

En atención a lo dispuesto en el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como en la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”**¹, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo Directo en Revisión 6131/2016 en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN: 6131/2016
QUEJOSO Y RECURRENTE: *****

MINISTRA PONENTE: NORMA LUCÍA PIÑA HERNÁNDEZ
SECRETARIA: ALMA DELIA VIRTO AGUILAR

Vo Bo: MINISTRA.

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

_____.

VISTOS; y,
RESULTANDO:

[...]

¹ Jurisprudencia P./J. 53/2014 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 12, noviembre de 2014, Tomo I, página 61.

22. **QUINTO. Estudio del asunto.** Es fundado el agravio del recurrente en cuanto a que argumenta que fue ilegal la determinación del Tribunal Colegiado al declarar inoperantes los argumentos formulados en la demanda, consistente en que el artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, violaba el principio de proporcionalidad tributaria por que la base que sirve para la determinación presuntiva se refiere al resultado obtenido en la fecha en que se está efectuando el procedimiento de fiscalización y ello origina: **i)** que no se aplique o consideren los factores o índices deflacionarios y, **ii)** que el resultado obtenido pudiera diferir de los ingresos que se obtuvieron durante el ejercicio revisado, por lo cual existe una atemporalidad.
23. Ello en virtud de que si bien es cierto, es posible impugnar el artículo que establezca una presunción debido a su falta de razonabilidad, también lo es que las presunciones también pueden impugnarse a la luz del principio de proporcionalidad respecto de aquellos elementos que no lleven a la determinación de una base que no refleje la capacidad contributiva del gobernado.
24. En este sentido, como en el caso el quejoso en sus conceptos de violación impugnó los criterios utilizados por el legislador para determinar presuntivamente los ingresos gravables del contribuyente, lo cual podría analizarse a la luz del principio de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, de ahí que sea incorrecto que el Tribunal Colegiado del conocimiento haya declarado inoperante su concepto de violación.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

25. Por lo anterior, ante lo fundado del agravio del quejoso esta Primera Sala procede al análisis de los conceptos de violación planteados por el quejoso en su demanda de amparo.
26. A fin de analizar el argumento del quejoso, es necesario recordar que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, es decir, aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.
27. Por tanto, de conformidad con dicho principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que tengan mayor riqueza gravable tributen en forma diferenciada y superior a aquellos que la tengan en menor proporción.
28. De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica para el Estado la facultad de determinar el objeto de los tributos a través de las autoridades legislativas competentes, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

29. De lo anterior, se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.²
30. Por otra parte, a fin de dar contestación a los agravios de la quejosa es necesario precisar lo que este Alto Tribunal ha establecido respecto a las facultades de presunción de las autoridades fiscales.
31. En este sentido, el Pleno de este Alto Tribunal al resolver la contradicción de tesis 237/2014, estableció el alcance y contenido de las presunciones, en las que medularmente determinó:
- Como institución jurídica, la *presunción* significa la posibilidad de presumir, sospechar, conjeturar, o juzgar por inducción. A través de un ejercicio de presunción se indaga u obtiene un hecho desconocido a partir de otro hecho que es conocido. La presunción puede ser legal o humana, según sea ésta obtenida a partir de los extremos dispuestos en ley o de la actividad desarrollada por el juzgador. Adicionalmente, debe tenerse presente que las presunciones pueden ser absolutas o relativas *-juris et de jure ó juris tantum-* según su resultado sea definitivo o permita prueba en contrario.
 - En el cumplimiento de obligaciones fiscales, y su comprobación por parte de las autoridades administrativas, el Código Fiscal de la Federación otorga a dichas autoridades la posibilidad de hacer uso de la institución de la presunción para el debido ejercicio de sus facultades.

² Así lo ha sostenido el Pleno de esta Suprema Corte en los siguientes criterios: “**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.**” Con datos de localización: P./J. 109/99 (9a.); Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, Pág. 22. “**CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**” Con datos de localización: P. LXXIX/98 (9a.); Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Pág. 241. “**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**” Con datos de localización: P./J. 10/2003 (9a.); Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo 2003, Pág. 144.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

- De conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. A su vez, corresponde a los propios contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Esta norma es conocida doctrinalmente como el principio de autodeterminación de las contribuciones.
- Sin embargo, esa determinación no es definitiva pues está sujeta a su comprobación por parte de las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades.
- El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece los procedimientos a través de los cuales las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación.
- Para que las autoridades fiscales puedan comprobar si las obligaciones fiscales (formales o sustantivas) han sido cumplidas, deben revisar la información que los contribuyentes están obligados a obtener y conservar en términos de las disposiciones fiscales.
- Sin embargo, el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales puede desarrollarse con la cooperación del contribuyente o sin ella. En consecuencia, la determinación a la que arriben dichas autoridades, como conclusión de sus facultades de comprobación, puede realizarse sobre una base cierta o sobre una base presunta.
- El Código Fiscal de la Federación contiene un Título III denominado “De las Facultades de las Autoridades Fiscales”, mismo que se conforma de un Capítulo Único. En el articulado de dicho Capítulo se encuentran diversas disposiciones que hacen referencia a la posibilidad de que la autoridad fiscal realice presunciones en el ejercicio de sus facultades, establecidas en los artículos 54, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62 y 63. En su conjunto puede denominárseles como “el sistema general de presunciones fiscales que el Código Fiscal de la Federación otorga a la autoridad administrativa para el mejor ejercicio de sus facultades” mismas que pueden subdividirse de la siguiente manera:
 - a) Subsistema general de presunciones ante la obstrucción de la acción de la autoridad fiscal. Compuesto por las disposiciones que contienen los artículos 55, 56 y 61.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

- b) Subsistema particular de presunciones ante el riesgo de ocultamiento de ingresos, actos, actividades o activos. Compuesto por el artículo 59.
- c) Subsistema de casos específicos. Compuesto por los artículos 57, 60, 62.
- d) Subsistema de cooperación internacional. Compuesto por el artículo 54.

32. Asimismo, el Pleno de este Alto Tribunal respecto a la presunción establecido en el subsistema de presunciones ante la obstrucción de la acción de autoridad fiscal, en donde se ubica el artículo tildado de inconstitucional por el quejoso, determinó lo siguiente:

- El subsistema general de presunciones se caracteriza por disposiciones que permiten a las autoridades fiscales determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas del régimen que establece el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, a través de los procedimientos que establecen los artículos 56 y 61, cuando se actualicen los supuestos que señala el artículo 55; a saber:
 - a) Cuando el contribuyente se oponga u obstaculice 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 haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate (sin que esto se aplicable a las aportaciones de seguridad social).
 - b) Cuando el contribuyente no presente los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones o no proporcione los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
 - c) Cuando se presente alguna de las siguientes irregularidades: omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio; registro de

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos; 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.

- d) Cuando el contribuyente no cumpla con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.
 - e) Cuando el contribuyente no tenga 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.
 - f) Cuando se adviertan otras irregularidades en la contabilidad del contribuyente que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.
- En los supuestos antes señalados se puede observar el siguiente común denominador: se trata de situaciones en las que el contribuyente omitió el cumplimiento de obligaciones, incurrió en irregularidades y/o opuso resistencia a la actuación de la autoridad fiscal. La gravedad de dichas situaciones radica en que dicho comportamiento incide perjudicialmente en dos figuras fundamentales del sistema fiscal, a saber: el pago de la contribución a partir del principio de autodeterminación y la posibilidad de ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades, que permiten verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales.
 - Debido a lo anterior es que los artículos 56 y 61 señalan métodos y procedimientos para que la autoridad pueda determinar la base de la contribución que se adeuda (ingresos o valor de actos, actividades o activos).
 - Las herramientas que están a disposición de la autoridad en términos del artículo 56 son las siguientes:
 - a) Utilización de los datos de la contabilidad del contribuyente.
 - b) Tomar en cuenta los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

del mismo ejercicio o de cualquier otro, realizando las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

- c) Tomar en cuenta la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
 - d) Tomar en cuenta cualquier otra información obtenida a través de facultades de comprobación.
 - e) Utilizar medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase.
- Por su parte, el artículo 61 señala las presunciones que la autoridad fiscal puede adoptar respecto de la situación fiscal de los contribuyentes que actualizaron los supuestos del artículo 55:
 - a) Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pueden 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 periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.
 - b) 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 periodo objeto de revisión.
 - Como puede observarse, las presunciones que señala el artículo 61 están destinadas a “reconstruir” las operaciones del contribuyente, lo cual es necesario ante las omisiones, irregularidades y/o resistencias mostradas por el comportamiento del contribuyente. Para realizar dicha “reconstrucción” el precepto otorga a las autoridades dos modalidades a seguir, según las circunstancias lo requieran.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

- Debido a que tales presunciones tienen como finalidad la “reconstrucción” de hechos e información que el comportamiento del contribuyente impidió a las autoridades conocer a través de las vías ordinarias, es que tradicionalmente se conoce a estas facultades de presunción como facultades “estimativas” y, refiriéndose al resultado de la presunción, como “ingresos o valores determinados estimativamente por la autoridad”.
- Una vez que la autoridad ha ejercido las presunciones, el propio artículo 61 señala el paso a seguir por las autoridades. El párrafo último de dicha disposición señala que al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente, se les aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose del impuesto sobre la renta, las autoridades determinarán 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.
- Es relevante resaltar que el propio 61, párrafo primero, señala que la presunción legal de este subsistema es una presunción derrotable (*iuris tantum*), al señalar que la reconstrucción de las operaciones se realizará cuando los contribuyentes no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, aun cuando hayan actualizado alguno de los supuestos que establece el artículo 55.

33. En este tenor, como lo ha establecido el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 237/2014, la fracción II del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación que el quejoso aduce viola la garantía de proporcionalidad, establece la facultad de la autoridad para realizar la “reconstrucción” de hechos e información que el comportamiento del contribuyente impidió a las autoridades conocer a través de las vías ordinarias.

II. Análisis de la proporcionalidad tributaria del artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

34. En el caso en concreto, la autoridad fiscal tuvo que presumir la utilidad fiscal del contribuyente, pues éste se ubicó en la fracción II del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación debido a que no presentó libros ni registros de su contabilidad. Artículo que para mayor claridad a continuación se transcribe:

“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

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

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.” (Énfasis añadido)

35. Asimismo, la autoridad al emitir la resolución determinante del crédito fiscal a cargo del contribuyente por el ejercicio fiscal de dos mil doce, estableció que dado que el contribuyente no exhibió el libro foliado de ingresos diarios y debido a que no se había observado que el contribuyente tuviera en operación la máquina registradora de comprobación fiscal, ni algún control sobre ingresos aplicó el procedimiento señalado en el artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación³.
36. El artículo 61, en su fracción II en comento, sólo es aplicable cuando la autoridad fiscal no hubiere podido calcular 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, con los procedimientos establecidos en el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación⁴, es decir:

³ Foja 137 del Juicio Contencioso Administrativo 2768/14-10-01-9-OT.

⁴ 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.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

- i) Utilización de los datos de la contabilidad del contribuyente.
 - ii) Tomar en cuenta los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, realizando las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
 - iii) Tomar en cuenta la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
 - iv) Tomar en cuenta cualquier otra información obtenida a través de facultades de comprobación.
 - v) Utilizar medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase.
37. Además de lo anterior, antes de aplicar lo dispuesto en el artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal está obligada a intentar reconstruir las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días, **lo más cercano posible al cierre del ejercicio**, con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros, cuando ello es posible: el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.

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

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

38. Esto es, sólo cuando no es posible reconstruir las operaciones del contribuyente conforme a la propia contabilidad del contribuyente o bien con información de terceros **del mismo ejercicio fiscal que se revisa**, ante tal imposibilidad, la autoridad puede aplicar lo dispuesto en la fracción II del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación.
39. Para mayor claridad a continuación se cita el artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

“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.”

40. Del artículo anterior, se desprende que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación está facultada a presumir los ingresos del

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

contribuyente, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, que son desconocidos, a partir de un hecho conocido, el cual tiene 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.

41. Ahora bien, el quejoso considera que el hecho conocido que se toma en consideración para presumir el monto de sus actos o actividades gravadas viola la garantía de proporcionalidad tributaria porque no permite que la autoridad aplique o considere los factores o índices deflacionarios que sirvan para determinar, según el lapso que exista ente el ejercicio revisado y la fecha en que se realiza o desahoga el procedimiento de “observación”, cuando considera el quejoso, se le debe disminuir a los ingresos determinados conforme al procedimiento de que se trata, pues de lo contrario el cálculo de la base sería atemporal.

42. Es infundado el argumento del quejoso pues el artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria porque el hecho conocido que se toma como base para determinar el hecho desconocido, a saber, **la totalidad de los ingresos o del valor de los actos o actividades que se observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos**, tiene una relación lógica para crear una base tributaria que no es posible apreciar dado la sustancial falta de colaboración del sujeto pasivo con las autoridades fiscales que pretenden comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquél.

43. La presunción crea una relación causal entre dos hechos: uno desconocido que es necesario conocer a fin de la autoridad fiscal pueda determinar el monto de las contribuciones que el contribuyente debe pagar por obligación constitucional establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal y; otro conocido que en este caso el legislador ante la falta de información que debía proporcionar el contribuyente, determinó que sería **la totalidad de los ingresos o del valor de los actos o actividades que se observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos**, de los cuales se debe obtener el promedio diario y el resultado se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión.
44. Esto es, la base de la presunción deriva de la observación de las propias actividades del contribuyente, el hecho conocido que tiene como base la presunción atiende a las actividades reales del mismo, que si bien corresponden a un periodo diferente al que se revisa, las mismas son objetivas y razonables para establecer un nexo causal para presumir aquellas que pudo haber realizado en el ejercicio revisado y que son desconocidas.
45. Asimismo, tampoco es exigible al legislador el que tome en consideración los índices de deflación que sufrió la moneda por el transcurso del tiempo, máxime que la regla general es que existan índices inflacionarios que se reflejan en la pérdida del valor del dinero por el solo transcurso del tiempo.
46. El principio proporcionalidad tributaria, no exige que el legislador a través de la presunción llegue a la realidad exacta que se desconoce, pues como se ha visto ante la falta de cooperación del contribuyente

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

revisado, y ante la imposibilidad de obtener un grado de certeza absoluta e incluso, cercano a la realidad, es constitucionalmente válido que el legislador a través del artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación, permita alcanzar una aproximación sobre los verdaderos ingresos o del valor de los actos o actividades que se desconocen.

47. Por lo cual, para que se respete el principio de proporcionalidad basta con que exista una relación causal objetiva y razonable entre el hecho que se desconoce con el hecho conocido que se toma como base, sin que sea posible exigir al legislador que para llegar a la realidad que se desconoce, la presunción contenga determinados elementos como lo son los factores o índices deflacionarios, o que las operaciones observadas sean del periodo que se revisa, pues la elección del hecho conocido base, está dentro de la libertad de configuración legislativa que tiene el creador de la norma para presumir **los ingresos o del valor de los actos o actividades del contribuyente** que no aportó información alguna para conocer los reales.

48. En efecto, el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo y la creación del sistema fiscal, entre las cuales se encuentra el diseño de las presunciones, que por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que, en cada momento histórico, cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales.

49. Es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 159/2007, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto siguientes:

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales⁵.”

50. Por lo tanto, el principio de proporcionalidad no se viola en la medida de que la presunción diseñada por el legislador en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, establecida en el artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación, atiende a criterios de razonabilidad, es decir, que se establece una presunción de un modo arbitrario, sino que existe una relación lógica y razonable entre el

⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Página: 111, Registro: 170585.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

hecho que se desconoce y el elemento conocido que se toma con referencia para llegar al primero.

51. Sin que sea necesario, que se tomen en consideración los factores deflacionarios o bien que los datos obtenidos de la presunción sean idénticos a los que se obtuvieron durante el ejercicio revisado como lo sostiene el quejoso, pues del análisis de la presunción reclamada se advierten elementos que permiten que la base que se toma para llegar a la contabilidad desconocida del contribuyente, es objetiva y razonable con lo que se respeta el principio de proporcionalidad.
52. Lo anterior, porque para reconstruir la contabilidad del contribuyente que se desconoce, el artículo reclamado establece como hecho conocido base, la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, a fin de determinar un promedio diario y al resultado obtenido se multiplica por el número de días que comprende el período objeto de revisión, lo cual tiene una relación causal lógica y razonable para conocer la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades del ejercicio revisado, con lo cual se atiende al principio de proporcionalidad, por los siguientes motivos:
53. Primero, porque los ingresos o del valor de los actos o actividades que observan son los del propio contribuyente, en segundo lugar se obtiene un promedio diario de ingresos, el cual no es determinado de forma arbitraria, pues se observan cuando menos siete días y dentro de los cuales se incluye sábado y domingo, una vez que se determina dicho promedio diario, se multiplica por el número de días del periodo que se revisa, con lo cual se llega a una base objetiva y razonable que permite llegar a un aproximado de la realidad de los ingresos o del

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 6131/2016

valor de los actos o actividades del sujeto pasivo obligado al pago de impuestos, quien no puede quedar exento de los mismos por su falta de colaboración con la autoridad fiscal.

54. En tercer término, la presunción establecida en el artículo tildado de inconstitucional, cumple con el principio de proporcionalidad porque el legislador consideró que, aun cuando las autoridades no cuenten con la información suficiente para poder calcular la base neta del contribuyente, estos ordinariamente incurren en diversos costos que les es indispensable erogar para producir el ingreso. En otras palabras, aún ante la falta de información, el legislador estableció a través de dicho artículo que el impuesto sobre la renta no debe pagarse sobre una base bruta sino sobre una base neta, por lo cual permite disminuir del total de los ingresos o del valor de los actos o actividades gravables reconstruidos, aunque haya sido presuntos, con la tarifa correspondiente o bien con el coeficiente de utilidad establecido en el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁶.
55. Finalmente, la verdad probable que se crea con la presunción establecida en la fracción II del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, puede ser invalidada por prueba en contrario dado que la misma admite prueba en contrario.
56. En efecto, el Pleno de este Alto Tribunal estableció que *“el propio 61, párrafo primero, señala que la presunción legal de este subsistema es una presunción derrotable (iuris tantum), al señalar que la reconstrucción de las operaciones se realizará cuando los contribuyentes no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que*

⁶ A la misma conclusión llegó el Pleno de este Alto Tribunal al resolver la contradicción de tesis 237/2014

deban pagar contribuciones, aun cuando hayan actualizado alguno de los supuestos que establece el artículo 55⁷”.

57. Por lo tanto, el parámetro adoptado por el Congreso de la Unión, apoyado en una presunción *iuris tantum*, no infringe el principio de proporcionalidad tributaria al basarse para reconstruir la contabilidad del contribuyente en 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 multiplicarlo por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión, sin que exista exigencia constitucional al Congreso de la Unión para considerar un método diverso, como el que propone la parte quejosa, porque el ejercicio de la facultad de ese órgano legislativo persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, con la cual se respeta el principio de proporcionalidad tributaria, pues aún y cuando pudiera existir alguna atemporalidad respecto de los ingresos realmente percibidos por el quejoso o bien hubiere existido deflación entre el periodo que se revisa y la fecha en que se reconstruye la contabilidad, éste tiene la posibilidad de desvirtuar la presunción con prueba en contrario.

[...]

“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”.

⁷ Ejecutoria de la contradicción de tesis 237/2014