

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
4531/2018
QUEJOSA Y RECURRENTE: GRUPO
AMAREL, S.A. DE C.V.**

**PONENTE: MINISTRA NORMA LUCÍA PIÑA HERNÁNDEZ
SECRETARIO: PEDRO LÓPEZ PONCE DE LEÓN**

En atención a lo dispuesto en el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como en la jurisprudencia de rubro: “PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO, SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo Directo en Revisión 4531/2018 en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

44. El artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil quince, dispone:

“Artículo 42. (...)

(...)

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.”

45. De la porción normativa transcrita, puede desprenderse lo siguiente:

- a) La autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación, deberán informar al contribuyente, a su representante legal y

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento.

b) El procedimiento y requisitos para otorgar dicha información sería establecido por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

46. En ejercicio de esta atribución, el Servicio de Administración Tributaria emitió la Regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil quince, en donde se estableció el procedimiento correspondiente, en los siguientes términos:

“Información de seguimiento a revisiones”

“2.12.9. Para los efectos del artículo 42, último párrafo del CFF, antes del levantamiento de la última acta parcial, o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, siempre y cuando existan elementos suficientes para determinar una irregularidad o situación fiscal al contribuyente, las autoridades fiscales:

I. Notificarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección a través del representante legal de la sociedad, un requerimiento en el que solicitarán su presencia en las oficinas de la autoridad revisora para darles a conocer los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

II. En caso de que el contribuyente, su representante legal o los órganos de dirección, según corresponda, no atiendan el requerimiento, las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento de fiscalización, asentando dicho hecho en la última acta parcial o en el oficio de observaciones.”

47. Como ya quedó precisado, la recurrente considera que el artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil es inconstitucional *al no establecer el plazo en que la autoridad informará de los hechos u omisiones que se hayan detectado en el desarrollo del*

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

procedimiento, dejándola en estado de indefensión permitir a la autoridad actuar de manera arbitraria, en contravención al principio de seguridad jurídica.

48. *Sin que sea posible establecer, mediante reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, los requisitos y el procedimiento para informar al contribuyente, pues para cumplir con los principios de legalidad y seguridad jurídica es necesario que dichas cuestiones estén previstos en un ordenamiento legal.*
49. De inicio cabe destacar que esta Sala ha sostenido en la jurisprudencia 1a./J. 139/2012¹, que el **principio de seguridad jurídica** consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "*saber a qué atenerse*" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.
50. Por su parte, el Tribunal Pleno ha sostenido² que la actuación conjunta de los principios de **seguridad jurídica**, en su dimensión amplia, y de **legalidad** y división de poderes, como manifestaciones concretas de aquél, implican que es tarea del legislador la creación de normas jurídicas generales, abstractas e impersonales, y que sólo corresponde a la autoridad administrativa la aplicación puntual de dichas normas, sin

¹ De rubro y datos de localización siguientes: "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE." (Décima Época. Registro: 2002649. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1. Materia(s): Constitucional. Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.). Página: 437).

² Ver página 371 del amparo en revisión 2589/96.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

que al actuar pueda crear por sí y ante sí una regla de observancia general que no encuentre su sustento en ley, excepción hecha de las disposiciones reglamentarias *–que por su naturaleza no son innovadoras del orden jurídico–* derivadas del ejercicio de la potestad que confiere el artículo 89, fracción I, constitucional, y de las normas a que se refiere el artículo 131 de la misma Ley Fundamental.

51. De esta forma, las facultades atribuidas a las autoridades encargadas de la aplicación de la ley, deben estar determinadas en la ley a fin de no dejar ningún elemento al arbitrio de la autoridad. Esto es así, porque en un sistema de derecho como el nuestro, en el que rigen los principios de seguridad jurídica y legalidad, entre otros, no es permitido que se afecte la esfera jurídica de una persona por actos de autoridades no facultadas expresamente por la ley para realizarlos, pues es principio general de derecho que, en salvaguarda de dichos principios, la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le autoriza; por tanto, las facultades de las autoridades deben estar expresamente consignadas en el texto de la ley pues, de otro modo, se les dotaría de un poder arbitrario, incompatible con el régimen de legalidad que constitucionalmente no puede aceptarse en virtud de que se afectaría el sistema de separación de Poderes, por lo que cualquier disposición que tenga ese efecto, tendrá que ser declarada inconstitucional.
52. Ciertamente, el principio de legalidad no significa tan sólo que el acto creador de la norma deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente **que los caracteres esenciales del supuesto que prevenga, estén consignados de manera expresa en la ley**, de tal manera que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades encargadas de su aplicación. Esto, por

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

lo demás, es consecuencia del principio de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de la Constitución.

53. 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.
54. Así, 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".
55. Bajo estas consideraciones, un procedimiento administrativo es acorde al principio de seguridad jurídica cuando su regulación contiene un

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

mecanismo a través del cual se permita al gobernado hacer valer sus derechos y se establezca un marco claro de actuación para la autoridad.

56. Ahora bien, la autoridad fiscal cuenta con facultades para llevar a cabo la fiscalización de tributos, por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes y se encuentran a su vez facultados para en caso de encontrar anomalías, determinar las sanciones correspondientes.
57. Las facultades de comprobación en principio son discrecionales, ya que la legislación otorga a la autoridad un margen libre de apreciación para determinar la forma de actuar, previo a su inicio. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 42, contempla las formas de ejercer esas facultades de revisión, comprobación y determinación de que dispone, tendentes a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues la ley le otorga a la autoridad un margen de libre apreciación para determinar su forma de actuar, al contar con la facultad de decidir libremente si despliega o no dichas atribuciones.
58. Sin embargo, una vez que se ejerce dicha facultad, ese ejercicio no debe ser arbitrario, pues el actuar de la autoridad en todo momento debe estar ajustado a los límites y alcances que establece la ley, lo cual otorga seguridad jurídica al gobernado de conformidad a lo establecido en el artículo 16 constitucional. De ahí que el legislador deba asegurarse de que la ley secundaria regule o establezca los elementos mínimos necesarios, incluidos aquellos que establezcan limitantes temporales, a fin de que, el gobernado, por un lado, pueda proteger su derecho, y por otro, que la autoridad no incurra en arbitrariedades o conductas injustificadas.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

59. En el caso, contrario a lo sostenido por la recurrente, el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de en estudio, respeta el principio de seguridad jurídica.
60. Toda vez que su texto es claro al establecer los alcances de las atribuciones de las autoridades hacendarias de requerir informes, datos o documentos en ejercicio de las facultades de comprobación.
61. Aunado a que, contrario a lo afirmado por la recurrente no resulta violatorio del principio de seguridad jurídica el que el legislador haya habilitado al Servicio de Administración Tributaria para establecer, mediante reglas de carácter general, los requisitos y procedimientos para informar a los contribuyentes los hechos u omisiones que se conozcan en el desarrollo de los procedimientos de comprobación de las obligaciones fiscales.
62. Esto es así, pues el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya estableció que es válido que diversas autoridades fiscales emitan disposiciones de observancia general que tengan como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión con el fin de lograr su eficaz aplicación.
63. Resulta aplicable la tesis P. LV/2004, de rubro y texto:

“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del Código **Fiscal** de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito **fiscal**, bien sea una ley, un reglamento o una regla general

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

*administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, **las disposiciones de observancia general** cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, **tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión** y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la **seguridad jurídica** de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la **Resolución Miscelánea Fiscal** se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, a diferencia de las disposiciones de observancia general que emita el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado.”*

64. En este sentido, la remisión hecha en el artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil quince a las disposiciones generales que emita el Servicio de Administración Tributaria para establecer los requisitos y procedimientos para dar a conocer a los contribuyentes los hechos u omisiones que se conozcan en el desarrollo de las facultades de comprobación no atenta contra el principio de seguridad jurídica.
65. Pues, en su texto establece los elementos mínimos necesarios para garantizar el derecho de los contribuyentes, a saber, la obligación de las autoridades fiscales de informarles los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el ejercicio de las facultades de comprobación y habilita la emisión de disposiciones de observancia general para detallar los requisitos y procedimientos en que se debe cumplir esta obligación de las autoridades fiscales.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

66. Como se ve, la porción normativa en estudio no tiene como finalidad establecer una obligación a cargo de los contribuyentes, ni tampoco la de continuar con la labor fiscalizadora, requerir información o documentación, ni tiene como consecuencia una sanción en caso de no atenderse.
67. Lo que se comprueba con el contenido mismo de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil quince que únicamente dispone el límite temporal con el que cuenta la autoridad hacendaria para dar a conocer a los contribuyentes los hechos u abstenciones que haya advertido en el ejercicio de las facultades de comprobación que puedan llegar a implicar un incumplimiento de las obligaciones fiscales.
68. En este sentido, es dentro de la regulación normativa del procedimiento de cada una de las facultades de comprobación en donde se establece la oportunidad del contribuyente revisado de exhibir la documentación necesaria para desvirtuar los hechos y omisiones detectados.
69. Corroboramos lo anterior, lo señalado por el legislador en la exposición de motivos que dio origen al decreto impugnado, en donde quedó de manifiesto que se trata de una oportunidad para conocer de manera previa los hechos u omisiones detectados en la facultad de comprobación, un derecho para los contribuyentes, para en caso de así requerirlo, corregir su situación fiscal o solicitar un acuerdo conclusivo, en dicha exposición se señaló:

"[...] Finalmente, se propone establecer en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para efectos de seguridad jurídica de los contribuyentes, que las autoridades fiscales tengan como obligación informar

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos.

*Lo anterior, se constituye en un auténtico derecho para los contribuyentes, ya que en la actualidad solo conocen su situación fiscal al final de los medios de fiscalización. **Esta propuesta permitirá a la autoridad y al contribuyente una mejor comunicación y, en su caso, proceder a mecanismos alternos como los acuerdos conclusivos o la autocorrección.** Igualmente, que los órganos de dirección estén atentos al desarrollo de las revisiones y no únicamente el representante legal o el personal encargado de atender los medios de fiscalización. [...]."*

70. De ahí que, resulta válido que el legislador federal prevea una cláusula habilitante específica a favor de la autoridad fiscal para emitir reglas generales administrativas en la que precise operativamente, cuál será el mecanismo para que los contribuyentes sean informados sobre los hechos u omisiones que se conozcan en el ejercicio de facultades de comprobación y, el hecho de que en la regla se prevean los momentos que tiene la autoridad para llevar a cabo dicha actuación, respeta el principio de seguridad jurídica toda vez que el contenido de dicha regla no excede el texto de la ley, en virtud de que únicamente pormenoriza o detalla el *cómo* de lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.
71. Aunado a que, al margen de que la porción normativa en estudio establece los momentos que tiene la autoridad hacendaria para hacer saber a los contribuyentes los hechos u omisiones que se conozcan en ejercicio de las facultades de comprobación, no deja en estado de indefensión al contribuyente, pues dicha actuación de la autoridad se encuentra inmersa en los plazos legales previstos en cada uno de los procedimientos previstos, para que opere, en su caso, la extinción de las facultades de comprobación.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 4531/2018

72. En consecuencia, son **infundados** los argumentos vertidos por la recurrente, pues en términos de la regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil quince, la autoridad fiscal sí tiene un término para dar a conocer a los contribuyentes los hechos u omisiones que conozca en el ejercicio de las facultades de comprobación.

73. En efecto, establece expresamente que las autoridades fiscales antes del levantamiento de la última acta parcial, o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas deberán requerir al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección a través del representante legal de la sociedad, su presencia en las oficinas de la autoridad revisora para darles a conocer los hechos u omisiones que hayan conocido siempre que puedan ser suficientes para determinar una irregularidad en la situación fiscal del contribuyente.