

AMPARO EN REVISIÓN 834/2016
QUEJOSA: *****

MINISTRO PONENTE: ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: FERNANDO CRUZ VENTURA

Vo. Bo.
Ministro:

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión del

VISTOS; y,
RESULTANDO:

Cotejó:

PRIMERO. Demanda de amparo. Mediante escrito presentado el veintidós de abril de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materias Administrativa y de Trabajo en el Estado de Jalisco, ***** administrador único de ***** , demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

Autoridades Responsables

1. Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores.
2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.

Actos Reclamados

De las autoridades enunciadas en los numerales 1 y 2, se reclamó en el ámbito de sus respectivas competencias, la iniciativa, discusión, aprobación, expedición, promulgación y orden de publicación 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 nueve de diciembre de dos mil trece, en específico los artículos 32-A, 47, 52, primer párrafo, y 52-A.

SEGUNDO. Derechos humanos vulnerados. La quejosa estimó violados en su perjuicio los derechos reconocidos en los artículos 1, 14, 16, 17 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo, narró los antecedentes de los actos reclamados y formuló los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite y resolución de la demanda de amparo. Mediante acuerdo de veinticuatro de abril de dos mil quince¹, el Juez Octavo de Distrito en Materias Administrativa y

¹ Cuaderno de amparo ***** . Folios 86 a 91.

de Trabajo en el Estado de Jalisco registró y admitió a trámite la demanda de amparo con el número *****.

Seguidos los trámites de ley, el dieciséis de junio de dos mil quince², se celebró la audiencia constitucional, la que concluyó con la emisión de la sentencia correspondiente el once de agosto del referido año³. A través de ese fallo, el Juez de Distrito del conocimiento determinó, negar el amparo a la parte quejosa.

CUARTO. Interposición del recurso de revisión.

Inconforme con la resolución anterior, la parte quejosa interpuso recurso de revisión mediante escrito presentado ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materias Administrativa y de Trabajo en el Estado de Jalisco el veintisiete de agosto de dos mil quince⁴.

Mediante proveído de treinta y uno de agosto de dos mil quince⁵, el Juez Octavo de Distrito en Materias Administrativa y de Trabajo en el Estado de Jalisco, tuvo por interpuesto el citado recurso, por lo que ordenó remitir el expediente, así como el escrito de expresión de agravios relativos, al Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito en turno, para su resolución.

² *Ídem*. Folio 131.

³ *Ibidem*. Folios 132 a 146.

⁴ *Ibidem*. Folios 151 a 162.

⁵ *Ibidem*. Folio 163.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión principal y adhesivo ante el Tribunal Colegiado. Del citado recurso tocó conocer al Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, y mediante acuerdo de cuatro de noviembre de dos mil quince⁶, su Presidente lo admitió y dispuso su registro bajo el toca *****.

Asimismo, por proveído de tres de febrero de dos mil dieciséis⁷, el Presidente del Tribunal Colegiado en comento admitió a trámite el recurso de revisión adhesiva interpuesto por la autoridad responsable, Presidente de la República.

El veintitrés de junio de dos mil dieciséis⁸, el tribunal del conocimiento dictó sentencia a través de la cual, determinó, por un lado, sobreseer en el juicio respecto de los actos reclamados consistentes en los artículos 47, 52, primer párrafo, y 52-A del Código Fiscal de la Federación, así como, por otro lado, reservar jurisdicción a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para el análisis de la cuestión de constitucionalidad planteada.

SEXTO. Trámite del recurso de revisión ante este Alto Tribunal. En auto de diez de agosto de dos mil dieciséis⁹, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó asumir la competencia originaria para que este Alto Tribunal conociera del recurso de revisión interpuesto por la parte

⁶ Cuaderno de amparo en revisión *****. Folio 15.

⁷ *Ídem*. Folio 38.

⁸ *Ibidem*. Folios 62 a 87.

⁹ Folios 61 a 63 del Toca en que se actúa.

quejosa; asimismo, 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, dictara el acuerdo de radicación respectivo. Finalmente, ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y a la Procuraduría General de la República, para los efectos legales conducentes.

Posteriormente, mediante auto de veintiuno de septiembre del año en curso¹⁰, el Presidente de esta Primera Sala 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 dé cuenta de él, a esta Primera Sala.

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 legalmente 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

¹⁰ *Ídem.* Folio 85.

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 32-A del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el nueve de diciembre de dos mil trece, y si bien subsiste en esta instancia el problema de constitucionalidad planteado, su resolución no entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional, ni tampoco existe alguna otra causa ni la solicitud por parte de algún Ministro para que este asunto lo resuelva el Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión principal y su adhesiva. No es necesario analizar la oportunidad con la que fueron interpuestos el recurso de revisión principal y su adhesiva, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que el recurso interpuesto por *****, así como su adhesión por el Presidente de la República se encuentran en el término legalmente establecido¹¹.

TERCERO. Consideraciones necesarias para resolver la *litis* planteada:

I. Antecedentes. De las constancias que obran en autos se desprenden los siguientes:

¹¹ Considerando segundo de la sentencia de veintitrés de junio de dos mil dieciséis del recurso de revisión 643/2015. Folios 65 a 67.

1. El nueve de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”.

2. El diecisiete de julio de dos mil catorce, *****, presentó su declaración anual complementaria por dictamen del ejercicio fiscal de dos trece.

3. El treinta y uno de marzo de dos mil quince, la citada empresa presentó su declaración normal del ejercicio de dos mil catorce, en la que expresó que tuvo un impuesto sobre la renta a cargo en cantidad de *****.

4. El veintidós de abril de dos mil quince, *****, promovió el juicio de amparo *****, del que correspondió conocer al Juez Octavo de Distrito en Materias Administrativa y de Trabajo en el Estado de Jalisco.

II. Conceptos de violación. La quejosa hizo valer, en síntesis, los conceptos de violación siguientes:

1. En el **único concepto de violación** se sostiene que el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación para dos mil catorce transgrede el derecho fundamental de igualdad al otorgar un trato diferenciado entre sujetos que se ubican en la misma

situación ante la ley, como es el referente a la opción que establece para dictaminar los estados financieros.

Que el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación permite que sólo ciertos sujetos en atención a sus ingresos, sus activos y el número de trabajadores, pueden optar por dictaminar sus estados financieros, por lo que discrimina a todos aquellos sujetos que, aun teniendo la decisión de dictaminarse pero que no se encuentren en los extremos de la norma, no pueden acceder a dicha opción.

Aduce que se predica una desigualdad respecto de obligaciones tributarias con repercusiones directas en el derecho fundamental de seguridad jurídica, pues el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación representa, por su naturaleza, un precepto que regula actos jurídicos con repercusiones fiscales, además de que la autoridad fiscal, en su caso, ejercerá las facultades contenidas en los diversos 47 y 52-A de ese ordenamiento que sólo son aplicables a los sujetos que opten por dictaminarse.

Que el análisis del trato diferenciado establecido en la norma reclamada debe ser estricto, pues aun cuando se trata de disposiciones fiscales, lo cierto es que incide directamente en el derecho fundamental de seguridad jurídica

Sostiene que, en atención al principio *pro homine*, debe aplicarse el artículo 1 de la Convención Americana sobre

Derechos Humanos, en tanto que su interpretación y alcance es más favorable en la protección del derecho humano a la igualdad, pues conforme a ese numeral el respeto a ese derecho fundamental supone que no exista discriminación por concepto, incluso, de posición económica.

Que aun cuando la justificación que se propone en la exposición de motivos para la eliminación de la obligación de presentar dictámenes de estados financieros radicó en la simplificación, lo cierto es que al contener la norma una opción condicionada, sólo para algunos contribuyentes en función de sus ingresos, se torna en arbitraria.

Que la distinción contenida en la norma no es un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, ya que si lo que se pretendía era la simplificación administrativa y si lo que se buscaba era que no desapareciera el dictamen, ninguna relación instrumental existe entre la condición de la opción de dictaminar los estados financieros a ciertos requisitos.

Expone que la medida adoptada por el legislador es desproporcional, pues el establecer un tratamiento optativo condicionado no se justifica, además de que el ejercicio de esa opción se vincula con otros beneficios fiscales a los que no se puede tener acceso, así como que el legislador no justificó por qué los contribuyentes con cierto nivel de ingresos era quienes podrían ejercer dicho beneficio.

Que la igualdad aducida está relacionada directamente con el derecho fundamental de seguridad jurídica, en virtud de que la opción condicionada repercute en que la autoridad fiscal ejercerá sus facultades de comprobación a quienes hayan ejercido la opción obteniendo los beneficios siguientes: i) deberá concluir anticipadamente sus facultades de comprobación (artículo 47); y, ii) previamente a ser fiscalizado de forma directa, deberá analizarse el dictamen de estados financieros (artículo 52-A).

III. Sentencia de amparo. El Juez de Distrito al dar respuesta a los argumentos antes sintetizados, determinó en resumen, lo siguiente:

- En el **cuarto considerando** se determinó que era improcedente el juicio respecto de los actos reclamados consistentes en los artículos 47, 52, primer párrafo, y 52-A del Código Fiscal de la Federación, toda vez que sobre esos numerales no existía un acto de aplicación, por lo que no existe una afectación a la esfera jurídica de la quejosa.

Estableció que en la demanda de amparo se acude a reclamar las reformas a los artículos 47, 52, primer párrafo, y 52-A del Código Fiscal de la Federación, las cuales tienen el carácter de heteroaplicativas; sin embargo, para que estar en aptitud de impugnar dichos numerales, se tiene la obligación de demostrar la existencia del acto de aplicación en su perjuicio, aspecto que no ocurrió en la especie.

Que ante la conclusión alcanzada, se hace innecesario analizar la causal propuesta por Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, referente a que la quejosa no formula conceptos de violación en contra de los artículos 47, 52, primer párrafo, y 52-A del Código Fiscal de la Federación, pues debe estarse al sobreseimiento decretado.

- En el **séptimo considerando** se determinó que era infundado el único concepto de violación de la demanda de amparo.

Decidió que la institución del dictamen de estados financieros por contador público autorizado no fue concebida como un beneficio fiscal para un sector específico de contribuyentes, sino como un medio de control para la autoridad fiscal en la supervisión de empresas o personas físicas con actividades empresariales, dada la complejidad de sus operaciones, así como el cúmulo de éstas.

Que mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, se introdujo al Código Fiscal de la Federación la obligación de dictaminar estados financieros por contador público registrado a cargo de un determinado sector de contribuyentes, dependiendo del monto de sus ingresos, del valor de su activo o del número de trabajadores que les hayan prestado sus servicios en el ejercicio fiscal anterior, obligación que entró en vigor a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y uno; además, del proceso

legislativo que le dio origen se advierte que su finalidad fue el fortalecimiento de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Que no es violatorio del principio de igualdad el que conforme al monto de los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal anterior, al valor del activo del contribuyente o al número de trabajadores que se hayan tenido en cada mes del ejercicio inmediato anterior, surja la opción de dictaminar los estados financieros, toda vez que los contribuyentes que se ubican en tales hipótesis están en un plano distinto que el resto de los causantes, en atención a la complejidad de sus operaciones, el cúmulo de estas y la magnitud de las mismas.

Agrega que la revisión de los contribuyentes que se ubican en las hipótesis establecida en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, requiere de un análisis más minucioso por parte de la autoridad fiscal, inclusive, en atención al cúmulo de operaciones que se realicen, se requiere de más tiempo para llevar a cabo su revisión, por lo que se justifica que tales contribuyentes reciban un tratamiento distinto en relación a aquéllos que tuvieron menos actividades.

Que si la finalidad de instituir el dictamen fiscal por contador público autorizado fue la de fortalecer el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y facilitar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los

contribuyentes, se concluye que el hecho de que únicamente un sector de contribuyentes esté en aptitud de ejercer la opción de dictaminarse, no es violatorio del principio de igualdad, dado que la opción de que se trata se reconoció para contribuyentes que se ubican en un plano distinto respecto del resto de los causantes.

Que el número de operaciones y la complejidad de las actividades que originaron el monto de sus ingresos o de su activo, o la gran cantidad de trabajadores que hayan tenido en el ejercicio inmediato anterior, constituye un criterio razonable por el que éstos contribuyentes están en aptitud de dictaminar sus estados financieros, ya que se permite que la autoridad pueda fiscalizarlos con mayor eficacia, siendo que en este supuesto se inicia la revisión a partir de un dictamen fiscal que elaboró un contador público autorizado por la propia autoridad, y no tiene que remitirse necesariamente al análisis de la totalidad de la contabilidad del contribuyente, como acontece con el resto de los contribuyentes.

Expresa que un contribuyente elija la opción de dictaminar sus estados financieros, únicamente implica que la autoridad tendrá una mayor facilidad en el control y vigilancia del mismo, lo que no transgrede el principio de igualdad, ya que los causantes que pueden dictaminarse están en una categoría distinta de contribuyentes, en atención a la complejidad y cúmulo de sus operaciones, lo que justifica el tratamiento distinto que reciben.

III. Agravios formulados en el recurso de revisión. En el único agravio de la revisión interpuesta por la quejosa se hicieron valer, en síntesis, los argumentos siguientes:

Que la medida establecida en el numeral reclamado se previó como una obligación para determinados contribuyentes, por lo que es claro que la reforma a ese numeral para dos mil catorce, ya no constituye una medida obligacional, sino como una opción, por lo que es incorrecto que en la sentencia recurrida se pretenda justificar la medida en comento a partir de los fines del legislador cuando se decidió incorporar el dictamen de estados financieros.

Sostiene que no es obligación para ningún contribuyente dictaminar sus estados financieros, sino que se trata de una medida optativa para ciertos sujetos que conlleva los beneficios que implican el dictaminarse, la revisión secuencial, la presunción de veracidad, la conclusión anticipada de las visitas domiciliarias y la exención de proporcionar información.

Que el estatus actual de la disposición reclamada no guarda relación con la intención auténtica del legislador de mil novecientos noventa, pues en esa época existía la pretensión de la implementación del dictamen como un medio eficaz de fiscalización y que fuera obligatorio, pero con la reforma de dos mil catorce eso ya no ocurre, pues actualmente es optativo.

Refiere que es incorrecto que los sujetos quienes pueden dictaminar se encuentren en una situación desigual respecto de los demás quienes desean hacer uso de esa institución jurídica; sin embargo, se pasa inadvertido que la reforma no buscó que los contribuyentes a que se refiere la norma reclamada se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros, pues sólo así se estimaría que se encuentran en situaciones desiguales.

Que no es condicionante si un contribuyente tiene mayor complejidad en sus operaciones y actividades respecto de otro que no la tiene, pues la finalidad de la medida implementada no es la fiscalización, máxime que son esos causantes los que pueden optar o no por dictaminar sus estados financieros.

Agrega que para definir si los sujetos están en un mismo plano de igualdad, no puede considerarse lo que ocurrió cuando se incorporó el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación con un mismo criterio, en tanto que la desigualdad de trato no se hace en abstracto; por tanto, no existe una diferencia objetiva y razonable entre los contribuyentes en la medida de que el dictamen está previsto como una opción.

Que no es aplicable la tesis 2a. XXXVI/2001 de rubro: ***“VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46-A, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO OTORGA UN TRATO DIVERSO A DETERMINADAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES SOBRE LA DURACIÓN***

DE AQUÉLLAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1995)”, en que se apoya la sentencia recurrida, en tanto que la distinción que ahí se hace parte de la idea de la fiscalización, lo que no es el caso.

Se expone que es incorrecto que el Juez de Distrito haya determinado que el número y la complejidad de operaciones es criterio razonable para justificar el trato diferenciado, pues la finalidad del dictamen ya no es fiscalizar a los contribuyentes, caso en el que sí podría argumentarse esa justificación.

Que la distinción basada en la posición económica no es objetiva y razonable, cuando lo que se persigue no es fiscalizar a los contribuyentes, entonces en nada influye el que la presentación de dictamen de estados financieros sea opcional para cualquier contribuyente; además, que es contradictorio si lo que se pretendía era eliminar esa medida, en el dictamen de la Cámara de Diputados se haya establecido que era conveniente mantener dicha obligación como una opción.

Aduce que contrario a lo resuelto en el fallo impugnado, la presentación de dictámenes de estados financieros sí genera beneficios directos para los contribuyentes que se dictaminen, como son: i) los dictámenes gozan de la presunción de veracidad; ii) que el contribuyente no sea revisado de forma directa, sino que inicie con la revisión del dictamen; y, iii) las

autoridades deban concluir de manera anticipada las visitas domiciliarias.

Que aun cuando el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación no pertenezca a las categorías sospechosas, ello no implica que pueda escapar del análisis al derecho fundamental de igualdad.

Argumenta que en la sentencia recurrida se omite realizar un control sugerido desde de la demanda de amparo a partir del principio de proporcionalidad, y cuyo test no es superado por la norma reclamada; incluso, aun cuando sea sometido a un control básico del mencionado principio, lo cierto es que no se hace ese análisis en el fallo impugnado.

Que tampoco hay pronunciamiento en la sentencia recurrida respecto a lo aducido en el sentido de realizar un control de la convencionalidad de la norma reclamada.

IV. Sentencia del Tribunal Colegiado. El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, en su sentencia de veintitrés de junio de dos mil dieciséis resolvió lo siguiente:

- En el **sexto considerando** se expone que se analiza la causa de improcedencia propuesta por la Cámara de Senadores, referente a que la sola discusión, votación y aprobación de la norma reclamada no genera afectación alguna a la quejosa.

Dicha causal la declaró infundada, en virtud de que en la demanda de amparo no se atañe aspectos formales en la creación de la norma, sino materiales en cuanto a su contenido, por lo que aun cuando la quejosa no se inconforme con alguna parte del proceso de la creación de la norma, ello no le resta interés jurídico para combatir su constitucionalidad.

Que es ineficaz el primer agravio del recurso de revisión adhesiva, en cuanto sostiene que le causa una afectación a la esfera jurídica de la quejosa, ya que es la autoridad fiscal quien elige qué contribuyentes serán sujetos de sus facultades de fiscalización; lo anterior, toda vez que ese planteamiento guarda relación con el fondo del asunto, pues la autoridad se refiere a la constitucionalidad de la norma, así como a la presentación de mecanismos emergentes, como es la declaración informativa contenida en un numeral diverso.

Que es infundada la causal de improcedencia hecha valer en el segundo agravio del recurso de revisión adhesiva, referente a que no podrían concretarse los efectos del amparo; ello se debe a que, la concesión del amparo, en su caso, sí es susceptible de materializarse al tratarse de una norma que, expone la quejosa, otorga un trato inequitativo, además de que la norma no ha sufrido alguna modificación por lo que para ejercicios posteriores podría presentar sus declaraciones a través del dictamen de estados financieros.

- En el **séptimo considerando**, el Tribunal Colegiado se

declaró legalmente incompetente para resolver el recurso de revisión, y reservó jurisdicción a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para resolver respecto de la constitucionalidad del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación para dos mil catorce.

CUARTO. Estudio de los agravios. Esta Primera Sala analizará de manera conjunta los agravios hechos valer en el recurso de revisión interpuesto por la quejosa, en términos del artículo 76 de la Ley de Amparo.

I. Omisión de estudio de conceptos de violación.

En la última parte del único agravio, se aduce que en la sentencia recurrida se omitió el pronunciamiento correspondiente a si la norma reclamada supera o no el test de igualdad que se propuso en la demanda de amparo, así como que no se pronunció respecto a si la norma reclamada es o no convencional, por vulnerar el principio de igualdad establecido en el artículo 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Tal proposición es **infundada**, en virtud de que en el fallo impugnado no se omitió el análisis que aduce la quejosa.

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que esta Suprema Corte ha determinado que el derecho fundamental de igualdad consiste en que los gobernados deben

recibir el mismo trato cuando se ubican una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula; ello implica que las disposiciones deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación.

En adición a lo anterior, debe recordarse que este Alto Tribunal también ha sustentado que el principio de igualdad también exige que se otorgue un trato diferenciador para los sujetos que se encuentren en situaciones desiguales, lo que implica que no toda desigualdad de trato ante la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando la citada distinción no está justificada objetiva y razonablemente.

Cabe agregar, que esta Primera Sala ha establecido que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha interpretado en diversas ocasiones el derecho a la igualdad, así ha establecido que la noción de igualdad deriva directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona; sin embargo, no todo tratamiento jurídico diferente es discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse, por sí misma, ofensiva de la dignidad humana. Por tanto, sólo es discriminatoria una distinción cuando carece de una justificación objetiva y razonable.

Por tal motivo, esta Primera Sala concluyó que la prohibición de discriminación contenida en el artículo 1, numeral 1, de la Convención Americana de Derechos Humanos, respecto de los derechos contenidos en ésta, se extiende al derecho

interno de los Estados parte, de manera que éstos tienen la obligación de no introducir o eliminar de su ordenamiento jurídico regulaciones discriminatorias, combatir las prácticas de este carácter y establecer normas y otras medidas que reconozcan y aseguren la efectiva igualdad ante la ley de todas las personas¹².

En ese sentido, para hacer el análisis de constitucionalidad y de convencionalidad de una norma a partir del derecho fundamental de igualdad, es necesario verificar circunstancias comparables, a fin de cerciorarse de que el elemento introducido por el órgano legislativo es razonable y objetivo para la configuración del tributo; esto es, para estar en posibilidad de abordar el estudio de constitucionalidad que se propone a la luz del derecho fundamental de igualdad, es indispensable verificar si los elementos sobre los que se pretende hacer el análisis comparativo se encuentran en la misma situación de igualdad.

¹² Tal como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 49/2016 (10a.), visible en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, publicada el siete de octubre de dos mil dieciséis, que lleva por rubro y texto los siguientes: **"IGUALDAD JURÍDICA. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 24 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS.** El precepto referido establece: "Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley." Ahora bien, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha interpretado en diversos instrumentos dicha disposición -Opinión Consultiva OC-4/84 del 19 de enero de 1984. Serie A, No. 4; Caso Yatama vs. Nicaragua. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de junio de 2005. Serie C, No. 127; Caso Castañeda Gutman vs. México. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de agosto de 2008. Serie C, No. 184; Caso Perozo y otros vs. Venezuela. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de enero de 2009. Serie C, No. 195- y, al respecto, ha sostenido que la noción de igualdad deriva directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona; sin embargo, no todo tratamiento jurídico diferente es discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse, por sí misma, ofensiva de la dignidad humana. Por tanto, sólo es discriminatoria una distinción cuando "carece de una justificación objetiva y razonable". Ahora bien, las distinciones constituyen diferencias compatibles con dicha Convención por ser razonables, proporcionales y objetivas, mientras que las discriminaciones constituyen diferencias arbitrarias que redundan en detrimento de los derechos humanos. En ese tenor, la prohibición de discriminación contenida en el artículo 1o., numeral 1, de la Convención en comento, respecto de los derechos contenidos en ésta, se extiende al derecho interno de los Estados parte, de manera que éstos tienen la obligación de no introducir o eliminar de su ordenamiento jurídico regulaciones discriminatorias, combatir las prácticas de este carácter y establecer normas y otras medidas que reconozcan y aseguren la efectiva igualdad ante la ley de todas las personas".

Así lo ha sustentado esta Primera Sala en las jurisprudencias 1a./J. 46/2016 (10a.) y 1a./J. 47/2016 (10a.), de rubros: **“IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO”**¹³ y **“IGUALDAD. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN LOS QUE SE ALEGUE VIOLACIÓN A DICHO PRINCIPIO, SI EL QUEJOSO NO PROPORCIONA EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO”**¹⁴, respectivamente.

Por tanto, del análisis que debe hacerse de una ley a la luz del derecho fundamental de igualdad, se requiere que los sujetos a comparar se encuentren en igualdad de circunstancias para posteriormente hacer el test correspondiente.

¹³ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, publicada el veintitrés de octubre de dos mil dieciséis, de texto siguiente: *“El derecho fundamental a la igualdad instituido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no pretende generar una igualdad matemática y ciega ante las diferentes situaciones que surgen en la realidad, sino que se refiere a una igualdad de trato ante la ley. Si bien el emisor de la norma puede prever situaciones fácticas que requieren un trato diferente, éste debe sustentarse en criterios razonables y objetivos que lo justifiquen, sin dejarlo al capricho o voluntad del legislador. Además, la igualdad designa un concepto relacional y no una cualidad intrínseca, ya que es una relación que se da al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre es resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de “términos de comparación”, los cuales, así como las características que los distinguen, dependen de la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación, según el punto de vista del escrutinio de igualdad. Así, la determinación del punto desde el cual se establece cuándo una diferencia es relevante será libre mas no arbitraria, y sólo a partir de ella tendrá sentido cualquier juicio de igualdad”*.

¹⁴ Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, publicada el veintitrés de septiembre de dos mil dieciséis, de texto siguiente: *“En la medida en que la definición conceptual del principio de igualdad formulada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 1a. CXXXVIII/2005, exige como requisito previo al juicio de igualdad que se proporcione un término de comparación, esto es, un parámetro o medida válida a partir de la cual se juzgará si existe o no alguna discriminación y que sirva como criterio metodológico para llevar a cabo el control de la constitucionalidad de las disposiciones normativas que se consideren contrarias al referido principio. Así, si en los conceptos de violación no se proporciona dicho término de comparación, entonces deben calificarse como inoperantes, pues no existen los requisitos mínimos para atender a su causa de pedir”*.

Expuesto lo anterior, se advierte que en parte de la sentencia recurrida se sostuvo que el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación para dos mil catorce no transgrede el derecho fundamental de igualdad, en virtud de que los contribuyentes a que se refiere la norma reclamada están en un plano distinto que el resto de los causantes, en atención a la complejidad, el cúmulo y la magnitud de sus operaciones, lo que implica que requieren de un análisis más minucioso por parte de la autoridad fiscal, inclusive, de más tiempo para llevar a cabo su revisión, lo que justifica que tales contribuyentes reciban un tratamiento distinto con relación a aquéllos que tuvieron menos actividades.

Asimismo, el Juez de Distrito agregó que de la norma reclamada no se advierte que se trate de una categoría sospechosa de las previstas en el artículo 1 constitucional, por lo que no era posible hacer un análisis estricto de la vulneración al derecho a la igualdad, a partir de las razones por las que se instituyó el trato diferenciado, por lo que concluyó que estaba justificado el trato distinto que reciben los contribuyentes que pueden optar por dictaminar sus estados financieros, en atención al cúmulo de operaciones que tienen y la complejidad de las mismas.

Como se aprecia de lo anterior, en la sentencia recurrida sí se analizó el tópico propuesto, referente a que la norma reclamada transgrede el derecho fundamental de igualdad, pues decidió que la norma reclamada no versa sobre alguna de las

categorías sospechosas a que se refiere el artículo 1 constitucional, por lo que el estudio de constitucionalidad que debía hacerse era laxo, de ahí estimó que era suficiente que de la norma impugnada se advirtiera su finalidad, lo cual –se asevera en la sentencia recurrida– es un criterio razonable.

Además, la decisión antes precisada de la sentencia recurrida implica que, aun cuando no haya verificado cada uno de los elementos que integran el test de igualdad, ello se debió al estudio laxo de constitucionalidad que de la norma reclamada debía hacerse.

No es obstáculo que en el fallo recurrido no se haya abordado expresamente lo referente al artículo 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ya que esa norma como la establecida en el 1 constitucional protegen de igual manera a las personas; es decir, como quedó asentado anteriormente, ambos prohíben el trato discriminatorio injustificado.

Incluso, debe agregarse que, al pronunciarse la sentencia recurrida en el sentido de que los sujetos sobre los cuales se pretende comparar el trato discriminatorio por la norma reclamada no se encuentran en la misma situación jurídica, trae aparejado que a juicio del juez de Distrito era innecesario hacer el estudio de si la norma reclamada transgrede el derecho fundamental de igualdad.

Ello se debe a que, este Alto Tribunal determinó que previo a analizar una ley a la luz del derecho fundamental de igualdad, conforme al test laxo o estricto, según el caso, en primer lugar se requiere de un parámetro o medida válida a partir del cual pueda determinarse si existe o no alguna discriminación, ello implica que si los sujetos sobre los cuales descansa el trato discriminatorio no se encuentra en la misma situación jurídica, entonces no hay un parámetro válido sobre el cual poder hacer el escrutinio de igualdad.

Por tanto, el que no se haya referido en la sentencia de manera expresa a si la norma es o no convencional, radica en que para el Juez de Distrito, en principio, no son válidos los parámetros sobre los cuales se pretende hacer el análisis a la transgresión al derecho fundamental de igualdad, en tanto que los sujetos a quienes va dirigida la norma no se encuentran en la misma situación de los demás contribuyentes, en virtud de la complejidad de las operaciones que aquéllos realizan.

Consecuentemente, como antes quedó establecido, en la sentencia no se omitió analizar los tópicos propuestos por la quejosa en su demanda de amparo, con relación a la transgresión del derecho fundamental de igualdad; de ahí que las proposiciones que nos ocupan sean infundadas.

II. Transgresión al derecho fundamental de igualdad.

En otra parte del único agravio, la quejosa sostiene, en esencia, que al no constituir una medida obligacional, sino opcional, es incorrecto que se justifique la medida a partir de los fines que persiguió el legislador con la realización de dictámenes de estados financieros, por lo que la situación actual de la disposición reclamada no guarda relación con la intención auténtica del legislador de mil novecientos noventa.

Asimismo, expresa que es incorrecto que los sujetos quienes pueden dictaminar se encuentren en una situación desigual respecto de los demás quienes desean hacer uso de esa institución jurídica, ya que la reforma del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación para dos mil catorce no buscó que los causantes a que ésta se refiere se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros; máxime, que no es condicionante si un contribuyente tiene mayor complejidad en sus operaciones y actividades respecto de otro que no la tiene, pues la finalidad de la medida implementada no es la fiscalización.

Para analizar los tópicos antes propuestos por la quejosa, debe recordarse que en el apartado anterior, se sostuvo que para poder efectuar el análisis de igualdad se requiere, en primer lugar, tener un parámetro válido de comparación sobre el cual pueda llevarse a cabo dicho estudio.

En el caso, la quejosa aduce, en atención a la causa de pedir, que la complejidad de las operaciones entre los sujetos a que se refiere la norma reclamada y la quejosa no es un

elemento que los haga distintos y, por ende, proporcionó un parámetro de comparación válido para poder efectuar el análisis de la transgresión al derecho fundamental de igualdad.

Es correcta la afirmación anterior, pues los contribuyentes a que se refiere la norma reclamada y los demás causantes, como la quejosa, sí son comparables para poder efectuar el análisis de constitucionalidad.

Para demostrar lo anterior, debe tenerse presente que el primer párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación para dos mil catorce, establece lo siguiente:

“Artículo 32-A. Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100,000,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$79,000,000.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, **podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.** No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal...”

Puede apreciarse de la reproducción anterior que, la opción para dictaminar estados financieros recae en los sujetos que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100'000,000.00 (cien millones de

pesos), que el valor de su activo determinado sea superior a \$79'000,000.00 (setenta y nueve millones de pesos) o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Ahora bien, en principio podría pensarse que la diferencia de ingresos, de activos, o bien, del número de trabajadores que mensualmente tienen los contribuyentes a que se refiere la norma reclamada puede generar un cúmulo de operaciones complejas; sin embargo, esa idea no está sustentada en una base objetiva, sino que se trata de una suposición.

En efecto, bajo esa idea de suposición pueden existir contribuyentes que realizan un cúmulo de operaciones que le reportan esa cantidad de ingresos, o bien, causantes que no requieren realizar muchas operaciones para obtener los ingresos a que se refiere la norma reclamada.

Incluso, puede haber contribuyentes que tienen muchos activos, pero no están realizando un número importante de operaciones, o bien, no son complejas, derivado de que sólo algunos de dichos activos están en funcionamiento en la empresa.

Así, no puede considerarse sin una base objetiva que los sujetos a que se refiere la norma reclamada, respecto de los demás contribuyentes, como la quejosa, no se encuentran en la

misma situación jurídica a partir de tomar en cuenta que las operaciones comerciales no son comparables por la complejidad que pueden o no representar.

De ahí se sigue que, en principio, la quejosa respecto de aquellos causantes que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100'000,000.00 (cien millones de pesos), que el valor de su activo determinado sea superior a \$79'000,000.00 (setenta y nueve millones de pesos) o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, sí son susceptibles de compararse para hacer el estudio de igualdad, pues la complejidad de las operaciones que realiza uno y otro, no son un elemento objetivo que pueda hacerlos distintos.

No obstante que le asiste razón a la quejosa en parte de sus agravios, lo cierto es que ello no es suficiente para revocar la sentencia recurrida, en la medida de que la norma reclamada no transgrede el derecho fundamental de igualdad.

A efecto de hacer notar esa determinación, conviene tener en cuenta que, tal como se expone en la sentencia recurrida, esta Primera Sala ha establecido que es necesario distinguir la intensidad con la que deben evaluarse las diferenciaciones por parte del legislador, lo cual obedece al diseño y contenido del texto constitucional.

Así, tratándose de las normas de índole económico o tributario, por regla general, la intensidad del análisis debe ser poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador en esos campos, en los cuales la Constitución General prevé una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. Sin que ello signifique algún tipo de renuncia por este Alto Tribunal el ejercicio de su competencia de control constitucional, sino que en ciertas materias el legislador goza de mayor discrecionalidad constitucional, por lo que en esos temas la intensidad de su control se ve limitada.

Cosa distinta pasa en aquellos casos en los que el legislador tiene una limitada discrecionalidad, pues en esos supuestos el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, tal como es el caso de alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1 constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el juzgador para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad debe hacer un análisis estricto, es decir, debe existir una motivación reforzada por parte del creador de la norma¹⁵.

¹⁵ Robustece lo anterior la jurisprudencia 1a./J. 66/2015 (10a.) publicada en el Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 23, octubre de 2015, Tomo II, página 1462 de rubro y texto siguientes: **"IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando una ley contiene una distinción basada en una categoría sospechosa, es decir, en alguno de los criterios enunciados en el último párrafo del artículo 1o. constitucional (el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social,

En atención al principio democrático y de división de poderes, el análisis de constitucionalidad a la luz del principio de equidad tributaria debe hacerse laxo, en tanto que la injerencia del juez constitucional debe ser menor tratándose de la materia tributaria, lo que implica que el cumplimiento de ese criterio requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación.

Hecha la precisión anterior, debe tenerse presente que la obligación de dictaminar estados financieros fue introducida por primera vez en el Código Fiscal de la Federación en la reforma fiscal para mil novecientos noventa y uno, en la que se adicionó el artículo 32-A¹⁶.

las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), el juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad. Si bien la Constitución no prohíbe que el legislador utilice categorías sospechosas, el principio de igualdad garantiza que sólo se empleen cuando exista una justificación muy robusta para ello”.

¹⁶ **Artículo 32-A.** *Las personas que se encuentren en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado:*

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a diez mil millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Para efectos de lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona, el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de éstas deberán cumplir con la obligación establecida por este artículo:

a). Cuando una persona posea más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.

b). Cuando una persona ejerza control efectivo de una o más personas morales, en los términos de lo dispuesto por el artículo 57-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aún cuando entre ellas no determinen su resultado fiscal consolidado.

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lo dispuesto por este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

De la exposición de motivos que le dio origen, se advierte que el establecimiento de dictámenes de los estados financieros a ciertos sujetos (como eran los que hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil millones de pesos, que el valor de su activo sea superior a diez mil millones de pesos o que en cada uno de los meses de dicho ejercicio hayan tenido más ciento cincuenta trabajadores a su servicio), tuvo como objetivo facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y fortalecer las facultades de fiscalización respecto de aquéllos.

Asimismo, en el dictamen de la Cámara de Diputados de la reforma al Código Fiscal de la Federación para mil novecientos noventa y uno, se expresó lo siguiente:

*“... Por lo que respecta a las obligaciones aplicables a las instituciones de crédito, **así como la consistente en obligar a los contribuyentes de más altos recursos a dictaminar para afectos fiscales sus estados financieros**, esta Comisión considera que, una vez efectuadas las modificaciones contenidas en el texto del presente dictamen, **dichas medidas deben de ser aprobadas para con ello permitir que las autoridades fiscales cuenten con información ágil y oportuna que les permita verificar el adecuado cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes**, sin que esto se refleje en un incremento en la carga administrativa para los mismos...”*

Así, la idea sustancial que dio origen a la implementación de dictámenes de estados financieros, se germinó como una medida para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y

fortalecer las facultades de fiscalización, encaminada a sólo al sector de contribuyentes con más altos recursos.

Para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y dos, el artículo 32-A¹⁷ del Código Fiscal de la Federación fue modificado en el sentido de actualizar las cantidades por las que se obligaba a dictaminar los estados financieros, además de que se incorporaron otros sujetos como obligados a dictaminarse, como son: el grupo de empresas controladas que excedieran del importe, las sociedades que se fusionen o escindan, y diversas entidades públicas.

Del dictamen de la Cámara de Diputados se desprende que esas modificaciones fueron (la segunda), para ajustar la propuesta del Ejecutivo Federal respecto de las instituciones jurídicas de fusión y escisión de empresas cuyos conceptos se

¹⁷ **“Artículo 32-A.** Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil ochocientos cincuenta millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a once mil setecientos millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

a). Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b). Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. Las que se fusionen o se escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en los tres posteriores.

IV. Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos a que se refiere la Ley de Entidades Paraestatales.

Lo dispuesto por este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

incorporaban en el Código Fiscal de la Federación; además, la tercera tuvo el propósito de “... *que las autoridades fiscales puedan ejercer un mejor control presupuestal sobre las mismas...*”. Es decir, con esa reforma lo que el legislador persiguió fue tener un mayor control sobre los contribuyentes que se fusionan, se escinden y las entidades estatales.

Siguiendo con esa línea de ideas, para el ejercicio de mil novecientos noventa y seis, se vuelve a reformar el artículo 32-A y se agrega un párrafo para establecer que “... *Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código...*”.

Para ese ejercicio, en el proceso legislativo se sostuvo que “... *las empresas que dictaminan sus estados financieros cuentan con sistemas de registro que ofrecen mayor certidumbre sobre el cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales...*”, idea que si bien expresamente no se hace para justificar la adición al mencionado artículo 32-A, lo cierto es que nos ilustra para conocer cuál era la idea del legislador respecto del dictamen de estados financieros.

Esto es, a partir de que el dictamen de estados financieros era una herramienta que permitía generar certidumbre del cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales, se abrió la posibilidad de que más contribuyentes pudieran acceder a esa

herramienta, pero se conservó como una obligación para el resto de los contribuyentes, manteniéndose la idea de control sobre los causantes con altos recursos económicos.

Por otro lado, para el ejercicio de mil novecientos noventa y siete, el numeral que nos ocupa se modifica para establecer que los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases fijas en el país, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I del artículo 32-A¹⁸.

Además, se precisó en el párrafo correspondiente a la opción de dictaminar estados financieros que *“... los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus*

¹⁸ **“Artículo 32-A.** Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$7,554,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$15,107,000.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

a). Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b). Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

(...)

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...”

*obligaciones fiscales, **podrán optar** por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...”.*

De ahí se sigue la tendencia del legislador de hacer una distinción entre los sujetos con altos ingresos, incluso, los establecimientos permanentes y bases fijas de residentes en el extranjero que realizan actividades en territorio nacional; lo anterior, pues ese tipo de sujetos pero que obtuvieran una cantidad importante de ingresos, de activos, o bien, de trabajadores deberían estar obligados a dictaminar sus estados financieros, mientras que aquéllos que no cubrieran ese requisito, se les permitió, como a los demás contribuyentes que no contaran con altos recursos económicos, optar por efectuar el mencionado dictamen.

Incluso, respecto a la reforma al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, la Cámara de Diputados en su dictamen expresó lo siguiente:

*“... Por lo que respecta a la propuesta para precisar que los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, deben dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuando por las actividades que realicen **a través de un establecimiento o base fija en el país, se ubiquen en alguno de los supuestos de dictamen obligatorio que establece el artículo 32-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, dicha modificación se consideró procedente, toda vez que aclara la manera en que dichos contribuyentes deben cumplir con esta***

*obligación; sin embargo, la propuesta para reformar el actual tercer párrafo del citado precepto, no resulta congruente con lo dispuesto en el segundo párrafo que se propone adicionar, motivo por lo que esta comisión estima pertinente sugerir se modifique la redacción que se contiene en la iniciativa en dictamen, a fin de **precisar que tratándose de los mencionados residentes en el extranjero, éstos podrán optar por dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias** de conformidad con las reglas generales que expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...”*

Ahora bien, después de las modificaciones antes mencionadas y hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación sufrió adecuaciones que para efectos de nuestro estudio no guardan relación, por lo que omitiremos hacer mayor referencia a ellas.

Sin embargo, para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, el citado artículo 32-A¹⁹ sufrió un cambio significativo, pues a partir

¹⁹ **“Artículo 32-A.** Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100,000,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$79,000,000.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, **podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.** No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, tendrán por cumplida la obligación de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H de este Código”.

de ese ejercicio el numeral en comento establece que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100'000,000.00 (cien millones de pesos), que el valor de su activo determinado sea superior a \$79'000,000.00 (setenta y nueve millones de pesos) o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.

Asimismo, en el último párrafo del dispositivo legal en comento prevé que los contribuyentes que ejerzan la opción de dictaminar sus estados financieros, tendrán por cumplida la obligación de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H²⁰ del Código Fiscal de la Federación.

²⁰ **Artículo 32-H.** *A más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, los contribuyentes que a continuación se señalan, deberán presentar ante las autoridades fiscales, la declaración informativa sobre su situación fiscal que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria, a través de los medios y formatos que se señalen en dichas reglas.*

I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$644,599,005.00, así como aquéllos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo.

El monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.

IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

V. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero”.

De la exposición de motivos que dio origen a la reforma mencionada en los dos párrafos que anteceden, se desprende que el Ejecutivo Federal propuso eliminar la obligación que tienen los contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, además de adicionar el citado artículo 32-H, para prever la obligación de los contribuyentes de presentar una declaración informativa sobre su situación fiscal, lo que deberán hacer únicamente los sujetos que sean competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, y respecto de la información que no se tenga en archivos electrónicos o documentales.

El dictamen de la Cámara de Diputados expresó que no resultaba conveniente la eliminación total del dictamen de estados financieros que presentan los contribuyentes, sino que se estimó pertinente mantener esa obligación, ahora bajo una opción para los sujetos que tengan ingresos gravables superiores a 100'000,000.00 (cien millones de pesos), por lo que se modificó el citado artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación y el marco regulatorio que tenía que ver con el dictamen de estados financieros.

Por otro lado, la Cámara de Senadores sostuvo que estaba de acuerdo con mantener la institución del dictamen fiscal, con carácter de opcional, por considerar que es una herramienta útil para la presencia fiscal de la autoridad, además de que propicia la coadyuvancia por parte de los profesionales de la contabilidad

en el control de obligaciones, como parte de una nueva cultura de corresponsabilidad.

Esto es, aun cuando la intención original fue la eliminación de los dictámenes de estados financieros por contadores públicos autorizados, lo cierto es que dentro del proceso legislativo se estimó que no era viable extinguir esa institución jurídica, sino que lo correcto era conservarla pero ahora como una opción, ya que se trata de una herramienta útil para la actividad fiscalizadora de la autoridad hacendaria en relación con los sujetos a que la norma reclamada se refiere.

De este bagaje histórico del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación puede llegarse a la conclusión que la idea del legislador respecto de los dictámenes de estados financieros fue que recayera sobre sujetos que cuentan con altos recursos económicos, ya que se trata de un instrumento funcional en la labor fiscalizadora.

Esa misma idea se utiliza para reformar el artículo 32-A en dos mil catorce, es decir, que se haya decidido no extinguir la presentación de los dictámenes de estados financieros, sino mantenerla para los contribuyentes con altos recursos económicos, como son: las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100,000,000.00 (cien millones de pesos), que el valor de su activo determinado sea superior a \$79,000,000.00

(setenta y nueve millones de pesos) o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Y si bien en algún momento de su historia legislativa se tomó como una obligación para los contribuyentes de altos recursos, como los antes mencionados, ello fue en función de que el legislador estimó que los dictámenes de estados financieros eran una herramienta útil para la autoridad fiscal, y por eso fue que continuó estimando que para ese tipo de causantes era necesario que se mantuviera, pero ahora como una opción.

Es en esa medida que cobra relevancia la historia legislativa de la norma reclamada, toda vez que si antes se consideró como un instrumento importante para la actividad fiscalizadora de sujetos que contaban con altos recursos económicos, esa misma idea se trasladó para la reforma fiscal de dos mil catorce a efecto de no eliminarla del plano fiscal, sino conservarla como una opción derivado de que es un instrumento viable para la presencia fiscal de la autoridad en ese tipo de sujetos.

Tan es así, que la opción para los sujetos a que se refiere el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, es que si presentan el dictamen los exime de presentar la declaración informativa a que se refiere el diverso 32-H. Esto es, si antes de la reforma era obligación para los sujetos con altos recursos económicos, a partir de la reforma se torna en una opción en

función de la presentación de la declaración informativa que –según el proceso legislativo de la norma reclamada– iba a sustituir al dictamen fiscal.

De ahí que sean **infundados** los argumentos que nos ocupan, pues la pretensión de la reforma al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación para dos mil catorce, guarda una absoluta relación con su idea original; es decir, que sirva como un medio eficaz para la presencia de la autoridad fiscal en la actividad de los contribuyentes, y si bien se dispuso que fuera optativo para los sujetos con altos recursos económicos, se debe a que –por un lado– esa medida es útil para la presencia fiscal en sujetos con alta capacidad económica, además de que –por otro lado– se vuelve optativo en función de que éstos sujetos deben presentar la declaración informativa a que se refiere el numeral 32-H del mencionado ordenamiento.

Lo anterior, en virtud de que para analizar la vulneración al principio de igualdad, en el caso, no se requiere de un escrutinio estricto, por lo que la justificación que se advierte de la norma como del proceso legislativo que dio origen es razonablemente objetiva, para estimar que no se vulnera el derecho humano a la igualdad.

En ese mismo sentido, es ineficaz el argumento en el que aduce que la tesis 2a. XXXVI/2001 es inaplicable, además de que la presentación de dictámenes de estados de estados financieros genera beneficios, pues lo cierto es que –como antes se dijo– la

norma reclamada no vulnera el derecho fundamental de igualdad, en la medida de que sí existen razones objetivas que se advierten de la norma reclamada como de su proceso legislativo para establecer por qué dictaminar los estados financieros sólo deben hacerlo los contribuyentes que cuentan con altos recursos económicos.

QUINTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva.

En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado de los argumentos esgrimidos por la parte quejosa, la revisión adhesiva formulada por el Presidente de la República ha quedado sin materia.

Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés del adherente. Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006²¹ de esta Primera Sala de rubro: **“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”**.

Por lo expuesto y fundado,

²¹ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, página 266, de texto: “De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición la que estaba sujeto el interés jurídico de aquella para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido, y por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”.

S E R E S U E L V E:

PRIMERO. En la materia de la revisión, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , en contra del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

TERCERO. Queda sin materia la revisión adhesiva.

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