

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
3522/2016**

QUEJOSA Y RECURRENTE: *****

**VO. BO.
SEÑOR MINISTRO:**

PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA

COTEJÓ:

SECRETARIA ADJUNTA: GABRIELA ELEONORA CORTÉS ARAUJO

Ciudad de México. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al, emite la siguiente:

S E N T E N C I A

Mediante la cual se resuelven los autos del amparo directo en revisión 3522/2016, interpuesto por ***** , en contra la sentencia dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, en el juicio de amparo directo 802/2015.

La problemática jurídica a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en analizar, en caso que se cumplan los requisitos procesales correspondientes, si los artículos 90, primer párrafo, fracción III, y 91, primer párrafo, fracción II, y segundo párrafo, inciso b, de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgreden el principio de presunción de inocencia y el derecho a la no autoincriminación que tutelan los artículos 1o. y 20, apartado B, fracciones I y II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 8.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

I. ANTECEDENTES

1. De los datos que obran en autos¹, se advierte que, por escrito presentado el seis de marzo de dos mil quince en la Oficialía de Partes de las entonces Salas Regionales Hidalgo México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ***** , en representación de ***** , demandó la

¹ Los datos son tomados del cuaderno del juicio de amparo directo 802/2015-III.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

nulidad de la resolución contenida en el oficio ***** de veintiocho de noviembre de dos mil catorce, mediante la cual se resolvió el recurso de revocación RR00881/14 emitida por el Administrador Local Jurídico de Naucalpan del Servicio de Administración Tributaria, en el sentido de confirmar el oficio ***** de treinta de junio de la misma anualidad, emitido por la Administración Local de Auditoría Fiscal de Naucalpan, en la que se le determinó un crédito fiscal de \$4'873,127.79 (cuatro millones ochocientos setenta y tres mil ciento veintisiete pesos 79/100 moneda nacional), por concepto de Impuesto sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto al Valor Agregado, recargas y multas, determinando un reparto de utilidades de \$750,142.51 (setecientos cincuenta mil ciento cuarenta y dos pesos 51/100 moneda nacional).

2. Seguidos los trámites legales correspondientes, el diecinueve de octubre de dos mil quince, la Primera Sala Regional Norte-Este del Estado de México, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dictó sentencia, reconociendo la legalidad y validez de la resolución impugnada.

II. DEMANDA DE AMPARO

3. *****, representante legal de *****, promovió juicio de amparo directo en contra de la sentencia referida en el párrafo anterior, mediante escrito presentado el uno de diciembre de dos mil quince.
4. El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito conoció del asunto y, seguidas todas las etapas procesales, resolvió, en sesión de seis de mayo de dos mil dieciséis, negar el amparo y protección de la Justicia Federal a la parte quejosa²:

ÚNICO. La Justicia de la unión NO AMPARA NI PROTEGE A *****, contra el acto y autoridad precisados en el resultando primero de este fallo, por los motivos y fundamentos expuestos en el último considerando de esta ejecutoria.

² *Ibíd.* Foja 147.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

III. INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE REVISIÓN

5. Inconforme con la sentencia dictada en el juicio de amparo directo 802/2015, por escrito presentado el seis de junio de dos mil dieciséis³ ante la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Segundo Circuito, ***** interpuso recurso de revisión, el cual fue remitido a este Alto Tribunal mediante oficio ***** de ocho de junio de dos mil dieciséis⁴.
6. Por auto de veintitrés de junio de dos mil dieciséis⁵, el Presidente de este Alto Tribunal, ordenó formar y registrar el recurso de revisión bajo el número 3522/2016, lo admitió y turnó para su conocimiento al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.
7. Asimismo, se ordenó dar vista al Procurador General de la República, por conducto del Agente del Ministerio Público Federal adscrito a este Alto Tribunal.
8. Posteriormente, mediante proveído de diecisiete de agosto de dos mil dieciséis⁶, el Presidente de esta Primera Sala se avocó al conocimiento del asunto y ordenó enviar los autos a su Ponencia, para la formulación del proyecto respectivo.

IV. COMPETENCIA

9. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II, y 96 de la Ley de Amparo vigente, en relación con los diversos 11, fracción V, 21, fracciones III, inciso a, y XI de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un juicio de amparo directo.

³ Fojas 3 a 20 del expediente en que se actúa.

⁴ *Ibíd.* Foja 2.

⁵ *Ibíd.* Fojas 23 a 25.

⁶ *Ibíd.* Foja 37.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

10. Cabe señalar que no se estima necesaria la intervención del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Segundo, fracción III, del citado Acuerdo, en virtud que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional.

V. OPORTUNIDAD DEL RECURSO

11. Por tratarse de un presupuesto procesal, cuyo análisis debe hacerse de oficio, es necesario corroborar que la interposición del medio de defensa fue oportuna.
12. El recurso de revisión planteado por la parte quejosa en el juicio de amparo fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia dictada por el Tribunal Colegiado de Circuito le fue notificada por lista el veintitrés de mayo de dos mil dieciséis⁷ y surtió efectos el día siguiente. Por lo tanto, el plazo de diez días previsto en la Ley de Amparo transcurrió del veinticinco de mayo al siete de junio de ese año, sin incluir en el cómputo los días veintiocho y veintinueve de mayo, así como cuatro y cinco de junio, por corresponder a sábados y domingos en términos de los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
13. En tales condiciones, dado que de autos se desprende que el recurso de revisión fue presentado en la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Segundo Circuito el seis de junio de dos mil dieciséis⁸, debe determinarse que el medio de defensa fue presentado dentro del plazo de ley.

VI. LEGITIMACIÓN

14. En los términos de los artículos 5, fracción I y 81, fracción II, de la Ley de Amparo, la recurrente está legitimada para interponer el recurso, ya que fue

⁷ Foja 206 vuelta del juicio de amparo.

⁸ Foja 3 del expediente en que se actúa.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

la parte quejosa en el juicio de amparo y a través de este medio de defensa combate la resolución emitida por el Tribunal Colegiado de Circuito del conocimiento, a través de la cual se negó el amparo a la parte quejosa; por lo tanto, es evidente que cuenta con interés para solicitar la revisión de la sentencia emitida por la autoridad recurrida.

VII. CUESTIONES NECESARIAS PARA RESOLVER EL ASUNTO

VII.1. Demanda de amparo

15. En la demanda de amparo, la quejosa alegó, a través de cinco conceptos de violación, esencialmente lo siguiente:

- a) En su **primer** concepto de violación, la quejosa manifestó que la sentencia de la Primera Sala Regional Norte-Este del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, violentó los principios de exhaustividad y congruencia, con lo que se transgredió lo dispuesto por el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los preceptos 1, 14 y 16 de la Constitución Federal.

Estima que, contrario a lo señalando en el considerando quinto de la sentencia que ahora se combate, el citatorio de fecha dieciséis de abril de dos mil trece y el acta parcial de inicio de diecisiete de abril de dos mil trece, no se encuentran debidamente fundados y motivados, conforme a los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, ya que se dejó de aplicar la tesis jurisprudencial, publicada en agosto de dos mil quince, de rubro **“NOTIFICACIÓN FISCAL PERSONAL. CARACTERÍSTICAS DE SU RAZÓN CIRCUNSTANCIADA, TRATÁNDOSE DE UN DOMICILIO CONFORMADO POR UN NÚMERO TANTO EXTERIOR COMO INTERIOR, PARA DAR PLENA CERTEZA DE CÓMO EL NOTIFICADOR SE CERCIORÓ DE ESTAR EN AQUÉL”**.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

Considera la quejosa que si su representante no se encontraba en el domicilio para llevar a cabo el levantamiento de la orden de visita domiciliaria, el visitador debió dejar un citatorio con la persona que se encontrara en dicho lugar para que el visitado o su representante lo esperara a la hora determinada del día siguiente para el levantamiento de la diligencia relativa a la orden de visita domiciliaria.

Asimismo, estimó que los documentos citados no fueron circunstanciados debidamente, en particular lo relativo al domicilio donde se tenía que presentar.

b) Segundo. Manifestó que, contrario a lo sostenido por la Sala responsable, en el oficio determinante se aplicó de forma indebida lo previsto en el artículo 91, primer párrafo, fracción II, y párrafo segundo inciso b, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil doce; pues omitió valorar la prueba relativa a las facturas de venta y compra de manera detallada del ejercicio dos mil doce, con lo que se acreditaba que en cada enajenación de bienes realmente se realizara al costo o a menos del costo.

c) Tercero. La Sala fiscal viola los principios de congruencia y exhaustividad, toda vez que con el estudio de los precios de transferencia y mercado, se comprobó que es contraria a derecho la determinación presuntiva de utilidad en el oficio determinante del crédito; toda vez que en el caso de existir una o varias enajenaciones al costo o menos del costo, las mismas se hicieron a precio de mercado, en la fecha de la operación u operaciones.

d) Cuarto. Adujo que el estudio de precios de transferencia y de mercado tiene valor probatorio, al ser un documento financiero en relación con las operaciones de mercado que lleva a cabo la quejosa, por lo que correspondía a la autoridad demandada desvirtuar dicho estudio con otra prueba para determinar su invalidez o probar con otro documento que para comprobar las operaciones realizadas por la empresa no se encontraban a precios de mercado durante el ejercicio dos mil doce.

e) Quinto. Contrario a lo que aduce la Sala fiscal, sí se señaló en la demanda de nulidad que debían inaplicarse los artículos 90, primer párrafo, fracción III, y 91, primer párrafo, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al ser violatorios de derechos humanos, en relación con la presuntiva de utilidad que transgrede el principio de presunción de inocencia y a no inculparse; pues corresponde al fisco federal demostrar que un contribuyente ha omitido impuestos y no al contrario.

VII.2. Sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito

16. El órgano de mérito, al resolver el asunto, calificó inoperantes, por una parte, e infundados, por otra, los conceptos de violación vertidos por la quejosa, con base en los razonamientos que se señalan enseguida:
- a) En primer lugar, resulta novedoso el argumento de la quejosa respecto a la ilegalidad de la notificación por estrados, al no haber sido propuesto en la demanda de nulidad ni en su ampliación. Por lo tanto, no formó parte de la litis y no puede atenderse la pretensión de la quejosa en ese sentido.
 - b) Además de que la Sala fiscal dio contestación a las argumentaciones de la actora y la quejosa no controvierte las razones torales del fallo, también se advierte que valoró cada una de las diversas documentales aportadas.
 - c) Respecto al tópico del estudio de precios de transferencia y de mercado, la quejosa no controvierte las consideraciones vertidas por la responsable, para declarar infundado su concepto de nulidad.
 - d) Contrario a lo que alude la quejosa y tal como lo resolvió la Sala fiscal, al haber objetado la autoridad fiscal los documentos privados exhibidos, la quejosa debió demostrar sus hechos con pruebas diferentes, a fin de perfeccionar las mismas, lo que no ocurrió en el caso, de ahí que la parte quejosa estaba obligada a exhibir diversos medios probatorios para acreditar lo dispuesto por el estudio de transferencia de precios y mercado.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

e) Finalmente, varios argumentos del segundo y tercer conceptos de violación son inoperantes, al ser repeticiones o abundamientos de los conceptos de anulación.

VII.3. Recurso de revisión

17. A través del recurso de mérito, la recurrente planteó dos agravios, por los cuales controvierte que el Tribunal Colegiado de Circuito omitió el estudio constitucional de los artículos 90, primer párrafo, fracción III, y 91, primer párrafo, fracción II, y segundo párrafo, inciso b, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
18. Al respecto, en el **primer agravio** aduce que el órgano colegiado omitió el estudio de los numerales 90, primer párrafo, fracción III, y 91, primer párrafo fracción II, y segundo párrafo, inciso b, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismos que resultan inconstitucionales al transgredir sus derechos humanos de presunción de inocencia, derecho a guardar silencio y a no autoinculparse, siendo aplicables en el caso diversos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
19. Lo anterior, porque –a su juicio– aunque dichos numerales no imponen, propiamente, un procedimiento sancionador, lo cierto es que al determinar una utilidad presunta que admite prueba en contrario, debe prevalecer el principio de presunción de inocencia.
20. Además, en relación con el procedimiento de determinación presuntiva de utilidades, la autoridad deberá sancionar pero partiendo en todo momento de que dicha sanción deberá ser corroborada y demostrada, por lo que no podrá presumir o considerar que “desde su punto de vista” no se aplicó adecuadamente el derecho; pues, de otro modo, no otorgará seguridad jurídica a los gobernados en sus actos de molestia.
21. Por su parte, en el **segundo agravio** la recurrente insiste en la inconstitucionalidad de los artículos 90, primer párrafo, fracción III, y 91, primer párrafo, fracción II, y segundo párrafo, inciso b, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil doce, por la violación a la Constitución Federal y a la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

22. Ello, pues al señalar un procedimiento para determinar presuntivamente la utilidad de los contribuyentes, también es cierto que el mismo violenta el derecho a guardar silencio y a no inculparse; en tanto la presunción de utilidad transgrede esos derechos porque condicionan a que si una persona no demuestra, comprueba o desvirtúa la presuntiva de utilidad, la determinación será válida.

VIII. PROCEDENCIA

23. Para determinar la cuestión de procedencia del recurso de revisión, esta Primera Sala señala que debe tenerse presente lo establecido por los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Federal⁹; 81, fracción II, de la Ley de Amparo¹⁰; 10, fracción III, y 21, fracción III, inciso a, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación¹¹ y los puntos Primero y

⁹ **Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

[...]

IX. En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de los acuerdos generales del Pleno.

La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras;

[...]

¹⁰ **Artículo 81.** Procede el recurso de revisión:

[...]

II. En amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de acuerdos generales del pleno.

La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras.

¹¹ **Artículo 10.** La Suprema Corte de Justicia conocerá funcionando en Pleno:

[...]

III. Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de circuito, cuando habiéndose impugnado la inconstitucionalidad de una ley federal, local, del Distrito Federal o de un tratado internacional, o cuando en los conceptos de violación se haya planteado la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dichas sentencias decidan u omitan decidir sobre tales materias, debiendo limitarse en estos casos la materia del recurso a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales;

[...]

Artículo 21. Corresponde conocer a las Salas:

[...]

III. Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de circuito:

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

Segundo del Acuerdo General Plenario 9/2015¹².

24. Ello es así, porque de conformidad con lo dispuesto en los numerales antes referidos, para la procedencia del recurso de revisión en amparo directo, es necesario que se reúnan ciertos requisitos:
- a) Que en la sentencia recurrida se haya realizado un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de normas generales o se establezca la interpretación directa de una norma constitucional o de los derechos humanos reconocidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte o que, habiéndose planteado alguna de esas cuestiones en la demanda de amparo, se haya omitido su estudio en la sentencia respectiva; y
 - b) De haber un problema de constitucionalidad, éste debe entrañar la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia, a juicio de la Sala respectiva.
25. En lo que se refiere al segundo de los requisitos antes mencionados, el punto Segundo del Acuerdo General 9/2015 señala que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando se advierta que el estudio del recurso de revisión no dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional, o cuando lo decidido en la

a) Cuando habiéndose impugnado la constitucionalidad de un reglamento federal expedido por el Presidente de la República, o de reglamentos expedidos por el gobernador de un Estado o por el Jefe del Distrito Federal, o en los conceptos de violación se haya planteado la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en estas materias, se haya decidido o se omita decidir sobre la misma inconstitucionalidad o interpretación constitucional; [...]

¹² **PRIMERO.** El recurso de revisión contra las sentencias que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito es procedente, en términos de lo previsto en los artículos 107, fracción IX, constitucional, y 81, fracción II, de la Ley de Amparo, si se reúnen los supuestos siguientes:

a) Si en ellas se decide sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general, o se establece la interpretación directa de un precepto constitucional o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, o bien si en dichas sentencias se omite el estudio de las cuestiones antes mencionadas, cuando se hubieren planteado en la demanda de amparo, y

b) Si el problema de constitucionalidad referido en el inciso anterior entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia.

SEGUNDO. Se entenderá que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, cuando habiéndose surtido los requisitos del inciso a) del Punto inmediato anterior, se advierta que aquella dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional.

También se considerará que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, cuando lo decidido en la sentencia recurrida pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación relacionado con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiere omitido su aplicación.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

sentencia recurrida no pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación relacionado con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiese omitido su aplicación.

26. Por lo tanto, las interrogantes a responder para concluir si el presente amparo directo en revisión es procedente de acuerdo con los requisitos anteriores, se constriñen a determinar:
- a) Si en la demanda de amparo se planteó el estudio de alguna cuestión de constitucionalidad, esto es, el análisis de algún precepto o norma general a la luz de algún derecho humano reconocido en la Constitución Federal o en los instrumentos internacionales en la materia, o bien se solicitó directamente la interpretación de algún derecho humano o precepto constitucional.
 - b) Si el Tribunal Colegiado realizó el estudio de algún planteamiento formulado en la demanda de amparo o introdujo *motu proprio* un análisis que pudiera actualizar una cuestión de constitucionalidad y, a fin de cumplir con el segundo requisito relativo a la importancia y trascendencia, dilucidar si los agravios formulados en la revisión atacan la determinación del Tribunal Colegiado en la sentencia recurrida.
27. Bajo este marco contextual, el presente recurso de revisión es procedente, ya que en la demanda de amparo se planteó la inconstitucionalidad de los artículos 90, párrafo primero, fracción III, y 91, párrafo primero, fracción II, y segundo párrafo, inciso b, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil doce, por la transgresión a los artículos 1 y 20, apartado B, fracciones I y II, de la Constitución Federal y 8.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
28. Asimismo, la quejosa, ahora recurrente, alega que dicho planteamiento de constitucionalidad fue omitido por el Tribunal Colegiado, lo que constituye precisamente la materia de la revisión y justifica su procedencia.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

29. Finalmente, el tema de constitucionalidad resulta importante y trascendente en tanto puede generar un pronunciamiento novedoso y relevante para el orden jurídico nacional.

IX. ESTUDIO DE FONDO

30. Esta Primera Sala estima que el primer agravio propuesto por la recurrente es fundado y suficiente para revocar la sentencia recurrida, toda vez que es verdad que el Tribunal Colegiado de Circuito omitió el estudio del quinto concepto de violación en la parte en que la quejosa impugnó la constitucionalidad de los artículos 90, primer párrafo, fracción III, y 91, primer párrafo, fracción II, y segundo párrafo, inciso b, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil doce, por la violación a la Constitución Federal y a la Convención Americana sobre Derechos Humanos; siendo innecesario pronunciarse sobre el segundo agravio en el que la recurrente vierte argumentos relacionados con la inconstitucionalidad de los preceptos señalados.
31. Por lo anterior, en los términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo¹³, se procede al estudio del concepto de violación omitido por el tribunal colegiado de circuito.
32. Como se precisó con anterioridad en esta ejecutoria, la quejosa impugnó la inconstitucionalidad de los artículos señalados, al estimarlos contrarios al principio de presunción de inocencia y a los derechos de sigilo y a no autoinculparse, protegidos por los artículos 20, apartado B, fracción II, de la Constitución Federal y 8.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
33. Previo a establecer el alcance de los preceptos constitucionales y convencionales, debe precisarse que si bien la quejosa sólo señala la fracción II del artículo 20, apartado B, constitucional que tutela el derecho de la persona imputada a declarar o guardar silencio y a no autoinculparse o

¹³ **Artículo 93.** Al conocer de los asuntos en revisión, el órgano jurisdiccional observará las reglas siguientes:

[...]

V. Si quien recurre es el quejoso, examinará los demás agravios; si estima que son fundados, revocará la sentencia recurrida y dictará la que corresponda;

[...]

autoincriminarse, lo cierto es que al referir que los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta también transgreden el principio de presunción de inocencia, la demandante se refiere al contenido de la fracción I del citado dispositivo constitucional. Por ende, procede suplir el error para el estudio constitucional propuesto en términos del artículo 76 de la Ley de Amparo¹⁴.

34. Lo anterior, en atención a los criterios **“SUPLENCIA DE DEMANDA DEFICIENTE Y SUPLENCIA DE ERROR¹⁵”**, **“PRECEPTOS LEGALES, SUPLENCIA DEL ERROR EN LA CITA DE LOS. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 79 DE LA LEY DE AMPARO¹⁶”** y **“SUPLENCIA DEL ERROR.**

¹⁴ **Artículo 76.** El órgano jurisdiccional, deberá corregir los errores u omisiones que advierta en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, y podrá examinar en su conjunto los conceptos de violación y los agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda.

¹⁵ Texto: “El amparo contra leyes impone una norma de conducta al órgano del Poder Judicial consistente en que, en los fallos que se dicten, sólo deben analizarse los conceptos de violación expuestos en la demanda, sin formularse consideraciones sobre actos que no se reclamen expresamente o que no se relacionen con los conceptos de violación. Es decir, por virtud del principio de estricto derecho, el juzgador no tiene libertad para apreciar todos los posibles aspectos inconstitucionales del acto reclamado o del que debió ser acto reclamado, sino que está constreñido a examinar únicamente aquellos que se traten en la demanda de garantías. Ello equivale a que el juzgador no pueda colmar las deficiencias de la demanda, o las omisiones en que haya incurrido el quejoso en la parte impugnativa de los actos reclamados. Ahora bien, la suplencia de la demanda deficiente es distinta a la suplencia del error, que sí procede aun en los amparos de estricto derecho, y que es a lo que se refiere el artículo 79 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales. Esta suplencia del error puede darse cuando existe una equivocada cita o invocación de la garantía violada, tanto en su denominación, como en el precepto constitucional que la contenga, y sólo significa que el juzgador puede corregir el error respecto de dicha equivocada cita o invocación, pero sin cambiar los hechos o conceptos de violación expuestos en la demanda. Sin embargo, el imperativo del artículo 79 no opera, no se extiende, a casos en que existe error en lo que debió ser el acto reclamado, pues entonces no hay error en la cita o invocación de la garantía violada, sino se cambiaría propiamente la litis del juicio constitucional para ampliarla a un nuevo acto que no fue reclamado. Consecuentemente, no tiene aplicación a este caso el artículo 79 de la Ley de Amparo.” Época: Séptima Época, Registro: 233819, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 15, Primera Parte, Materia(s): Común, Tesis:, Página: 43.

¹⁶ Texto: “El artículo 79 de la Ley de Amparo (reformado recientemente por el decreto de 30 de diciembre de 1983) estatuye que: “En los juicios de amparo en que no proceda la suplencia de la queja, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76 de esta ley, la Suprema Corte de Justicia, los Tribunales Colegiados de Circuito y los Jueces de Distrito, podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se consideren violados, y examinar en su conjunto los agravios y conceptos de violación, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda”. Ahora bien, este precepto no puede interpretarse en el sentido de que el tribunal de amparo pueda elaborar razonamientos ajenos a los conceptos de violación, para desvirtuar los argumentos del acto reclamado, basándose en la facultad que tiene de corregir los errores en la cita de los preceptos invocados por la quejosa; o dicho de otra manera, si ésta elabora argumentos tendientes a demostrar la ilegalidad de una consideración del acto reclamado y cita equivocadamente los preceptos infringidos por la autoridad responsable, el tribunal de amparo puede subsanar el error de la peticionaria, sin que esto implique una indebida suplencia en la deficiencia de la queja; pero si en la demanda de amparo no existen argumentos que permitan estudiar una cuestión de legalidad, no resulta jurídicamente posible invocar en la ejecutoria constitucional un precepto ajeno a tales argumentos y con base en él elaborar un razonamiento que conduzca a la concesión del amparo. Darle este último alcance al susodicho artículo 79,

EL ARTÍCULO 79 DE LA LEY DE AMPARO AUTORIZA AL JUZGADOR NO SÓLO A SUPLIR EL ERROR EN LA CITA DEL ARTÍCULO VIOLADO, SINO TAMBIÉN EN LA DENOMINACIÓN DE LA GARANTÍA LESIONADA¹⁷”, aplicables de conformidad con el artículo Sexto Transitorio de la Ley de Amparo¹⁸.

35. Hecho esto, los numerales constitucionales y convencionales disponen:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Artículo 20. El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación.

[...]

B. De los derechos de toda persona imputada:

I. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa;

II. A declarar o a guardar silencio. Desde el momento de su detención se le harán saber los motivos de la misma y su derecho a guardar silencio, el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida sin la asistencia del defensor carecerá de todo valor probatorio;

[...]

Convención Americana sobre Derechos Humanos

Artículo 8. Garantías Judiciales

[...]

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

[...]

equivaldría a eliminar la prohibición legal de suplir las deficiencias de la queja, en casos distintos a los establecidos en el artículo 76 del referido ordenamiento”. Época: Séptima Época, Registro: 240196, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187-192, Cuarta Parte, Materia(s): Común, Tesis:, Página: 169.

¹⁷ Texto: “Es cierto que el artículo 79 de la Ley de Amparo establece la posibilidad de que las autoridades jurisdiccionales suplan la deficiencia en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, pero tal facultad no se circunscribe únicamente a la corrección del error en la cita de la garantía violada, sino que se autoriza al juez de amparo a analizar en su conjunto los conceptos de violación expresados por el quejoso, concediendo el amparo por la violación efectivamente planteada, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda. Esto quiere decir que para que se pueda estudiar un concepto de violación aun en un amparo administrativo contra leyes, que es de estricto derecho, es suficiente que se exprese con claridad la causa de pedir, señalándose cuál es la lesión o agravio que el demandante estima le causa la ley impugnada, y los motivos que originan tal agravio. La falta de mención del precepto exactamente aplicable no es bastante para estimar inexistente o inoperante el concepto de violación, ya que el artículo 79 de la Ley de Amparo autoriza al juzgador a suplir el error en la cita o invocación de la garantía violada, tanto en su denominación como en el precepto constitucional que la contenga. Por lo tanto, expresados los hechos del caso, y la lesión que se estima se recibió, es posible que el juzgador examine cuál es el derecho aplicable.” Época: Octava Época, Registro: 206644, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIII, Marzo de 1994, Materia(s): Común, Tesis: 3a. V/94, Página: 68.

¹⁸ **SEXTO.** La jurisprudencia integrada conforme a la ley anterior continuará en vigor en lo que no se oponga a la presente Ley.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y [...]

36. Los numerales transcritos protegen los derechos de las personas imputadas, en el sentido de que se presume su inocencia hasta no declarar su culpabilidad, a no declarar o guardar sigilo y a no declarar contra sí mismo ni declararse culpable.
37. Tales prerrogativas tienen la finalidad de proteger a la persona que se encuentra sometida a un proceso sancionatorio y, aunque generalmente se les otorga una connotación de tipo penal, lo cierto es que al ser principios constitucionales y convencionales, tienen cabida en distintas áreas que regula el derecho, como en el derecho administrativo cuando el Estado debe actuar con imperio frente a los particulares con el ánimo de sancionar determinadas conductas en esta materia.
38. Como lo sostuvo esta Primera Sala al resolver, por unanimidad de votos, el amparo directo en revisión 3508/2013 en sesión de treinta de abril de dos mil catorce, en el principio de legalidad en el derecho administrativo sancionador existen tres valores fundamentales: 1) el control democrático de la política punitiva en la materia, mediante un requisito mínimo del principio de reserva de ley; 2) la previsibilidad de las consecuencias de las personas, mediante el principio de tipicidad y 3) el correlativo fin de proscribir la arbitrariedad de la autoridad, lo que no implica cancelar las facultades de apreciación de la autoridad administrativa. El acomodo de los tres principios en esta rama del derecho punitivo en el actual criterio de esta Sala permite el desenvolvimiento del Estado Regulador, una de las principales áreas de proyección del derecho administrativo sancionador en la época moderna.
39. El estándar original del principio de legalidad surgió en un específico ámbito del derecho administrativo sancionador, a saber el relativo a las infracciones fiscales, en donde el Estado desempeña una función de “policía”; es decir, en el contexto de una relación de ciudadanos y la administración pública, en donde ésta tiene encargado sancionar la desviación de la conducta irregular mediante la aplicación de sanciones, presuponiendo un contexto de libertad negativa de las personas y no un mercado regulado o, simplemente, una

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

actividad regulada.

40. Sobre la conducta de los ciudadanos, el Estado castiga aquélla que se desvíe de lo prescrito por la norma o no se realiza en el contexto de una función rectora, planeadora o de regulación de un cierto sector del mercado o de una actividad económica o social regulada administrativamente para la consecución de ciertos fines de política pública, sino en el contexto de la regulación limitada y unilateral, como es la relación tributaria, que no tiene el objetivo de lograr la regulación de un ámbito de conducta distinto a la fiscal; por tratarse de una manifestación del *ius puniendi* del Estado clásico, su grado de exigencia es equivalente al observado en materia penal.
41. En este orden de ideas, principios y derechos como el de presunción de inocencia, de guardar sigilo y a no autoincriminarse encuentran desempeño en la protección de las prerrogativas que tienen los gobernados frente al Estado, siempre y cuando la acción de éste envuelva una consecuencia en forma de castigo o sanción después de realizado un procedimiento de esta naturaleza.
42. Preciado ello, los artículos cuya inconstitucionalidad se cuestiona son del tenor literal siguiente:

Artículo 90. Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

[...]

III. Se aplicará 15% a los giros siguientes:

Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

[...]

Artículo 91. Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

[...]

II. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes

sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

[...]

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

[...]

b) El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 90 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;

[...]

43. Dichos preceptos encuentran su antecedente en la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos ochenta y uno, la cual preveía en los numerales 61 y 62 la facultad de la autoridad hacendaria para determinar, presuntivamente, la utilidad fiscal¹⁹, tal como lo sostuvo esta Primera Sala al

¹⁹ **Artículo 61.** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere este Título, en los siguientes casos:

I. Cuando omitan presentar la declaración del ejercicio hasta el momento de iniciación de una visita domiciliaria o de la recepción de la solicitud de documentos, datos o informes relacionados con su revisión por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; se opongan o obstaculicen la iniciación o desarrollo de tales actividades, o se nieguen a recibir la orden o petición respectiva, según sea el caso.

II. Cuando no presenten los libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, o no proporcionen los informes que se les soliciten;

III. Cuando la contabilidad del negocio del contribuyente adolezca de algunos de los siguientes vicios;

a). Que omita ingresos que excedan del 3% de los declarados en el ejercicio.

b). Que omita o altere el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% de los ingresos declarados en el ejercicio.

c). Que aparezcan con alteraciones;

d). Que haga constar asientos, cuentas, cantidades o cualquier otro dato falso o inexacto; o

e). Que omita el registro de facturas de compras cuyo monto exceda del 3% del importe total de las declaradas en el ejercicio.

IV. Por otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones del contribuyente.

La determinación presuntiva de la utilidad fiscal procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Artículo 62. En los casos a que se refiere el artículo anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinará los ingresos brutos de los contribuyentes con los datos de su contabilidad y documentación, o tomará como tales los contenidos en su última declaración presentada, con las modificaciones que en su caso, hubiera tenido con motivo de revisión, o los presumirá por los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase, y para fijar la utilidad fiscal podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o presuntos, el coeficiente del 15% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

I. Se aplicará el 3% a los siguientes giros:

Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.

II. Se aplicará el 5% en los siguientes casos:

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

resolver el amparo directo en revisión 2535/2011 en sesión de ocho de febrero de dos mil doce.

44. En efecto, en la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal el veintiséis de noviembre de mil novecientos ochenta ante la Cámara de Diputados, en relación con las facultades de las autoridades fiscales, se manifestó:

CAPÍTULO V

De las facultades de las Autoridades Fiscales

En este Capítulo se faculta a la autoridad para que determine presuntivamente la utilidad fiscal de **los contribuyentes**, cuando omitan presentar la declaración del ejercicio, o se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de auditorías o revisiones, o se nieguen a recibir la orden o solicitud de datos respectiva; cuando no presenten los libros de contabilidad, documentación comprobatoria de

Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan de precio popular; billetes de lotería, espectáculos en campos deportivos y teatros.

Industriales: Masa para tortillas de maíz, pan de precio popular y sombreros de palma y paja.

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

III. Se aplicará el 10% a los giros siguientes:

Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional, salchichonería, café para consumo nacional, dulces, confites, bombones y chocolates de precio popular; legumbres, nieves y helados, pan fino, galletas y pastas alimenticias, cerveza y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes, pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías, y tlapalería; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios, espectáculos en arenas y cines.

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates de precio popular; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; pan fino, galletas y pastas alimenticias; jabones corrientes y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta, litografía y encuadernación.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos y ríos.

IV. Se aplicará el 20% a los siguientes giros:

Comerciales: Dulces, confites, bombones y chocolates finos; accesorios para automóviles; alquiler de películas; artefactos de polietileno de hule natural y sintético; cabarets y cantinas; casas y terrenos; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería.

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates finos; explotación y refinación de sal; cerveza, alcohol, perfumes y esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; extracción de maderas finas; extracción de metales; papel y artículos de papel; plantas minero metalúrgicas; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

V. En los siguientes casos se aplicará el 25%.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

VI. Se aplicará el 30% a los siguientes:

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

A la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en el presente artículo, en su caso, se le aumentará los ingresos que no sean propios del giro a los que se harán las deducciones que directamente les corresponda, y se le disminuirá en su caso, la pérdida fiscal ocurrida en ejercicios anteriores.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

los renglones de las declaraciones, o no proporcionen los informes que se les soliciten; o cuando la contabilidad del negocio adolezca de algunos de los vicios que se señalan en la iniciativa de Ley.

Se precisa que en los casos antes mencionados, la autoridad determinará los ingresos brutos de los contribuyentes con los datos de su contabilidad y documentación, o tomará como tales los contenidos en la última declaración presentada, o los presumirá por los medios indirectos de la investigación económica o de cualquiera otra clase, y que para efectos de fijar la utilidad fiscal podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o presuntos, el 15 por ciento o el que corresponda a las actividades que se realicen, precisando los porcentos que se aplicarán a las diversas actividades empresariales, los cuales fluctúan entre un 3 y un 30 por ciento, según el caso.

Se establece un procedimiento para convertir a ingresos las adquisiciones no contabilizadas de mercancías, y cuando éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos fueron enajenados.

45. Como puede apreciarse los artículos 61 y 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para mil novecientos ochenta y uno, son el antecedente legislativo inmediato del diverso numeral 90 del mismo ordenamiento para dos mil cinco, dado que con algunas variaciones de redacción, supresión y reestructuración de supuestos normativos, así como del monto de los porcentajes aplicables, en esencia establecían la facultad de la autoridad fiscal para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes.
46. Ahora, en el caso de facultades otorgadas a las autoridades fiscales que estén previstas en ordenamientos normativos de vigencia temporal, como puede ser en la ley de un determinado impuesto con vigencia para un específico ejercicio fiscal, como acontece en la especie con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cinco, las razones que las justifican pueden estar plasmadas en el proceso legislativo de una ley anterior, como acontece en el caso que se analiza, al manifestarse en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta para mil novecientos ochenta y uno.
47. En este sentido, es ilustrativa la tesis aislada 2a. CXXX/2007, de la Segunda Sala de rubro **“ESTÍMULOS FISCALES. CUANDO ESTÉN PREVISTOS EN ORDENAMIENTOS DE VIGENCIA TEMPORAL, LAS RAZONES QUE LOS JUSTIFICAN PUEDEN ESTAR PLASMADAS EN EL**

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

PROCESO LEGISLATIVO DE UNA LEY ANTERIOR²⁰, que esta Primera Sala comparte; por lo que es factible acudir a las razones que expresó en ese momento el productor normativo en la exposición de motivos, para poder crear convicción en el juzgador constitucional y verificar el apego o no a la Ley Fundamental del dispositivo legal ahora reclamado.

48. Dichas razones, como se vio, consistieron, en términos generales, en conferir a la autoridad fiscal la facultad de determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes en determinados casos y tomando en consideración ciertos medios probatorios, pudiendo aplicar determinados porcentajes dependiendo de la actividad que revisaran.
49. Las razones antes apuntadas fueron confirmadas en el dictamen de veintinueve de diciembre de dos mil uno, formulado por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión a la iniciativa de ley propuesta por el Ejecutivo Federal, en donde se precisó:

Capítulo IX

De las Facultades de las Autoridades

La que Dictamina estima acertado que en el Capítulo de las Facultades de las Autoridades **se continúen** estableciendo los por cientos aplicables a los ingresos brutos declarados o estimados presuntivamente a fin de determinar la utilidad fiscal y se establezcan las facultades para modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva de precios y contraprestaciones en partes no relacionadas, así como los supuestos para que las autoridades fiscales consideren dividendos, los intereses que ciertas personas morales pagan al extranjero.

50. Incluso, debe señalarse que con anterioridad a la Ley del Impuesto sobre la Renta para mil novecientos ochenta y uno, la Segunda Sala de esta

²⁰ Texto: "Por regla general, las razones y motivos considerados por el órgano legislativo al establecer un estímulo fiscal deben expresarse en el precepto que lo prevea, o bien, en el proceso legislativo que le dio origen. Sin embargo, tratándose de los estímulos previstos en ordenamientos de vigencia temporal, como la Ley de Ingresos de la Federación, cuando reiteran lo dispuesto en una ley que estuvo vigente en el ejercicio o ejercicios anteriores, es aceptable que dicha justificación se encuentre en el proceso legislativo relativo a la primera disposición en que se previó. Lo anterior es así, dado que los estímulos fiscales se establecen por razones de política económica, lo cual implica que su razonabilidad depende necesariamente de las condiciones objetivas imperantes que hacen forzoso alentar el desarrollo de determinadas actividades. Ahora bien, si el estímulo previsto en una disposición de vigencia temporal, que tuvo por objeto afrontar las contingencias presentes en un momento concreto, se reitera en un nuevo ordenamiento que sustituyó a la regulación anterior, hace presumir que tales contingencias se prolongaron más allá del periodo para el cual se previó; de ahí que basta con formular el señalamiento correspondiente, ya sea en la nueva norma o en el proceso legislativo respectivo, para que no pueda sostenerse que el órgano legislativo se abstuvo de expresar la justificación relativa, pues debe entenderse que continúan rigiendo las mismas condiciones, sin que sea forzoso expresarlas nuevamente. Lo anterior no implica que, necesariamente, deba reconocerse la constitucionalidad de la norma de vigencia temporal que reitera el contenido de una anterior, pues es posible demostrar que las condiciones que imperaban cuando se estableció ya no prevalecen", visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, septiembre de 2007, página 563.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

Suprema Corte tuvo la ocasión de pronunciarse respecto a la facultad de la autoridad fiscal para determinar –en ese entonces– “estimativamente” la utilidad fiscal sobre los ingresos brutos y no sobre los ingresos omitidos²¹; así como que la facultad de determinación “estimativa” no se aplica como una sanción, sino como un instrumento para apreciar los ingresos del contribuyente²²:

51. En este orden de ideas, la facultad de determinar estimativa o presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, ha sido motivo de pronunciamiento jurisdiccional por este Alto Tribunal.
52. Sentado lo anterior, ahora conviene tener en cuenta el contexto general en el que se encuentra inmersa la citada facultad en el ámbito tributario, así como su naturaleza misma y los diversos ordenamientos con los cuales tiene relación, esto en aras de poder llevar a cabo una interpretación sistemática de dicha facultad y arribar a conclusiones al respecto.
53. En el ámbito tributario constituye una meta a alcanzar por parte del Estado mexicano, que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales de la manera más correcta posible y apegada a su situación real. Ello derivado de su obligación fundamental de contribuir al gasto público de los distintos niveles de gobierno, prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, obligación que se deberá cumplir observando en todo momento los principios que la rigen, como son los de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

²¹ **“RENTA, IMPUESTO SOBRE LA DETERMINACIÓN ESTIMATIVA DEL INGRESO GRAVABLE. ARTÍCULOS 32 Y 33 DE LA LEY DE LA MATERIA.** Es errónea la interpretación de los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el sentido de que la determinación estimativa de utilidades sólo procede sobre los ingresos omitidos y no sobre el total de los declarados, ya que en tales dispositivos legales se prevén las hipótesis y la forma de determinar estimativamente el ingreso gravable de los causantes del impuesto sobre el ingreso global de las empresas, sin que en tales preceptos legales o en alguna otra disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establezca que los coeficientes de utilidad deban aplicarse exclusivamente sobre los ingresos omitidos, pues, por el contrario, lo que se señala en tales disposiciones normativas es que el coeficiente de utilidad se aplicará sobre los ingresos brutos”, publicada en la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, número 87, Tercera Parte, página 25.

²² **“RENTA, IMPUESTO SOBRE LA DETERMINACIÓN ESTIMATIVA. NO SE APLICA COMO SANCIÓN AL CAUSANTE.** Las diferencias fincadas a cargo del causante del impuesto sobre la renta al determinar estimativamente sus ingresos, no constituyen una sanción, sino un medio previsto por la ley para apreciar los ingresos obtenidos por el propio causante”. Época: Séptima Época, Registro: 238301, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 87, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis:, Página: 25.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

54. Para tal efecto y en un plano de legalidad, el artículo 6, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación²³, ha dispuesto, principalmente, dos medios.
55. Por una parte y como regla general, corresponde a los contribuyentes la autodeterminación de las contribuciones que deben pagar y, por otra y como supuesto de excepción, las autoridades fiscales podrán determinar el *quantum* de los impuestos que deben pagar los contribuyentes.
56. En materia del impuesto sobre la renta, el conocimiento lo más acertado posible de los ingresos percibidos por el contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas más importantes de las autoridades fiscalizadoras, porque de dichos ingresos se compone la base imponible del tributo, de ahí que se hayan ideado, tanto por la doctrina como por la legislación, dos sistemas fundamentales de determinación de ingresos: 1. La determinación cierta y, 2. La determinación presuntiva²⁴.
57. La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando se puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el contribuyente a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser las declaraciones fiscales presentadas, los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares, así como los derivados del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, información obtenida de terceros, entre otros supuestos. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario.
58. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta, como se puso de relieve precedentemente), la determinación presuntiva (denominada también estimativa) de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como

²³ “**Artículo 6.** [...] Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”.

²⁴ Con algunas variaciones, las consideraciones que ahora se siguen se fundamentan en la tesis aislada 1133, Séptima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Apéndice 2000, tomo III, página 982, de rubro: “**RENTA, DETERMINACIÓN CIERTA, PRESUNTIVA Y ESTIMATIVA DE INGRESOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE. SUS DIFERENCIAS**”.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del código anterior, y actualmente en los artículos 55, 56, 59 y 61 del Código Fiscal de la Federación²⁵ vigente en dos mil doce.

²⁵ **Artículo 55.** Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que hayan transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a). Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b). Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c). Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

(ADICIONADA, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1985)

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Artículo 56. Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

[...]

Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

59. Tan es así, que al analizar los diversos numerales 61 y 62 de la Ley del

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1,151,000.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

IV. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

VIII. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valorarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

[...]

Artículo 61. Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el período objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.

II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos ochenta y uno y los referidos numerales 55 y 56 del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil doce antes citados, se observa que, con algunas variaciones, son similares en esencia y que su desarrollo legislativo ha transitado por la separación de supuestos normativos.

60. Esto es, si se observa detenidamente el numeral 55 invocado se podrá concluir que prescribe casi los mismos supuestos que en su momento estableció el diverso 61; mientras que sucede lo mismo por lo que se refiere al artículo 56 señalado y el 62 referido, pues los procedimientos para el cálculo de ingresos para determinar presuntivamente la utilidad fiscal son similares.
61. Evidentemente, los métodos de determinación cierta o presunta son excluyentes entre sí, pero ello no implica que en determinados supuestos pueden aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente, tal y como lo ha reconocido la doctrina, al sostener:
62. En efecto, una determinación sobre la base del conocimiento directo (cierto) de los hechos que constituyen el hecho imponible en todos sus aspectos, no excluye la posibilidad que algunos de los componentes sean comprobados mediante presunciones, tanto legales como del intérprete. De la misma manera una determinación presuntiva no excluye en forma absoluta la posibilidad que algunos elementos constitutivos del hecho imponible resulten de pruebas directas y no de simples presunciones.
63. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales *iuris tantum*, gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

64. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que se sigue que la aplicación de cualesquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o presuntiva, según corresponda en cada asunto.
65. En la especie, el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cinco, se incardina dentro del sistema de determinación presuntiva con la finalidad de estimar la utilidad fiscal que se obtuvo por los contribuyentes.
66. El dispositivo legal reclamado establece que las autoridades fiscales, para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes, **podrán** aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente del veinte por ciento o el que corresponda en atención a las actividades que desempeñen aquéllos, esto con la finalidad de determinar la base a la cual se le aplicará la tasa respectiva.
67. De esa forma, el precepto legal que se analiza confiere dos tipos de facultades: i) una facultad reglada consistente en que cuando se determinen ingresos presuntos por la autoridad o por la ley, los cuales conformarán la utilidad fiscal, deberá determinarse ésta en los mismos términos, es decir, presuntivamente y, ii) una facultad discrecional o potestativa de la autoridad fiscal para que, cuando se determine la utilidad fiscal de los contribuyentes presuntivamente, pueda aplicar o no a los ingresos brutos que éstos declararon o a los ingresos que se determinaron de manera presunta, un determinado coeficiente expresado en términos porcentuales dependiendo de la actividad de donde provengan tales ingresos.
68. Para arribar a la conclusión de que el invocado precepto legal atribuye tanto una facultad reglada de la autoridad fiscal para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal cuando previamente se hayan determinado ingresos presuntos, como una facultad discrecional o potestativa para aplicar los señalados coeficientes a los ingresos determinados de una u otra forma, conviene tener presente la distinción entre las facultades regladas y las

facultades discrecionales.

69. Así, debe atenderse a que la regla general para determinar la utilidad fiscal (ingresos acumulables menos deducciones autorizadas, participación de los trabajadores en la utilidad y, en su caso, pérdidas fiscales de ejercicios anteriores) corresponde a los contribuyentes, ya sea personas jurídicas o físicas, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10 y 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta²⁶; pues, como se precisó, es la excepción que

²⁶ **Artículo 10.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

[...]

Artículo 130. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 177 de esta Ley. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta Sección, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas conforme a este artículo, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.

La pérdida fiscal se obtendrá cuando los ingresos a que se refiere esta Sección obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo. Al resultado obtenido se le adicionará la participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio a que se refiere el párrafo anterior. En este caso se estará a lo siguiente:

I. La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal determinada en los términos de esta Sección, de los diez ejercicios siguientes, hasta agotarla.

Para los efectos de esta fracción, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal ocurrida en ejercicios anteriores, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo posteriormente hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

II. El derecho de disminuir pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufre y no podrá ser transmitido por acto entre vivos ni como consecuencia de la enajenación del negocio. En el caso de realizarse actividades empresariales, sólo por causa de muerte podrá transmitirse el

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

la autoridad fiscal determine dicha utilidad. Dicho de otro modo, una vez determinada la utilidad fiscal correspondiente se le aplicará la tasa respectiva y se obtendrá el impuesto a pagar (deuda tributaria).

70. Por lo tanto, en caso de que los contribuyentes no autodeterminen la utilidad fiscal que servirá de base imponible para efectos del impuesto sobre la renta, incumpliendo la obligación que tienen para ello, la autoridad fiscal, al surtir la excepción a la regla general, entonces puede y, en su caso, debe determinar la referida utilidad para que los contribuyentes cumplan efectivamente con el pago del impuesto de mérito.
71. Ahora, la autoridad fiscal puede determinar presuntivamente la utilidad fiscal auxiliándose de determinados supuestos normativos y a través de distintos medios de convicción. Ello –se reitera– porque en principio, es a los contribuyentes a quienes les compete hacerlo.
72. Las hipótesis e instrumentos de prueba que permiten determinar a la autoridad la utilidad fiscal presunta se encuentran contenidos, entre otros preceptos, en los artículos 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta²⁷, 55,

derecho a los herederos o legatarios, que continúen realizando las actividades empresariales de las que derivó la pérdida.

Las pérdidas fiscales que obtengan los contribuyentes por la realización de las actividades a que se refiere esta Sección, sólo podrán ser disminuidas de la utilidad fiscal derivada de las propias actividades a que se refiere la misma.

Las personas físicas que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

²⁷ **Artículo 107.** Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Para los efectos de este artículo, se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este Título y no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

56, 59 y 61 del Código Fiscal de la Federación.

73. Así, una vez que la autoridad fiscal determina presuntivamente –ya sea porque lo haga en el ejercicio de sus facultades de comprobación o porque así lo dispone la ley– los ingresos que conforman la utilidad fiscal, por el principio de congruencia normativa que debe observar el legislador en el diseño del sistema tributario, se impone concluir que la utilidad fiscal que determine seguirá la misma suerte, esto es, se determinará presuntivamente. De modo más explícito, cuando la autoridad fiscal determine ingresos presuntos, por ejemplo, con fundamento en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, entonces la determinación de la utilidad fiscal con base en esos ingresos presuntos determinados, se llevará a cabo de manera presunta aplicando el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
74. Es de esta manera como el citado artículo 90 establece que la determinación presuntiva de la utilidad fiscal es una facultad reglada, pues una vez determinados presuntivamente los ingresos que conforman la utilidad fiscal, lógico es concluir que ésta se determine de igual modo, es decir, presuntivamente en los términos del numeral invocado.
75. Llegado a este punto y con base en la exposición realizada, se concluye que la naturaleza jurídica de la facultad reglada conferida a la autoridad fiscal en el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil doce, consiste en la atribución de un método de valoración o determinación de la base imponible de manera presuntiva, es decir, por medio de dicha facultad se determina presuntivamente por la autoridad fiscal el margen de utilidad fiscal del contribuyente, atendiendo a los gastos erogados para obtener los ingresos que la integran, y al total de éstos, ya sean brutos o presuntos, se le aplicará el coeficiente que corresponda dependiendo de la actividad de donde provengan con la finalidad de obtener la base imponible a la cual se le aplicará, en definitiva, la tasa respectiva, o en otras palabras, sólo una parte de la utilidad fiscal, determinada mediante

Se presume, salvo prueba en contrario, que los préstamos y los donativos, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 106 de esta Ley, que no sean declarados conforme a dicho precepto, son ingresos omitidos de la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, son otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, por los que no se pagó el impuesto correspondiente.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

la aplicación a los ingresos que la integran del coeficiente respectivo, será la base imponible (minorada o reducida) a la que se le aplicará la tasa que corresponda.

76. Luego, el artículo impugnado establece la determinación presuntiva de la utilidad fiscal para lo cual la autoridad fiscal podrá aplicar los coeficientes indicados a dos tipos de ingresos: i) los “brutos” declarados por el contribuyente o, ii) los determinados presuntivamente por aquélla o por ley.
77. De esa forma, en el caso de que la determinación presuntiva de la utilidad fiscal se lleve a cabo a partir de los ingresos brutos declarados por el contribuyente, la autoridad fiscal tiene conocimiento de un dato cierto y, en su caso, con base en el mismo podrá o no aplicar los coeficientes previstos en el numeral reclamado.
78. Cuestión distinta se presenta cuando la determinación presuntiva de la utilidad se realiza por la autoridad fiscal determinando, también presuntivamente, los ingresos que sirven para conformar la utilidad, pues en este supuesto los medios de conocimiento de la situación fiscal del contribuyente se basan en presunciones e indicios, y no en datos ciertos, como en el supuesto precedente, lo que no implica que no sea factible tomarlos en consideración, así que sobre dichos ingresos presuntos la autoridad fiscal también podrá considerar si aplica o no los coeficientes respectivos.
79. En este orden, los coeficientes previstos en el artículo reclamado no constituyen las tasas aplicables a la base imponible o gravable, sino porcentajes que operan para determinar esta última, ya que –se insiste– las únicas tasas aplicables son las previstas en los artículos 10 y 177²⁸ de la

²⁸ **Artículo 177.** Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

[...]

No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario, así como, en su caso, el importe de la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 6o., 165 y del penúltimo párrafo del artículo 170, de esta Ley.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

Ley del Impuesto sobre la Renta.

80. De igual forma, debe tenerse en consideración la existencia de diferencias entre los métodos de valoración o determinación de la base imponible y las presunciones y ficciones utilizadas para tal fin, ello con la finalidad de no incurrir en falsas concepciones al momento de determinar la validez constitucional del precepto reclamado.
81. En el caso, esa distinción resulta plenamente aplicable, pues el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prescribe, como se dijo, un método de valoración de la base imponible de manera presuntiva a favor de la autoridad fiscal, quien para tal fin podrá aplicar a los ingresos brutos o presuntos que integran la utilidad, los coeficientes señalados.
82. Ahora, si bien es cierto que la autoridad fiscal, por disposición legal, puede determinar ingresos presuntos a los que les podrá aplicar los coeficientes señalados dependiendo de la actividad de donde provengan, no menos lo es que para llevar a cabo tal determinación se auxiliará de las presunciones que establece el Código Fiscal de la Federación, con el objeto de constituir medios de prueba que acrediten uno de los elementos (ingresos) que integran la base del impuesto sobre la renta, de manera que, como se dijo, una vez determinados ingresos presuntos a través de cualquiera de los medios de prueba previstos en el citado código, la determinación de la utilidad fiscal será de igual modo presunta, en aras de congruencia normativa del sistema tributario.
83. De este modo, como preliminarmente se adelantó, el artículo 90 de la Ley

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

Cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en este artículo y en el artículo 113 de esta Ley, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil dos mil doce, establece que cuando la autoridad fiscal determine la utilidad fiscal, tiene la facultad discrecional o potestativa de aplicar los coeficientes respectivos a los ingresos brutos o presuntos que integran aquélla, dependiendo de la fuente de la que éstos provengan.

84. Por otra parte, la autoridad fiscal puede determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, ya sea de personas jurídicas o físicas, pues de la interpretación histórica, literal y sistemática que se llevó a cabo del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cinco, no se concluye que sólo sea aplicable a las personas jurídicas, sino a todo el universo de contribuyentes que determinen utilidad fiscal y que se encuentran sujetos al pago del impuesto mencionado, dentro de ellas, obviamente, a las personas físicas.
85. Hasta aquí la naturaleza y la mecánica de los artículos cuya inconstitucionalidad se impugna, por lo que ahora debe responderse si éstos transgreden los principios constitucionales y convencionales aludidos por la quejosa en su demanda de amparo.
86. No obstante, debe determinarse que el concepto de violación propuesto resulta infundado; pues los numerales pormenorizados con anterioridad no establecen sanción administrativa alguna que pueda ser valorada a la luz del principio de presunción de inocencia y de los derechos a guardar silencio y a la no autoincriminación.
87. Lo anterior, porque contrario a lo señalado por la quejosa, los artículos 90 y 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en sus distintas porciones normativas, únicamente indican la manera en que la autoridad fiscal podrá determinar de forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes sobre ciertas actividades gravadas por el impuesto sobre la renta o modificar la utilidad o pérdida fiscal del precio en que los contribuyentes adquieren o enajenan bienes cuando, entre otros supuestos, se realice al costo o a menos del costo, salvo cuando se compruebe que lo hizo a precios de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones; por lo que, de manera alguna, se aprecia

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

que los dispositivos faculden al Estado a imponer una sanción derivada de una conducta ilícita en materia administrativa.

88. En efecto, con base en el criterio de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, la presunción de inocencia, a guardar sigilo y a no autoinculparse o autoincriminarse, aplica a aquellos en los que se impone una pena en ejercicio del derecho administrativo sancionador.

89. En cambio, para la determinación presuntiva de la utilidad o su modificación o de la pérdida fiscal en el caso de enajenaciones, evidentemente, no es posible pretender la aplicación de los principios de *ius puniendi* del Estado a todos los actos administrativos, en tanto no todos implican una sanción.
90. Más aun, en aplicación del criterio CCCLXXI/2014 de rubro **“NORMAS DE DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR SI ÉSTAS VIOLAN DERECHOS FUNDAMENTALES QUE RIGEN EN MATERIA PENAL²⁹”**, las normas administrativas cuya inconstitucionalidad se solicitó no violan los derechos fundamentales propuestos, toda vez que, de los cinco pasos que ahí se establecen, se advierte que aquéllas no regulan un procedimiento administrativo sancionador o en el que pueda obtenerse evidencia que después pueda ser utilizada en un procedimiento administrativo sancionador, sino la determinación de un impuesto.
91. Conforme a lo hasta aquí expuesto, todas aquéllas normas fiscales que prevén diversas facultades atribuidas a la autoridad, como aquéllas cuya finalidad es la determinación de contribuciones omitidas o créditos fiscales y que constituyen procedimientos fiscalizadores de los cuales no deriva una pena, no tienen la naturaleza de sancionadoras y, en consecuencia, no se

²⁹ Texto: “Cuando se plantea que una norma de derecho administrativo viola un derecho fundamental o garantía aplicable en materia penal, se requiere seguir una metodología que permita establecer sucesivamente varias premisas hasta llegar al estudio del problema de constitucionalidad: (1) determinar si las normas impugnadas regulan efectivamente un procedimiento administrativo sancionador o un procedimiento donde se pueda obtener evidencia que después pueda ser utilizada en un procedimiento administrativo sancionador; (2) precisar cuál es el contenido del derecho o garantía penal cuya violación se esté aduciendo; (3) aclarar si el derecho en cuestión es compatible con el derecho administrativo sancionador; (4) modular el contenido que el derecho fundamental invocado tiene en sede penal para poder trasladarlo al procedimiento administrativo sancionador; y (5) finalmente, contrastar la disposición impugnada con el contenido que se determinó para el derecho en sede administrativa”, publicada en la Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 11, octubre de 2014, tomo I, página 607.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3522/2016

encuentran comprendidas dentro de los principios y derechos que protegen los numerales 20, apartado B, fracciones I y II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 8.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. De ahí lo infundado del concepto de violación.

X. DECISIÓN

92. Ante lo fundado del agravio, pero infundado del concepto de violación, esta Primera Sala determina que debe revocarse la sentencia recurrida y negarse el amparo a la quejosa, respecto de la constitucionalidad de los artículos 90, primer párrafo, fracción III, y 91, primer párrafo, fracción II, y segundo párrafo, inciso b, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil dice, por los motivos y fundamentos expresados en esta ejecutoria.
93. Por lo expuesto y fundado, esta Primera Sala resuelve:

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

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

Notifíquese; con testimonio de esta ejecutoria, devuélvanse los autos relativos al lugar de su origen y, en su oportunidad archívese el toca como asunto concluido.

En términos de lo previsto en los artículos 3º, fracción II, 13, 14 y 18, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.