisiete de febrero de dos mil dieciséis, en la que resolvió por una parte, **sobreseer** en el juicio de garantías y, por la otra, **negar** el amparo solicitado.⁴

TERCERO. Interposición y trámite de los recursos de revisión principal y adhesivo. Inconforme con la resolución anterior, mediante escrito presentado el diez de marzo de dos mil dieciséis, ante el Juzgado Sexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, la parte quejosa, por conducto de su autorizado *********, interpuso recurso de revisión.

Mediante acuerdo de dieciocho de marzo de dos mil dieciséis, el Juzgado del conocimiento ordenó remitir los autos del juicio de amparo y el escrito de agravios al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en turno, para la substanciación del recurso de revisión interpuesto.

Correspondió conocer del recurso de revisión al Vigésimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo Presidente en auto de treinta y uno de marzo de dos mil dieciséis, lo admitió a trámite bajo el número el *********.

Mediante proveído de trece de abril de dos mil dieciséis, dicho Tribunal Colegiado admitió a trámite el recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Director General de Amparos contra Leyes, en ausencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, quien actúa

⁴ *Ibidem*. Folios 444 a 478.

en representación del Presidente de la República de los Estados Unidos Mexicanos.

Seguidos los trámites de ley, el Vigésimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mediante sesión de doce de septiembre de dos mil dieciséis, dictó sentencia, cuyos puntos resolutivos son:

***“PRIMERO.** En la materia de la competencia de este Tribunal Colegiado, queda firme el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, en términos de lo expuesto en el considerando octavo de esta ejecutoria.*

***SEGUNDO.** Remítanse a la Suprema Corte de Justicia de la Nación el presente toca y el juicio de amparo de origen, para lo que a bien tenga a determinar, según lo expuesto en el último considerando de esta resolución.”*

CUARTO. Trámite del amparo en revisión ante esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. Mediante acuerdo de cinco de octubre de dos mil dieciséis, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó asumir la competencia originaria para que este Alto Tribunal conociera del recurso de revisión principal y su adhesión, bajo el número de expediente **983/2016**.

Finalmente, ordenó turnar el asunto al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, y enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito, a fin de que el Presidente de ésta, dictara el acuerdo de radicación respectivo.

Posteriormente, la Presidenta de la Primera Sala, mediante acuerdo de nueve de noviembre de dos mil dieciséis, dispuso que la misma se avocara al conocimiento del presente asunto, y ordenó devolver los autos a la Ponencia correspondiente, a fin de que

formulara el proyecto de resolución y se diera cuenta de él a esta Primera Sala; y,

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

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 83 de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y conforme a lo previsto en el punto tercero, en relación con la fracción III del punto Segundo del Acuerdo General Plenario 5/2013, que aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación del veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito, en la audiencia constitucional de un juicio de amparo indirecto, en el que se reclamó la inconstitucionalidad del **artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil doce.**

Cabe señalar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Segundo, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.

SEGUNDO. Oportunidad de los recursos de revisión. No es necesario verificarla, toda vez que, el Tribunal Colegiado del conocimiento analizó la oportunidad tanto del recurso principal como del adhesivo, concluyendo que su presentación fue oportuna.

TERCERO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto. A continuación se sintetizan los argumentos atinentes a las cuestiones medulares planteadas en la controversia traída a revisión, principalmente en lo que respecta a la constitucionalidad de la norma impugnada:

1. En la **demanda de garantías** el quejoso planteó, medularmente, respecto de la materia que nos ocupa, lo siguiente:

1.1. En su **primer concepto de violación**, argumentó que el artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil doce, es violatorio de los principios de legalidad y seguridad jurídica, al omitir señalar desde qué momento se debe iniciar el cómputo de los doce meses con los que cuenta la autoridad fiscalizadora para notificar al contador público registrado la resolución al procedimiento de fiscalización.

Señaló que del precepto impugnado, se advierte que resolución al procedimiento de fiscalización en la revisión del dictamen, se notificará al contador público registrado en un plazo no mayor al de doce meses contados a partir del día siguiente a aquél en se agote el plazo señalado en la fracción I, del referido numeral, sin embargo, no existe certeza jurídica respecto del momento en que inicia el cómputo de dicho término, pues la fracción I a la que remite el inciso c), del artículo combatido, no señala el plazo que puede servir de base para el cómputo de los doce meses; lo que implica que la autoridad actúe de manera arbitraria.

Adujo que el artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Tributario, viola los derechos humanos de legalidad y seguridad jurídica, pues coloca al quejoso en estado de incertidumbre jurídica, al no señalar el parámetro que sirve de base para el cómputo de los doce meses con los que cuenta la autoridad fiscal para notificar la resolución al procedimiento de fiscalización sancionador, se deja abierta la posibilidad de que la autoridad fiscal determine cuándo emitir y notificar la resolución definitiva sancionadora del registro de contador público dictaminador.

1.2. En su **segundo concepto de violación**, señaló que el artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal Federal, al no regular el plazo del que gozan las autoridades fiscales para emitir una resolución dentro del procedimiento de revisión efectuado al contador público dictaminador, resulta violatorio del derecho humano de igualdad, toda vez que, dejar en un estado de desigualdad e inequidad a los contadores públicos frente a los contribuyentes, al considerar que ambos son susceptibles de ser revisados por parte de las autoridades fiscales, pero respecto de los contribuyentes si existe plazo certero para la emisión de una resolución definitiva al procedimiento y respecto de los contadores públicos no.

2. El Juez Sexto de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México emitió sentencia, en la que sostuvo, sustancialmente lo siguiente:

2.1. En el **considerando tercero**, determinó sobreseer en el juicio de amparo respecto al acto que se reclamó del Coordinador de Operación de la Fiscalización Nacional del

Servicio de Administración Tributaria, consistente en haber emitido el oficio *****, de veintinueve de abril de dos mil quince.

Lo anterior, al no acreditarse la existencia de dicho acto, ya que la referida autoridad al rendir su informe justificado manifestó que no era cierto el acto que se le reclamaba, sin que la parte quejosa aportara prueba en contrario tendente a desvirtuar tal negativa.

2.2. En su **quinto considerando**, al analizar las causales de improcedencia, estimó que en relación con el artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil nueve, se actualizaba la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el diverso 108, fracción VIII, ambos de la Ley de Amparo, en virtud de que la parte quejosa no formuló concepto de violación alguno en su contra.

Adujo lo anterior, al advertir que en los conceptos de violación primero y segundo, la quejosa propuso argumentos tendentes a demostrar la inconstitucionalidad del artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil doce, sin exponer los motivos por los cuales consideró que dicha norma resulta inconstitucional.

2.3. En su **séptimo considerando** determinó que el primer concepto de violación, en el que se adujo una supuesta transgresión a los principios de legalidad y seguridad jurídica por parte del artículo impugnado resulta **inoperante**, en razón de que ya existe jurisprudencia que definió dicha cuestión.

Explicó que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 68/2012, sustentó el criterio de que los artículos 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación y el diverso 65 de su Reglamento, vigentes hasta el treinta de diciembre de dos mil once, no violan el principio de seguridad jurídica ya que contienen los elementos mínimos para que el gobernado haga valer sus derechos, por lo que la circunstancia de que sea en el numeral 65 del Reglamento y no en el propio Código donde se pormenore el procedimiento y establezcan los plazos, no es obstáculo para considerar constitucionales dichos numerales.

Manifestó que la jurisprudencia que surgió de la ejecutoria de la contradicción de tesis en mención, se identifica con el número P./J. 33/2012, de rubro siguiente: **“CONTADORES PÚBLICOS DICTAMINADORES DE ESTADOS FINANCIEROS. LOS ARTÍCULOS 52, PÁRRAFO ANTEPENÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 65 DE SU REGLAMENTO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2011).”**

Luego, estimó que si en los conceptos de violación la parte quejosa aduce que el precepto reclamado del Código Fiscal de la Federación, es omiso en señalar el plazo con el que cuenta la autoridad fiscal para dar a conocer la irregularidad detectada al contador público dictaminador, pues aun cuando dicha norma aduce que ese plazo está en su fracción I, lo que no es así, tales argumentos resultan **inoperantes**, en razón de que ese

cuestionamiento quedó dilucidado en la jurisprudencia del Tribunal Pleno antes referida.

A mayor abundamiento, señaló que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte, en la ejecutoria que originó la jurisprudencia P./J.10/2013 (10a.), determinó que la circunstancia de que en el procedimiento administrativo sancionador instruido a los contadores públicos dictaminadores no se estableciera un plazo para dictar resolución con la cual culminara el procedimiento sancionador, no tornaba los artículos 52, párrafo antepenúltimo, del Código Fiscal de la Federación y 58 de su Reglamento, vigentes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil once y siete de diciembre de dos mil nueve, violatorios de la garantía de seguridad jurídica, habida cuenta que la falta del plazo se suplía con la aplicación de la figura de la caducidad instituida en el numeral 67 del Código Fiscal de la Federación, dado que conforme el primer párrafo de dicho precepto, en el plazo de cinco años se extinguía la facultad de la autoridad fiscal para sancionar las omisiones de los contribuyentes o terceros con ellos relacionados.

Adujo que de las premisas establecidas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 68/2012, se advertía que en el caso, no se daba la contravención del artículo 52, párrafo tercero, del Código Tributario, y 65 de su Reglamento, con el principio de seguridad jurídica, a causa de que no se establece el plazo para que la autoridad dé a conocer al contador público dictaminador la irregularidad detectada con motivo de la conclusión efectuada a la revisión del dictamen realizado a los contribuyentes.

Apuntó que lo anterior era así, porque el Tribunal Pleno comprendió lo relativo no sólo al plazo para dictar la resolución que culminaba con el procedimiento sancionatorio sino todos y cada uno de los plazos *per se*, inmersos en dicho procedimiento, al señalar que las disposiciones no debían examinarse en forma aislada sino en el contexto normativo en el que se insertaban y que la caducidad era una institución en virtud de la cual se extinguían las facultades de las autoridades fiscales para revisar, determinar y liquidar créditos fiscales, así como para sancionar las omisiones de los contribuyentes o terceros con ellos relacionados, por no ejercerse dentro de los plazos establecidos.

En ese sentido, estableció que de lo resuelto en la citada ejecutoria se advierte que el Alto Tribunal, al pronunciarse sobre los referidos artículos secundarios, incluyó *per se*, la falta de todos y cada uno de los plazos en el procedimiento administrativo sancionador que se le instruye a los contadores públicos dictaminadores, el cual engloba desde los plazos comprendidos en el inicio del procedimiento y hasta aquellos incluidos para la conclusión del mismo, al sostener que la falta del plazo se subsanaba con aquel comprendido en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que preveía la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para sancionar, por no ejercerse dentro de los plazos establecidos.

Así concluyó que, el hecho de que en el artículo 52, penúltimo párrafo, impugnado, no se establezca un plazo para que la autoridad de a conocer la irregularidad detectada con motivo de la conclusión de la revisión del dictamen, no lo torna violatorio de la garantía de seguridad jurídica y, porque tal circunstancia se suple con la aplicación de la figura de la caducidad, tal como lo

estableció este Máximo Tribunal al instituir que conforme al primer párrafo del precepto 67 del Código Tributario, en el plazo de cinco años se extingue la facultad de la autoridad fiscal para sancionar las omisiones de los contribuyentes o terceros con ellos relacionados por no ejercerse dentro del plazo de cinco años establecido en dicho párrafo.

Por otro lado, el Juez de Distrito declaró **inoperantes** los argumentos vertidos por el quejoso en su demanda de amparo en relación a la supuesta violación al derecho de igualdad. Lo anterior, en virtud de que dichos argumentos están sustentados en el hecho de que el artículo que reclama no prevé el plazo para que la autoridad emita resolución en el procedimiento de revisión; sin embargo, en párrafos anteriores ya se dijo que ese hecho no torna inconstitucional el precepto impugnado.

En ese sentido, determinó negar el amparo en contra de los actos que se reclamaron del Congreso de la Unión y el Presidente de la República, a saber, la constitucionalidad del artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil doce.

3. Los razonamientos esenciales contenidos en los **agravios** hechos valer en el recurso de revisión por la parte quejosa, son los que se sintetizan a continuación:

3.1. En su **primer agravio**, el recurrente estima ilegal la resolución combatida, pues el Juez *A quo* declaró constitucional el artículo impugnado, con base en una apreciación errónea del acto reclamado dentro del juicio de amparo, es decir, se resolvió una cuestión distinta a la planteada.

- Señala que la pretensión dentro de la demanda de amparo indirecto versó respecto a que el artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, resulta inconstitucional al no señalar en qué momento inicia el cómputo de los doce meses con que cuenta la autoridad fiscalizadora para notificar al contador público registrado la resolución del procedimiento de fiscalización; además de conceder un trato desigual entre contribuyentes y contadores públicos registrados. No obstante, en la sentencia recurrida se resolvió que el artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil doce, y el diverso 65 de su Reglamento, establecen los supuestos en los que procede sancionar a los contadores públicos autorizados para dictaminar estados financieros, así como los plazos que debe observar la autoridad en el ejercicio de sus facultades.
- Sostiene que lo anterior evidencia la ausencia de una fijación clara y precisa en torno a la *litis* planteada en contra del acto reclamado, ya que se deja de advertir que para la emisión de este, la autoridad responsable en el juicio de origen no se fundamentó en el artículo 65 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, sino únicamente en el diverso artículo 52, antepenúltimo párrafo reclamado, por lo que resulta ilegal que el Juez se pronunciara en el sentido que lo hizo.
- Agrega que si la disposición aplicada en perjuicio del quejoso fue el artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de dos mil doce, el Juez se debió limitar a analizar la constitucionalidad de dicho precepto, en tanto que deja en completo estado de indefensión e incertidumbre

jurídica a los contadores públicos, ya que no establece el plazo en que la autoridad fiscal debe dar a conocer la resolución relacionada con las irregularidades en que incurrieron en su actuación profesional; resultando del todo inadmisibles que el Juez, en su resolución, buscara subsanar dicha deficiencia a partir de invocar la aplicación de disposiciones que ni siquiera sirvieron de fundamento a la autoridad responsable en el juicio de origen en el acto reclamado.

- Explica que si en la demanda de amparo se planteó la inconstitucionalidad del artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Tributario, al no establecer el plazo en que la autoridad fiscal debe dar a conocer la resolución derivada de las irregularidades en la actuación profesional de los contadores públicos, es inadmisibles que el Juez de Distrito haya resuelto que dicha situación no resulta inconstitucional, bajo la consideración de que, el referido plazo está regulado en el diverso precepto 65 del Reglamento de dicho Código, siendo que esa disposición ni siquiera fue aplicada por la autoridad responsable en el juicio de origen como fundamento de su actuación, lo que implica que se estaría mejorando la fundamentación de la resolución reclamada.
- Insiste en la supuesta violación del principio de igualdad, alegando que aun cuando los contadores públicos y la generalidad de los contribuyentes son sujetos del ejercicio de facultades por parte de las autoridades fiscales, respecto de los primeros no existe certeza en torno al plazo en que dichas autoridades deberán concluir el ejercicio de sus facultades, a diferencia de lo que sucede con la generalidad de contribuyentes pues en atención a estos, las disposiciones que regulan el ejercicio de dichas facultades son claras, en los términos en los que las mismas deberán concluir.

4. Los razonamientos esenciales contenidos en los **agravios** hechos valer en el recurso de revisión adhesiva por la autoridad responsable Presidente de la República, son los que se sintetizan a continuación:

4.1. En su **primer agravio**, aduce que el quejoso no expresó agravios en su escrito de revisión para controvertir el sobreseimiento decretado en el fallo protector con respecto al artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Tributario, por lo que, esa parte debe de quedar firme.

4.2. En su **segundo agravio**, señala que debe de confirmarse la sentencia recurrida ya que el Código Fiscal de la Federación sí prevé un plazo para sancionar las omisiones de los contribuyentes o terceros con ellos relacionados respecto de los dictámenes emitidos por los contadores públicos registrados, referido en el numeral 52, antepenúltimo párrafo, del referido código, vigente en dos mil doce.

Manifiesta que el Pleno de este Alto Tribunal ya resolvió en definitiva que los artículos 52, antepenúltimo párrafo, del Código Tributario, y los artículos 58 y 65 de su Reglamento, no violan las garantías de seguridad jurídica y reserva de ley, por lo que dichos criterios jurisprudenciales resultan ilustrativos sobre el tema en el presente asunto.

Apunta que el legislador a fin de otorgar mayor certeza del procedimiento para sancionar a los contadores públicos registrados, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de diciembre de dos mil doce, reformó el

artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. Reforma que tuvo como propósito regular el procedimiento para sancionar a los contadores, por lo que el quejoso parte de una apreciación incorrecta de lo dispuesto en el artículo impugnado, ya que no tenía por qué preverse en preceptos transitorios el modo en que la autoridad debía actuar respecto de la revisión de dictámenes iniciados antes de dos mil doce.

Señala que el procedimiento para emitir la resolución sancionatoria al contador público registrado, se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación y en el Reglamento del mismo, los cuales no pueden interpretarse de forma aislada, sino que deben ser interpretados de manera sistemática.

4.3. En su **tercer agravio**, aduce que se debe confirmar la negativa de amparo decretada, en virtud de que, el artículo reclamado no resulta violatorio al derecho de igualdad, ya que resulta incorrecta la comparación propuesta por el quejoso, al enfrentar dos regímenes de individuos totalmente diferentes, esto es, a los contadores públicos respecto de aquellos contribuyentes sujetos a revisión en visita domiciliaria.

5. El Tribunal Colegiado del conocimiento, en su resolución de tres de marzo de dos mil dieciséis:

5.1. En su **décimo considerando**, estimó procedente remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, al subsistir una cuestión de constitucionalidad, en torno al artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil doce.

Aclaró que la consulta temática de los precedentes de este Máximo Tribunal, por lo que hace al artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal Federal, vigente en dos mil doce, informa acerca de la existencia de diversos expedientes que han sido resueltos en los cuales se ha realizado un estudio de constitucionalidad, en relación a dicho numeral, a saber, el amparo en revisión 621/2015 y el diverso amparo en revisión 1026/2015; sin embargo, no se advirtió un tercer precedente que dilucidara tal tema y estableciera un criterio específico.

Añadió que no pasa inadvertido que existen diversos amparos en revisión resueltos por este Alto Tribunal, tales como el 933/2015, 559/2014 y 412/2014; no obstante, en dichos asuntos, si bien también se refieren a la constitucionalidad del precepto en análisis, lo cierto es que en ellos se abordan temas distintos al que en el caso nos ocupa.

CUARTO. Estudio de fondo. En virtud de que el Tribunal Colegiado delegó competencia a esta Suprema Corte para conocer sobre el tema de constitucionalidad subsistente, la materia de análisis consiste en determinar si los agravios de la recurrente desvirtúan las consideraciones por las cuales, el Juez de Distrito arribó a la conclusión de que el artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no transgrede los derechos de legalidad y seguridad jurídica e igualdad consagrados en los preceptos 1, 14 y 16 de la Constitución Federal.

Al respecto, esta Primera Sala advierte que resulta **fundado** el **primer agravio** hecho valer por el recurrente, en el cual aduce que el Juez de Distrito declaró constitucional el artículo impugnado, con base

en una apreciación errónea del acto reclamado dentro del juicio de amparo, es decir, se resolvió una cuestión distinta a la planteada en la demanda de garantías.

Lo anterior es así, toda vez que, respecto a la materia cuyo estudio nos ocupa, específicamente, en la parte en que se alegó la transgresión de los principios de legalidad y seguridad jurídica, el quejoso adujo que el artículo reclamado omite señalar desde qué momento se debe de iniciar el cómputo del plazo de los doce meses con los que cuenta la autoridad fiscal para notificar al contador público dictaminador la resolución del procedimiento sancionador llevado a cabo en su contra toda vez que **la fracción I a la que remite el inciso c), de su antepenúltimo párrafo, no señala el plazo que pueda servir de base para inicial dicho cómputo**, sino que establece las personas que pueden obtener el registro como contador público registrado.

Sin embargo, el órgano de amparo consideró **inoperantes** los argumentos referidos al considerar que existía jurisprudencia que definía el tema planteado.

Al respecto, sostuvo que el cuestionamiento planteado quedó dilucidado, toda vez que, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte al resolver la contradicción de tesis 68/2012 estableció que los artículos 52, antepenúltimo párrafo, del Código Tributario y 65 de su Reglamento, vigentes en **dos mil once**, no violan el principio de seguridad jurídica, ya que contienen los elementos mínimos para que el gobernado haga valer sus derechos, por lo que, la circunstancia de que sea en el referido precepto del Reglamento y no el propio Código Fiscal de la Federación donde se prevea el procedimiento y se

establezcan los plazos, no es obstáculo para considerar constitucionales dichos numerales.

De lo anterior se advierte que el Juzgado de Distrito se limitó a aplicar la jurisprudencia del Tribunal Pleno, sin atender al reclamo realmente planteado, pues en principio, el criterio al que hizo referencia –sostenido en la contradicción de tesis 68/2012- se pronunció respecto de una legislación diversa a la impugnada en la especie, esto es, la vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil once, empero el texto del artículo reclamado es el vigente a partir del uno de enero de dos mil doce, mismo que cambió sustancialmente.

En efecto, en la jurisprudencia 33/2012⁵ de rubro: **“CONTADORES PÚBLICOS DICTAMINADORES DE ESTADOS FINANCIEROS. LOS ARTÍCULOS 52, PÁRRAFO ANTEPENÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 65 DE SU REGLAMENTO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.”**, este alto Tribunal estableció que el hecho de que los plazos del procedimiento sancionador establecido en contra de los contadores públicos se encontraran en el artículo 65 del

⁵ Jurisprudencia P./J. 33/2012 (10a.), Décima Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1, página: 63, de texto:

“Al establecer los citados preceptos los supuestos para sancionar a los contadores públicos autorizados para dictaminar estados financieros, el procedimiento a seguir y los plazos que deben observarse, no violan el principio de seguridad jurídica, ya que contienen los elementos mínimos para que el gobernado haga valer sus derechos, así como las facultades y obligaciones que corresponden a la autoridad, por lo que cumplen con el derecho fundamental previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar claramente que si las autoridades fiscales consideran que un contador público autorizado para dictaminar estados financieros incurrió en una conducta que legalmente amerita la aplicación de una sanción, deben hacerlo de su conocimiento, otorgarle un plazo de 15 días para que exprese lo que a su interés convenga y darle la posibilidad de ofrecer pruebas en su defensa, además de imponer a la autoridad el plazo máximo de 12 meses para pronunciar la determinación que en derecho corresponda. Ahora bien, la circunstancia de que sea en el artículo 65 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y no en el propio Código donde se pormenorice el procedimiento y se establezcan los plazos, no es obstáculo para considerar constitucionales dichos numerales, pues el principio de seguridad jurídica no exige que la ley señale de manera especial y precisa el procedimiento y los plazos conducentes para cada una de las relaciones que se establezcan entre las autoridades y los particulares, sino que basta con que exprese los elementos mínimos para la defensa de los derechos del gobernado y las obligaciones para que la autoridad no incurra en arbitrariedades, de ahí que puedan explicitarse en una norma reglamentaria el procedimiento a seguir y los plazos para su desarrollo.”

Reglamento y no en el propio precepto 52, del Código Tributario, no era obstáculo para considerar que éstos son acordes con el principio de seguridad jurídica, ya que contienen los elementos mínimos para que el gobernado haga valer sus derechos.

Pero ello no resuelve el planteamiento del quejoso, en el sentido de que el vicio de inconstitucionalidad que se actualiza en el artículo 52 del Código Tributario, vigente a partir de dos mil doce, deriva de que el texto adicionado al mismo, en su **antepenúltimo párrafo, inciso c)**, genera inseguridad jurídica pues incorrectamente remite a la fracción I del mismo ordenamiento, como la porción normativa en donde se establece el inicio para el cómputo del plazo de los doce meses con los que cuenta la autoridad fiscal para notificar al contador público dictaminador la resolución del procedimiento sancionador, pues la referida fracción I, establece otras cuestiones, relativas al registro de los contadores públicos.

Derivado de lo anterior, al resultar **fundados** los argumentos hechos valer por el recurrente en su primer agravio, esta Primera Sala dará contestación a los conceptos de violación de la demanda de amparo.

En primer lugar se da respuesta al primer concepto de violación relativo a demostrar que el artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Tributario, resulta violatorio de los derechos de legalidad y seguridad jurídica, consagrados en los numerales 14 y 16 constitucionales.

Argumento que resulta **sustancialmente fundado**, en virtud de las siguientes consideraciones:

Este Alto Tribunal ha sustentado que los principios de legalidad y de seguridad jurídica contenidos en su expresión genérica en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, se respetan por las autoridades legislativas cuando las disposiciones de observancia general que crean, por una parte, generan certidumbre a los gobernados sobre las consecuencias jurídicas que producirán y, por la otra, tratándose de normas que confieren alguna facultad a una autoridad, acotan en la medida necesaria y razonable tal atribución, en forma tal que se impida a la respectiva autoridad actuar de manera arbitraria o caprichosa en atención a las normas a que debe sujetarse al ejercer dicha facultad.⁶

Así, el principio de seguridad jurídica ha sido entendido por esta Suprema Corte en el sentido de que las normas jurídicas deben ser ciertas y claras, de manera que las personas sepan a qué atenerse en caso de su inobservancia, los elementos mínimos para hacer valer sus derechos, y las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad, para evitar que cometan arbitrariedades o conductas injustificadas.

Lo anterior, no implica que el legislador esté obligado a establecer en un solo precepto legal todos los supuestos y consecuencias de la norma, dado que tales elementos pueden,

⁶ Lo anterior encuentra sustento en la tesis 1a. XXVII/2007, emitida por esta Primera Sala, de rubro y textos siguientes: **“LAS INFRACCIONES FISCALES SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y POR LAS GARANTÍAS DEL DERECHO PENAL, EN LO QUE RESULTEN APLICABLES.** *Las infracciones fiscales constituyen la vulneración del conjunto de normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mientras que las violaciones fiscales se refieren a los preceptos que impongan deberes formales o sustanciales, por lo que su única diferencia se encuentra en la sanción aplicable, ya sean penas pecuniarias o privativas de libertad, lo cual determina que se esté en presencia de una infracción o de un delito. En esta línea de ideas, resulta evidente que las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación para el incumplimiento de una obligación formal o sustancial guardan una gran similitud con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; de lo que se sigue que la infracción fiscal propiamente establecida por el legislador por el incumplimiento de las obligaciones formales debe atender a los principios del derecho administrativo sancionador y, en la medida que resulten aplicables a las garantías del derecho penal”. Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, febrero de 2007, página 652.”*

válidamente, consignarse en diversos artículos del propio ordenamiento legal, e inclusive en distintos cuerpos normativos, en tanto no existe ninguna disposición constitucional que establezca lo contrario.

En el ámbito concreto de la configuración jurídica de los procedimientos sancionadores, el derecho humano en cuestión constriñe al legislador a regular de forma obligatoria ciertos elementos mínimos que permitan la consecución de dos objetivos primordiales, a saber: i) La posibilidad de que la persona sujeta a dicho procedimiento pueda hacer valer sus derechos; y, ii) Evitar que la autoridad incurra en arbitrariedades.⁷

En ese sentido, cabe preciar que un procedimiento será constitucional desde la perspectiva del derecho a la seguridad jurídica, si su regulación —sin importar el grado de detalle de la norma efectivamente establecida— logra crear un mecanismo por el cual, por un lado, el particular pueda hacer valer sus derechos, otorgándole las vías necesarias para ello y, por otro, impedir que la autoridad actúe de manera arbitraria, definiendo un marco de actuación en cuanto a sus facultades.

⁷ Requisitos que se derivan del contenido de la jurisprudencia 2a./J. 144/2006, emitida por la Segunda Sala y que esta Primera Sala comparte, de rubro y texto siguientes: **“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.** *La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 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 de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad”.* Consultable en la Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, correspondiente al mes de octubre de dos mil seis, página 351.”

Esta interpretación ha sido individualizada en los casos en los que se ha analizado la regularidad constitucional de los plazos de los procedimientos susceptibles de culminar en la privación de derechos a los particulares, de la siguiente manera: si la seguridad jurídica se hace patente en la prohibición a la autoridad de actuar con arbitrariedad, entonces las etapas y plazos que dividan y ordenen un procedimiento deben acotarse de manera cierta a un tiempo prudente para lograr el objetivo pretendido con ellos, pues de no ser así, las facultades de verificación y sanción de las autoridades administrativas —por ejemplo— se tornarían arbitrarias, en contravención al artículo 16 constitucional.

Así, tenemos que le asiste la razón al recurrente en lo relativo a que el artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no prevé de manera certera el momento específico para que la autoridad hacendaria dicte y notifique la resolución en el procedimiento administrativo sancionador seguido en contra de los contadores que dictaminen estados financieros, en detrimento del principio de seguridad jurídica.

Para corroborar lo anterior, resulta conveniente traer a cuenta el contenido del **artículo 52 del Código Fiscal de la Federación**, vigente en dos mil doce, que en lo conducente, es del tenor literal siguiente:

*“**Artículo 52.** Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos*

contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine obtenga su inscripción ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública; además, deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

c) Las personas que estén al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 32-D de este Código, para lo cual deberán exhibir documento vigente expedido por el Servicio de Administración Tributaria, en el que se emita la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.

El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquellos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se

presentó el último dictamen que haya formulado el contador público.

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo de 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso a que se refiere el presente párrafo.

II. (...)

III. (...)

IV. (...)

V. (...)

Cuando el contador público registrado no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, en el Reglamento de este Código o en reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria o no aplique las normas o procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado o suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro, conforme a lo establecido en este Código y su Reglamento. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal o no exhiba, a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión; para llevar a cabo las facultades a que se refiere este párrafo, el Servicio de Administración Tributaria deberá observar el siguiente procedimiento:

a) Determinada la irregularidad, ésta será notificada al contador público registrado en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir de la terminación de la revisión del dictamen, a efecto de que en un plazo de quince días siguientes a que surta efectos dicha notificación manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

b) Agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda.

c) La resolución del procedimiento se notificará en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo señalado en la fracción I que antecede.

(...)”.

De la anterior transcripción, se advierte que el artículo reclamado en su antepenúltimo párrafo, establece el procedimiento a seguir por la autoridad fiscal cuando un contador público registrado no dé cumplimiento a las disposiciones que le son aplicables. El objetivo de dicho procedimiento es sancionar a aquél que haya incurrido en conductas ilegales, por lo que la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, siempre y cuando se siga el procedimiento establecido en los incisos a), b) y c) de la porción normativa que nos ocupa.

Ahora, en su **primer concepto de violación** el quejoso aduce que el artículo combatido viola sus derechos de legalidad y seguridad jurídica, al no señalar el parámetro que sirve de base para el cómputo de los doce meses con los que cuenta la autoridad fiscalizadora para notificar la resolución al procedimiento de fiscalización sancionador que se efectúe al contador público dictaminador; máxime que la fracción I a la que remite el inciso c), no señala el plazo que pueda servir de base para inicial dicho cómputo, sino que establece las personas que pueden obtener el registro como contador público registrado.

Por tanto, esta Primera Sala estima que le asiste la razón al recurrente, toda vez que en el antepenúltimo párrafo de la fracción V, incisos a), b) y c), del artículo 52, del Código Fiscal de la Federación, se encuentran distribuidas las distintas etapas del proceso del cual son sujetos los contadores públicos registrados, de la manera siguiente:

“(...)

a) *Determinada la irregularidad, ésta será notificada al contador público registrado en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir de la terminación de la revisión del dictamen, a efecto de que en un plazo de quince días siguientes a que surta efectos dicha notificación manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.*

b) *Agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda.*

c) La resolución del procedimiento se notificará en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo señalado en la fracción I que antecede.”

Como se advierte, el procedimiento establecido por el legislador se sigue en fases, la primera de ellas ocurre cuando la autoridad termina de revisar el dictamen fiscal elaborado por el contador público registrado, posteriormente en el plazo de seis meses se debe notificar a éste último la irregularidad detectada. Una vez que surta efectos la notificación, el contador público cuenta con un plazo de quince días para manifestar por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

Agotado el periodo probatorio de referencia, la autoridad debe notificar la resolución al contador público, en un plazo que no debe exceder de doce meses. Sin embargo, en el inciso **c)**, se establece que éste plazo contará a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo señalado en “**la fracción I que antecede**”.

Sin embargo, la remisión que realiza el inciso **c)** impugnado a la “*fracción I que antecede*”, como bien apunta el recurrente, hace que el procedimiento sea violatorio del principio de seguridad jurídica, pues la

fracción I, del artículo 52, del Código Tributario⁸, no establece el momento específico a partir de cuando comienzan a transcurrir los doce meses con los que cuenta la autoridad para notificar la resolución del procedimiento sancionatorio, sino que, regula el registro del contador público, es decir, prevé los requisitos que deben de cumplir los contadores públicos que realicen dictámenes para poder obtener su inscripción ante las autoridades fiscales.

En efecto, basta la simple lectura de la referida fracción I, para constatar que los plazos que regula están referidos a cuestiones totalmente diversas a la determinación de sanciones para los contadores públicos que es lo que regula la fracción V, antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

⁸ **“Artículo 52.-** Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

a). Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública; además, deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

b). Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquéllos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o no formulen declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen o declaratoria que haya formulado el contador público.

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso a que se refiere el presente párrafo.”

Lo anterior, ya que la fracción de referencia en su inciso a), establece el lapso de cuando menos tres años previos de pertenencia a un Colegio Profesional para la presentación de la solicitud de registro como dictaminador de estados financieros, así como el mismo número de años de experiencia mínima en esa materia para acceder al registro correspondiente.

Por otra parte, en el inciso c), refiere un periodo de cinco años en el que el contador autorizado no formule dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, para que sea dado de baja su registro del padrón de contadores públicos registrados y que dicho plazo se computa a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen que haya formulado el contador público.

Por tanto, es preciso establecer que la fracción I a que hace remisión el inciso c), impugnado, de ninguna manera da certeza respecto al momento en el cual deben comenzar a transcurrir los doce meses para que la autoridad hacendaria notifique al contador público la resolución correspondiente y, en consecuencia, resta eficacia a la existencia de un límite temporal para que la autoridad emita dicha resolución, lo cual posibilita que se incurra en arbitrariedades.

Sobre el particular, esta Primera Sala ha señalado en la jurisprudencia 1ª./J. 139/2012 (10a.)⁹, que el núcleo esencial del

⁹ Localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, con el número de registro 2002649, de rubro y texto siguientes: **“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*

principio de seguridad jurídica consiste en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, la Ley debe generar certeza, siendo a su vez un mecanismo de defensa en contra de las arbitrariedades. De esta forma, las manifestaciones de dicho principio en la referida materia son la certeza del derecho y la interdicción de la arbitrariedad.

En ese contexto, el artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal Federal, transgrede el principio de seguridad jurídica, pues no se encuentra establecido con un grado de certeza constitucionalmente exigible, el momento a partir del cual debe computarse el plazo para dictar y notificar la resolución en el procedimiento para sancionar al contador público. De esta forma, el gobernado no sabe a qué atenerse en cuanto a dicho aspecto. Es decir, existe incertidumbre jurídica respecto al lapso en que se definirá su situación por parte de la autoridad al no estar predeterminado en una Ley formal y material el momento específico a partir del cual se deben computar los doce meses correspondientes.

Por otra parte, se advierte que el legislador reformó el artículo 52 del Código Fiscal Federal, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil once, para

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 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."

adicionar el procedimiento previsto en el artículo 65 del Reglamento de dicho ordenamiento tributario.¹⁰

Ahora, como se observa de la exposición de motivos de la reforma al Código Fiscal de la Federación mencionada, la razón principal del legislador para adicionar el procedimiento sancionador a seguir por la autoridad en dicho código, fue otorgar mayor certeza jurídica para los contadores públicos registrados en cuanto a los requisitos y formalidades que todo procedimiento sancionatorio debe contener, y que como sujetos de este procedimiento, deben tener conocimiento de los requisitos con los que debe cumplir la autoridad fiscal.¹¹

Sin embargo, dicha reforma lejos de otorgar un mayor nivel de seguridad jurídica al gobernado, en este caso los contadores públicos registrados, dejó a éstos en un estado de incertidumbre, ya que al indicar que la resolución del procedimiento administrativo sancionador se notificará en un plazo que no excederá de doce meses “contados a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo señalado en la fracción I que antecede”, lo hace de manera **errática**, pues en la

¹⁰“**Artículo 65.** Las facultades a que se refiere el artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, se ejercerán por las autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria mediante el siguiente procedimiento:

I. Determinada la irregularidad, ésta será hecha del conocimiento del contador público registrado, a efecto de que en un plazo de quince días manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

La autoridad fiscal admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. Las pruebas se valorarán en los términos del artículo 130 del Código;

II. Agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda, y

III. La resolución se emitirá en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir de que se agote el plazo señalado en la fracción I de este artículo”.

¹¹“Sanciones a contadores públicos registrados Actualmente el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación prevé las sanciones a las que se hacen acreedores los contadores públicos registrados por no cumplir con lo previsto por dicho artículo o no aplicar las normas y procedimientos de auditoría y en el Reglamento del citado Código se pormenoriza el procedimiento sancionatorio. Las referidas sanciones consisten en exhorto, amonestación, suspensión o cancelación definitiva del registro.

No obstante, a fin de otorgar mayor certeza jurídica para los contadores públicos registrados respecto de los requisitos y formalidades que todo procedimiento sancionatorio debe contener, se propone a esa Soberanía regular en la disposición antes citada los requisitos que deberán cumplir las autoridades fiscales al realizar el procedimiento sancionatorio referido en el párrafo anterior.”

fracción I de dicho artículo 52 a la que remite, no se establece ningún plazo relacionado con el procedimiento sancionatorio a seguir por la autoridad fiscal, para el efecto de que notifique la resolución al procedimiento sancionador iniciado al contador público registrado.

Por tanto, como bien afirma el recurrente, no se sostiene la interpretación “lógica” que respecto del precepto reclamado se efectuó en la sentencia recurrida, pues el artículo 52, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no prevé con precisión a partir de qué momento deben computarse los doce meses para que se notifique y en consecuencia sea dictada la resolución en el procedimiento administrativo sancionador que regula, máxime que lo previsto en la fracción I de dicho precepto legal, nada tiene que ver con ese tipo de procedimiento.

Lo errático de la remisión efectuada por el legislador en la porción normativa impugnada se torna más evidente al constatar que en el inciso b), de la fracción V, del artículo 52, del Código Fiscal de la Federación se hace referencia a que *“b) Agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda”*. Sin embargo, la fracción anterior, esto es la IV no se refiere al periodo probatorio, sino que tal aspecto está regulado en el inciso a) de la propia fracción V del artículo 52 referido.

Así, la referencia errática del legislador respecto al momento en el cual deben comenzar a transcurrir los doce meses para que la autoridad notifique la resolución respectiva al contador público registrado, produce un grado de incertidumbre tal que no resulta acorde con el principio de seguridad jurídica, pues el plazo de referencia pierde eficacia para proscribir la arbitrariedad de la

autoridad al no existir un parámetro certero en torno al momento en que debe comenzar a computarse. De ahí lo **fundado** del concepto de violación en estudio.

No pasa inadvertido para esta Primera Sala que en el propio ejercicio fiscal de dos mil doce, el artículo 65 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, pese a que su contenido había sido adicionado al diverso 52 del Código Fiscal de la Federación, continuaba vigente en los mismos términos que para dos mil once y de su texto se advierte que el plazo de doce meses con que cuenta la autoridad fiscal para emitir y notificar la resolución del procedimiento efectuado al contador público registrado, empieza a correr a partir del día siguiente en que se agote el término de quince días otorgado a éste para que manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinente respecto a las irregularidades detectadas.¹²

Sin embargo, lo cierto es que ello no subsana la inconstitucionalidad atribuida al artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Tributario, pues la confusión en el precepto reclamado y que fue el aplicado en la especie, en perjuicio del quejoso, **subsiste** e incluso la diferencia de disposiciones en cuanto a

¹² “Artículo 65. Las facultades a que se refiere el artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, se ejercerán por las autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria mediante el siguiente procedimiento:

I. Determinada la irregularidad, ésta será hecha del conocimiento del contador público registrado, a efecto de que en un plazo de quince días manifieste por escrito lo que a su derecho convenga y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

La autoridad fiscal admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. Las pruebas se valorarán en los términos del artículo 130 del Código.

II. Agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda, y

III. La resolución del procedimiento se notificará en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo señalado en la fracción I que antecede.”

los plazos señalados con el diverso 65 del Reglamento en cita, genera también incertidumbre jurídica.

Conforme a lo anterior, es innecesario analizar el argumento relativo a la violación al principio de igualdad, pues a ningún fin práctico conduciría hacerlo, ya que lo expuesto por el recurrente en su primer concepto de violación resulta **fundado** y suficiente para revocar la sentencia recurrida y declarar inconstitucional el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. De ahí que tampoco proceda reservar jurisdicción al Tribunal Colegiado para el análisis de los temas de legalidad subsistentes.

QUINTO. Revisión adhesiva. Dadas las consideraciones anteriores, en las que ya se determinó la inconstitucionalidad del artículo reclamado, lo procedente es declarar **infundados** los argumentos vertidos por la autoridad en el recurso adhesivo, toda vez que se dirigen a sustentar la constitucionalidad de la norma, con los mismos argumentos utilizados por el Juez de Distrito, mismos que han sido desestimados por esta Primera Sala.

QUINTO. Decisión. En consecuencia, con fundamento en el artículo 78 de la Ley de Amparo, procede revocar la sentencia recurrida y conceder la protección constitucional en contra del precepto reclamado para el efecto de que sea desincorporado de la esfera jurídica del quejoso hasta en tanto no sea reformado.¹³

¹³ En ese sentido, resulta ilustrativa la tesis emitida por el Tribunal Pleno, P. VIII/2005, de rubro y texto siguientes: "**AMPARO CONTRA LEYES. SUS DIFERENCIAS CUANDO SE TRAMITA EN LAS VÍAS INDIRECTA Y DIRECTA.** Las características que distinguen a esas vías tratándose del amparo contra leyes radican, esencialmente, en lo siguiente: a) En el amparo indirecto la ley es uno de los actos reclamados y las autoridades legisladoras participan en el juicio como autoridades responsables, mientras que en el amparo directo la ley no puede constituir un acto reclamado ni se emplaza como autoridades responsables a sus autores; b) En la vía indirecta el amparo concedido contra la ley produce la consecuencia práctica de invalidarla por cuanto hace al quejoso, por ende, no se le aplicará mientras esté vigente; en tanto que en la vía directa el amparo se concede única y exclusivamente en contra de la sentencia, laudo o resolución reclamada y no contra la ley, por tanto, la concesión solamente vincula a desaplicar la ley en ese caso concreto, pero no impide que

Dicha concesión de amparo se hace extensiva al acto concreto de aplicación del precepto reclamado, consistente en la resolución contenida en el oficio ***** de veintinueve de abril de dos mil quince, mediante la cual la Administración Central de Operación y de la Fiscalización Nacional dependiente de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, suspendió por seis meses el registro del contador público dictaminador con el número *****.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia de la revisión, se **revoca** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión ampara y protege a ***** , en contra del artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil doce, así como

se le vuelva a aplicar al quejoso; c) En el amparo indirecto pueden rendirse pruebas para demostrar la inconstitucionalidad de la ley, mientras que en la vía directa no existe tal posibilidad, aun cuando el quejoso pueda apoyarse en las pruebas ofrecidas ante la responsable para demostrar tal inconstitucionalidad; d) En el amparo indirecto promovido sin agotar antes algún medio de defensa ordinario, el Juez de Distrito tiene amplias facultades para determinar la improcedencia del juicio; en cambio, en el amparo directo (y en aquellos amparos indirectos promovidos después de haberse agotado un medio ordinario de defensa) deben respetarse los presupuestos procesales que ya estén determinados por la autoridad responsable, tales como el interés jurídico, la legitimación, la personalidad, etcétera; e) En el amparo indirecto los Tribunales Colegiados de Circuito, a partir de las reformas constitucionales de 1994 y 1999, así como de la expedición de diversos Acuerdos Generales emitidos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como el 5/2001, participan como órganos de segunda instancia en virtud de la delegación de competencia que les hace este Alto Tribunal, conforme a la cual, en determinadas condiciones, resolverán sobre el fondo del asunto y sus decisiones serán terminales; por su parte, en el amparo directo esos órganos son de primera instancia y sus sentencias también son revisables por la Suprema Corte, solamente en la materia de constitucionalidad de leyes o interpretación directa de la Carta Magna; f) En el amparo indirecto sólo pueden interponer revisión, en defensa de la constitucionalidad de la ley, los titulares de los órganos de Estado a quienes se encomiende su promulgación, o quienes la representen, en tanto que en el amparo directo, como ya se dijo, no participan los órganos legiferantes y, por ende, no son ellos quienes pueden interponer la revisión; en cambio, en muchos casos, la autoridad que aplicó la ley figura como tercero perjudicado y puede, con ese carácter, hacer valer dicho recurso; y, g) En el amparo indirecto el Juez de Distrito resuelve sobre la suspensión de los actos reclamados, mientras que en el directo esa decisión le corresponde a la autoridad responsable". Consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, marzo de dos mil cinco, página 5 y registro: 179125."

de su acto concreto de aplicación, consistente en la resolución contenida en el oficio ***** de veintinueve de abril de dos mil quince.

TERCERO. Es infundada la revisión adhesiva, promovida por la autoridad responsable Presidente de la República.

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

EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR EL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN SU SESIÓN DEL VEINTICUATRO DE ABRIL DE DOS MIL SIETE, Y CONFORME A 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, ASÍ COMO EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 9º DEL REGLAMENTO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DEL CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL, EN ESTA VERSIÓN PÚBLICA SE SUPRIME LA INFORMACIÓN CONSIDERADA LEGALMENTE COMO RESERVADA O CONFIDENCIAL QUE ENCUADRA EN ESOS SUPUESTOS NORMATIVOS.