

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2234/2017**  
**QUEJOSO: PEDRO ENRIQUE GONZÁLEZ**  
**QUEVEDO CASTILLO.**

**PONENTE: MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ**  
**SECRETARIA: NESTOR RAFAEL SALAS CASTILLO**

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como 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.”**<sup>1</sup>, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo Directo en Revisión 2234/2017, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

1. **Estudio.** Por cuestión de método, en primer lugar se analizará el agravio relativo a la omisión de estudio sobre la inconstitucionalidad del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. La interrogante a resolver en esta cuestión es la siguiente:

**Segunda cuestión: ¿Fue correcta la inoperancia que el Tribunal Colegiado declaró del concepto de violación relacionado con la constitucionalidad del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación?**

2. La respuesta a esta interrogante es en sentido negativo. El recurrente alegó que el Tribunal Colegiado tenía la obligación de analizar los argumentos de constitucionalidad en torno al artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que éste sí fue

---

<sup>1</sup> 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.

aplicado en su perjuicio tanto en la resolución determinante del crédito fiscal como en el juicio de nulidad y porque sin fundamento ni motivación se declaró la inoperancia del concepto de violación al solo considerar que se trataba de una cosa juzgada consecuente de lo resuelto en la revisión fiscal \*\*\*\*\* , no obstante que, se dice, en ese asunto el Tribunal no actuó en el ámbito de constitucionalidad sino de legalidad, por lo que no podía considerársele órgano terminal.

3. Agrega el recurrente que, la tesis en la que el Tribunal Colegiado sustenta la inoperancia combatida no es obligatoria por tratarse de un criterio aislado, además de que en ella se explica lo contrario a la determinación tomada, por lo que el razonamiento carece de fundamentación y motivación.
4. En efecto, el agravio que se analiza es **fundado**, toda vez que tal como lo expresa el recurrente, en la materia de la revisión no se actualiza el supuesto de cosa juzgada, ni es aplicable al caso la tesis aislada de esta Primera Sala en los términos que la invoca el Tribunal Colegiado, para declarar la inoperancia del concepto de violación en que se propone la inconstitucionalidad del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, tal como se demuestra a continuación.
5. En lo que hace al tema de cosa juzgada, el artículo 104, fracción III, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que los Tribunales Colegiados de Circuito conocerán de los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de justicia administrativa a que se refieren la fracción XXIX-H del artículo 73, de ese ordenamiento supremo, mismas que se sujetaran a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en

amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas se dicten no procederá juicio o recurso alguno<sup>2</sup>.

6. Sobre esa disposición constitucional, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte -en el amparo directo en revisión 949/2001- resolvió que de la interpretación causal y teleológica de su texto, se desprende que el recurso de revisión fiscal que regula se estableció como un medio de defensa de la legalidad, mediante el cual la autoridad demandada en un juicio contencioso administrativo puede controvertir la sentencia que declare la nulidad del acto emitido por ella, por lo que al resolver tal recurso el respectivo Tribunal Colegiado de Circuito ejerce una función de control de la legalidad, no de la constitucionalidad, ya que el sentido de este fallo dependerá de que la sentencia recurrida se haya emitido conforme al marco jurídico previsto en las leyes ordinarias aplicables, sin confrontar dicha sentencia o las normas aplicadas en ella con lo dispuesto en la Constitución Federal.
7. Concluyó el Tribunal Pleno, que si bien las consideraciones adoptadas al resolver un recurso de revisión fiscal constituyen cosa juzgada, ello acontece únicamente en el aspecto de legalidad, por lo que no existe obstáculo procesal para que el actor en el respectivo juicio contencioso administrativo controvierta en amparo directo la constitucionalidad de las normas que le fueron aplicadas desde el acto administrativo de origen cuya validez se cuestionó ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando la

---

<sup>2</sup> **Artículo 104.** Los Tribunales de la Federación conocerán:

[...]

III. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de justicia administrativa a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno;

[...].

sentencia dictada por éste se emita en cumplimiento de lo resuelto por un Tribunal Colegiado de Circuito al conocer de un recurso de revisión fiscal.<sup>3</sup>

8. Asimismo, determinó el Pleno, que además de que dicho proceder reconoce la naturaleza de este medio ordinario de defensa, permite a los gobernados ejercer la prerrogativa que el artículo 73, fracción XII, párrafo tercero, de la Ley de Amparo (abrogada), les brindaba para impugnar la constitucionalidad de una ley que fue aplicada en su perjuicio una vez agotados los medios ordinarios de defensa y cumplidos los respectivos requisitos procesales. Misma idea que, si bien con algunos agregados, se recogió en el numeral 61, fracción XIV, párrafos segundo y tercero de la vigente Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución, en nada revierte el criterio sostenido.
9. De igual forma, el Pleno de esta Suprema Corte ha sustentado que de lo dispuesto en el artículo 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que este Alto Tribunal, como órgano terminal en materia de constitucionalidad de leyes, está facultada para conocer del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, siempre que en esa instancia subsistan cuestiones propiamente constitucionales, las cuales no sólo comprenden los argumentos relativos a la confrontación de la norma ordinaria con la Constitución Federal, sino todos aquellos cuyo estudio pueda trascender directa o indirectamente a la materia de

---

<sup>3</sup> Tesis Aislada P. I/2002; Pleno; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; Tomo XV; Febrero de 2002; Materias Constitucional y Administrativa; página 7; registro 187867, de rubro: **“AMPARO DIRECTO CONTRA LEYES. ES PROCEDENTE CUANDO SE CONTROVIERTE UNA SENTENCIA EMITIDA POR UNA SALA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA EN CUMPLIMIENTO DE LO RESUELTO EN UN RECURSO DE REVISIÓN FISCAL, SI SE PLANTEA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS APLICADAS EN AQUÉLLA O EN EL ACTO ADMINISTRATIVO DE ORIGEN.”**

constitucionalidad introducida en los conceptos de violación o en las consideraciones del fallo recurrido.

10. En ese tenor, si en todo análisis de constitucionalidad de una ley se atiende a dos premisas lógicas, esto es, por un lado, al alcance de la norma constitucional cuya transgresión se aduce y, por otro, a la interpretación de lo establecido en la disposición de observancia general controvertida, se concluye que entre las cuestiones propiamente constitucionales que son materia del recurso de revisión en amparo directo, se encuentra la de fijar el justo alcance de lo previsto en la norma impugnada.
11. De ahí que al conocer este Alto Tribunal del amparo directo en revisión, debe partir de su propia interpretación legal, con independencia de que sea diversa a la realizada por el Tribunal Colegiado de Circuito que conoció en primera instancia del amparo directo o al resolver previamente un recurso de revisión fiscal, pues si este criterio es aplicable respecto de una interpretación sustentada al resolver un medio de control de la constitucionalidad, por mayoría de razón lo es en relación con lo determinado al fallar uno de control de la legalidad.
12. Estimar lo contrario afectaría gravemente el principio de seguridad jurídica, puesto que al vincular y sujetar el análisis que corresponde realizar al órgano terminal en materia de constitucionalidad de leyes a lo considerado por un órgano jurisdiccional jerárquicamente inferior, podría provocarse que se emitieran determinaciones de inconstitucionalidad de normas que sí se apegan a lo previsto en la Norma Fundamental, así como sentencias contradictorias según lo sostenido por cada Tribunal Colegiado de Circuito y, en su caso, la

integración de criterios jurisprudenciales en que se reiteren interpretaciones incorrectas.<sup>4</sup>

13. Lo anterior aunado a que esta Primera Sala ha sustentado que el mandato establecido en el segundo párrafo del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que una ley no puede declararse inconstitucional cuando pueda interpretarse en consonancia con la Constitución y con los tratados internacionales en materia de derechos humanos, dada su presunción de constitucionalidad y convencionalidad.<sup>5</sup>

14. Asentado lo anterior, de los antecedentes del asunto se advierte que en la primigenia sentencia veinte de noviembre de dos mil catorce, dictada en el juicio contencioso administrativo \*\*\*\*\*, la Sala Regional Peninsular del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sustancialmente declaró la nulidad de las resoluciones impugnadas al considerar que el actor no se encontraba obligado a llevar una contabilidad sino únicamente un libro de ingresos diarios, por lo cual no se actualizaba la hipótesis del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y la autoridad tributaria no se encontraba en posibilidad de determinar presuntivamente ingresos con base en depósitos bancarios no registrados en la contabilidad.

---

<sup>4</sup> Tesis aislada P. III/2002; Pleno; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; Tomo XV; Febrero de 2002; Materia Común; página 10; registro 187691, de rubro: **“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES QUE SON MATERIA DE ESA INSTANCIA SE ENCUENTRA LA RELATIVA A LA INTERPRETACIÓN DE LO DISPUESTO EN LA LEY CONTROVERTIDA, CON INDEPENDENCIA DE QUE YA LA HAYA REALIZADO EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO EN LA SENTENCIA RECURRIDA O AL RESOLVER PREVIAMENTE UN RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.”**

<sup>5</sup> Tesis Aislada 1a. CCXIV/2013 (10a.); Primera Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Décima Época; Libro XXII; Julio de 2013; Tomo 1; Materia Constitucional; página 556; registro 2003974; de rubro: **“DERECHOS HUMANOS. INTERPRETACIÓN CONFORME, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”**

15. No obstante, la resolución anterior, fue revocada por el Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Decimocuarto Circuito, al resolver el recurso de revisión fiscal \*\*\*\*\* , quien, en lo que al caso se refiere, determinó esencialmente lo siguiente:

- i) El artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, dispone que, para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán 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. Se considera como no registrados los depósitos cuando, estando obligado a llevar la contabilidad, no la presente a la autoridad cuando ejerza facultades de comprobación.
- ii) El contribuyente estaba obligado a llevar una contabilidad simplificada, porque sí le era aplicable el numeral 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el ejercicio 2009, relativo a la determinación presuntiva de ingresos.
- iii) La autoridad fiscalizadora empleó debidamente la referida disposición, pues es aplicable incluso para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad simplificada, encontrándose en esa hipótesis el actor del juicio contencioso administrativo, ya que como se ha dicho, si bien estaba tributando en el régimen de pequeños contribuyentes, al hacerse la revisión se determinaron ingresos que rebasaron el límite de la cantidad prevista para los pequeños contribuyentes, situándolo en un régimen intermedio, estando obligado a llevar un tipo de contabilidad simplificada, que constituye un libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones.

iv) En la materia de la revisión procedía revocar la sentencia recurrida, para que la Sala Fiscal dejara insubsistente la parte conducente de la sentencia de veinte de noviembre de dos mil catorce, dictada en autos del juicio contencioso administrativo federal \*\*\*\*\* y en su lugar, siguiendo los lineamientos de la ejecutoria, resolviera conforme a derecho.

16. Como puede advertirse, si bien el Tribunal Colegiado que conoció de la revisión fiscal \*\*\*\*\* interpretó el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, ello no impedía al Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región, que conoció del amparo directo \*\*\*\*\* (derivado del expediente de origen \*\*\*\*\* promovido por la quejosa), analizar los conceptos de violación en los que se solicitó que esa disposición se confrontara con los principios de igualdad, equidad y seguridad jurídica, previstos en los artículos 1, 16 y 31 de la Constitución.

17. Lo anterior es así, en virtud de que si bien las consideraciones adoptadas al resolver el multicitado recurso de revisión fiscal constituyen cosa juzgada, ello aconteció únicamente en el aspecto de legalidad, por lo que no existe obstáculo procesal para que se analicen esos argumentos en el amparo directo, ni por consiguiente, en esta revisión, al constituir un tema de constitucionalidad el estudio de la litis propuesta con relación al artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

18. Ello es así, dado que previamente al análisis de la constitucionalidad es posible, de ser procedente, que el numeral controvertido se analice en consonancia con la Constitución y con los tratados internacionales en materia de derechos humanos, dada su presunción de constitucionalidad y convencionalidad; de ahí lo fundado del agravio en estudio. Similares consideraciones, con

algunos matices, esta Primera Sala resolvió el amparo directo en revisión 2226/2013, en sesión de nueve de octubre de dos mil trece, de la cual se generó la tesis 1a. V/2014 (10a.).<sup>6</sup>

19. Asimismo, es **fundado** el agravio referente a que la tesis aislada en la que el Tribunal Colegiado sustenta la inoperancia combatida no es obligatoria por tratarse de un criterio aislado y porque no es aplicable al caso.

20. En efecto, pues el Tribunal esencialmente sustentó su razonamiento en que no era procedente realizar una nueva interpretación del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en razón de que ya hubo un pronunciamiento en materia de legalidad donde se determinó que dicho numeral sí era aplicable al quejoso porque el monto de sus ingresos no permitía considerarlo un pequeño contribuyente sino de régimen intermedio, y se apoyó en la tesis de rubro *“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INOPERANTES EN AMPARO DIRECTO. LO SON AQUELLOS QUE SE DIRIGEN A IMPUGNAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y 21-A DE SU REGLAMENTO, SI EN EL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DETERMINÓ QUE LA QUEJOSA NO SE ENCUENTRA EN LA HIPÓTESIS DE EXENCIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS PREVISTA EN DICHOS NUMERALES.”*<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Tesis aislada 1a. V/2014 (10a.); Primera Sala; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Décima Época; Libro 2; Enero de 2014; Tomo II; Materia Común; página: 1109; registro 2005400, de rubro: **“AMPARO DIRECTO CONTRA LEYES. EN EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD RELATIVO PUEDE INCLUIRSE EL DE LA INTERPRETACIÓN DE LOS ORDENAMIENTOS CONTROVERTIDOS, EN CONSONANCIA CON LOS DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS POR EL ESTADO MEXICANO, INDEPENDIEMENTE DE LA INTERPRETACIÓN LEGAL REALIZADA POR EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO AL RESOLVER PREVIAMENTE UN RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.”**

<sup>7</sup> Tesis Aislada 1a. LXXXI/2012 (10a.); Primera Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Décima Época; Libro VII; Abril de 2012; Tomo 1; Materia Común; página 859; registro 2000518, del contenido que dice: *“Si al resolver un recurso de revisión fiscal el tribunal*

21. De lo cual se desprende que el Tribunal Colegiado únicamente contempló la inoperancia porque ya existe una decisión de legalidad donde se determinó que el quejoso se ubica en el supuesto de la norma cuestionada, por lo que atendiendo a la tesis en cita, no puede controvertir su constitucionalidad aduciendo violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica.
22. Sin embargo, además de que en párrafos anteriores ya se precisó que el previo análisis en materia de legalidad del artículo cuestionado, no es obstáculo de consecuencia lógica para su posterior impugnación desde el ámbito de constitucionalidad, no debe perderse de vista que la mencionada tesis aislada se constriñe a un supuesto distinto al caso, que la margina de su actualización.
23. Ello es así, pues el criterio de esta Primera Sala se refiere a aquellos asuntos en que, en anterior revisión fiscal, a quien promueve el amparo, le haya sido fallado que no se encuentra en la hipótesis normativa porque no puede darse pie a un sin número de interpretaciones para comprobar si se ubica o no en el artículo, es decir, el punto trascendente de la tesis se sujeta a que el contribuyente ya fue excluido de la aplicación de la norma por lo que

---

*colegiado de circuito determinó que la quejosa no se encuentra en la hipótesis de exención del pago de impuesto por la enajenación de construcciones destinadas o utilizadas para casa habitación, prevista en los artículos 9o., fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 21-A de su Reglamento, vigente hasta el 4 de diciembre de 2006, entonces aquélla está imposibilitada para controvertir tales preceptos en el amparo directo aduciendo violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, porque con anterioridad ya se estableció que no se ubica dentro de la referida hipótesis. Lo anterior es así, toda vez que los tribunales colegiados de circuito ejercen una función de control de la legalidad, esto es, las consideraciones adoptadas en las resoluciones relativas son firmes y definitivas; de ahí que resultan inoperantes los conceptos de violación encaminados a impugnar la constitucionalidad de tales preceptos, cuando previamente existió un pronunciamiento de legalidad, específicamente en el sentido de que no se actualiza la referida hipótesis de exención. En este tenor, la circunstancia de que la quejosa pueda impugnar en amparo directo los preceptos que estime transgresores de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no conlleva a que pueda hacerlo bajo el argumento de que le crean incertidumbre jurídica, porque ello daría pie a un sinnúmero de interpretaciones en el sentido de si se ubica o no dentro de sus hipótesis de exención, cuando ya anteriormente, al resolver en materia de legalidad, se estableció que no lo estaba, además, porque en dicha materia los tribunales colegiados de circuito son órganos terminales.”*

no puede insistir en el mismo análisis bajo diversos cuestionamientos porque, ciertamente, sería tanto como reiterara el examen de la norma bajo innumerables posibilidades en materia de legalidad, donde los Tribunales Colegiados son órganos terminales.

24. Sin embargo, en el presente sumario se determinó lo contrario al contenido de la tesis, siendo esto que al quejoso sí le es aplicable el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, y si bien se plantea la transgresión a la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional, el argumento de modo alguno combate la aplicación o no del precepto controvertido, sino que esencialmente se dirige a objetar que de conformidad con dicho dispositivo la autoridad tributaria está en posibilidad de comprobar ingresos, valor de actos y actividades, sin que en él se explique cómo se verificará ese cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como que no prevé una clasificación de los distintos contribuyentes.

25. Esto, además, de que la óptica total bajo la cual se proponen los conceptos de violación es respecto de la transgresión a los principios de igualdad y equidad, siendo un segundo plano el tema de legalidad.

26. Con lo cual queda contestada la primera cuestión. En esa tesitura, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo<sup>8</sup>, esta Sala procede al estudio de los conceptos de violación formulados sobre el tema de constitucionalidad.

**Tercera cuestión: ¿El artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, trasgrede los principios de igualdad y equidad?**

---

<sup>8</sup> “**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; [...]”

27. Para dar respuesta a esta interrogante, debe destacarse que como primer argumento de constitucionalidad el quejoso concretamente se duele de que el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil nueve, trasgrede en su perjuicio los principios de igualdad y equidad con motivo de que su contenido es genérico y aplica para todos los contribuyentes sin distinción de categorías, como sí lo prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta, al clasificar a los pequeños, medianos y grandes contribuyentes.

28. Los argumentos antes sintetizados son **infundados** como se demuestra a continuación.

29. Al efecto, conviene tener en cuenta que el derecho fundamental de igualdad es un principio complejo, pues no sólo otorga a las personas el derecho de que serán iguales ante la ley, sino también en la ley, es decir, en relación con el contenido de ésta, la cual tendrá que ajustarse a las disposiciones constitucionales sobre igualdad para ser constitucional, por lo que, en algunas ocasiones, hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o incluso constitucionalmente exigido.<sup>9</sup>

30. Así, es imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad o la desigualdad. Este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Constitución General permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado. Por

---

<sup>9</sup> Véase la tesis CXXXVIII/2005 de la Primera Sala, de rubro: **“IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO”**.

ello, existe la necesidad de distinguir la intensidad con la cual deben evaluarse las distinciones legislativas que se impugnen.

31. Esto es así, porque mientras que en algunas cuestiones las autoridades tienen un margen relativamente acotado para desplegar sus facultades legislativas –típicamente aquellas con un impacto central sobre el ejercicio de los derechos humanos– en otras tendrán facultades que podrán desplegar con gran amplitud –como suele ocurrir en materias relacionadas con la política económica y tributaria–. Individualizar la relación, materia o ámbito respecto del cual o sobre el cual se proyectan los reclamos de igualdad es, por tanto, necesario para determinar qué tan intenso o qué tan laxo debe ser el escrutinio que debe realizar esta Suprema Corte sobre la labor legislativa, y debe ser el primer paso del análisis constitucional en materia de igualdad.

32. Esta consideración encuentra sustento en la tesis P. VIII/2011 de rubro: ***“IGUALDAD. EN SU ESCRUTINIO ORDINARIO, EL LEGISLADOR NO TIENE LA OBLIGACIÓN DE USAR LOS MEJORES MEDIOS IMAGINABLES”***.<sup>10</sup>

33. En ese orden, no pasa inadvertido que el quejoso argumenta violaciones al principio de equidad, sin embargo, es criterio de esta

---

<sup>10</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, agosto de 2011, página 33, que lleva por texto el siguiente: *“Para descartar el carácter discriminatorio de una norma cuando se somete a un escrutinio de igualdad ordinario, basta con examinar si el establecimiento de la clasificación analizada persigue una finalidad constitucionalmente admisible; si resulta racional para su consecución -esto es, si guarda una relación identificable de instrumentalidad respecto de ella- y si constituye además un medio proporcional que evita el sacrificio innecesario de otros bienes y derechos, de modo que no exista un desbalance entre lo que se consigue con la medida legislativa y los costos que impone desde la perspectiva de otros intereses y derechos constitucionalmente protegidos. Estos dos últimos puntos son esenciales, ya que, bajo un escrutinio de igualdad ordinario, no se exige que el legislador persiga los objetivos constitucionalmente admisibles por los mejores medios imaginables, sino que basta que los que utiliza estén encaminados de algún modo a la consecución del fin, que constituyan un avance hacia él, aunque pueda pensarse en medios más efectivos y adecuados desde otros puntos de vista. Así, para que pueda concluirse que la norma supera el escrutinio de constitucionalidad es suficiente con que sea instrumentalmente apta para impulsar las cosas en algún grado en dirección al objetivo perseguido.”*

Primera Sala que tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad<sup>11</sup>, de ahí que como el presente asunto no versa sobre los citados temas, es que se procede a su estudio desde la óptica del principio de igualdad.

34. Puntualizado lo anterior, debe tenerse en cuenta que el quejoso propone que se actualiza una violación al principio de igualdad, porque considera que en el caso es constitucionalmente válido exigir que la norma controvertida deba diferenciar a los contribuyentes entre diversas categorías, como sucede en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que clasifica a los pequeños, medianos y grandes contribuyentes.

35. La disposición tildada de inconstitucional, **artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil nueve**<sup>12</sup>,

---

<sup>11</sup> Jurisprudencia 1a./J. 97/2006; Primera Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; Tomo XXV; Enero de 2007; Materias Constitucional y Administrativa; página 231; registro 173569, de rubro: ***“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.”***

<sup>12</sup> **Artículo 59.** Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

[...]

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.

prevé que las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos o valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. Esto es, tal precepto prevé una estimativa indirecta de ingresos en la cual, la autoridad fiscal consideraría a los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

36. Asimismo, el numeral prevé que esa falta de registro de depósitos en cuenta bancaria se actualiza cuando estando obligado a llevar la contabilidad, no la presente a la autoridad fiscal que ejerza sus facultades de comprobación. Ese ingreso presuntivo es para facilitar al fisco el proceso de estimación, en la averiguación de los hechos que hacen posible fijar la magnitud de la obligación tributaria, ya que los depósitos obtenidos por un contribuyente, constituyen manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravados, pero de difícil identificación si no se sustentan en un registro.

37. Disposición que de modo alguno distingue a personas por criterios relacionados con el origen étnico o nacional, el género, la edad, el hecho de tener capacidades diferentes, la religión, el estado civil, ni cualquier otra que permita identificar a una categoría de personas que compartan o hayan históricamente compartido, en una serie de contextos relevantes, una condición de exclusión o tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas, sin que pueda decirse tampoco que la norma se articula en torno a un elemento que atente contra la dignidad humana o tenga por objeto

---

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.  
[...].”

anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas, por lo que no existen razones que obliguen a esta Primera Sala a ser especialmente exigente en el examen de la razonabilidad de la distinción legislativa impugnada.

38. Por su parte, el diecinueve de junio de dos mil siete, el entonces Titular del Poder Ejecutivo suscribió la exposición de motivos de la iniciativa de decreto que dio origen al normativo controvertido, donde, entre otras cuestiones, precisó lo siguiente:

*“Una de las limitantes que tiene la autoridad fiscal al revisar el mercado informal es que a los sujetos, a pesar de tener ingresos considerables por depósitos bancarios, disponer de bienes o mostrar signos de riqueza extraordinaria sin tener una actividad que lo justifique, no se les puede fiscalizar adecuadamente respecto de dichos ingresos al no estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.*

*[...]*

*Así mismo, se plantea especificar que si el contribuyente no registra en su contabilidad los depósitos recibidos en su cuenta bancaria, estando obligado a ello y no presenta la contabilidad a la autoridad fiscal cuando ésta se encuentra ejerciendo sus facultades de comprobación, los montos recibidos se presumirán legalmente como ingresos acumulables.”*

39. De igual manera, en el dictamen con proyecto de decreto de doce de septiembre de dos mil siete, sobre el tema en estudio la Comisión de Hacienda y Crédito Público, puntualizó:

*“4. Facultades de comprobación*

*Esta Comisión Dictaminadora tiene conocimiento de que, **en la práctica, algunos contribuyentes no proporcionan la documentación requerida por las autoridades fiscales durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, aunque sí lo hacen en los medios de defensa que promueven en contra de las resoluciones que ponen fin al ejercicio de dichas facultades, lo que se presume implica que tal documentación fue ocultada indebidamente a las autoridades fiscales o que, en su defecto, se trata de***

***documentación apócrifa o de dudosa procedencia. Por tanto, se coincide con la preocupación del Ejecutivo Federal en el sentido de que resulta necesario otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes para que su situación fiscal sea determinada con certeza y de manera oportuna.”***

40. Como es posible apreciar, desde la iniciativa de ley del Ejecutivo Federal, así como del dictamen de la comisión hacendaria de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, se desprende que la intención que justificó el actuar de la reforma del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, substancialmente consistió en un primer punto, en la necesidad de fiscalizar a aquellos sujetos que tenían ingresos por depósitos bancarios, que manifestaban signos notables de riqueza sin actividad justificable. En un segundo punto, en evitar que los contribuyentes oculten documentación requerida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, ya sea por no contar con ella o, de tenerla, sea apócrifa. En un tercer plano, en dar certidumbre jurídica a los causantes de las contribuciones cuando son examinados por las autoridades tributarias.

41. Dicho de otra manera, se presentaba una preocupación por captar a una pluralidad de contribuyentes cuyos depósitos bancarios evidenciaban ingresos o acrecentamiento de riqueza sin sustento contable, como sucedía en el mercado informal.

42. Razones que bajo un escrutinio laxo (como ha quedado asentado) justifican objetiva y razonablemente la reforma al **artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil nueve**, que ahora se combate, en el sentido de que si el contribuyente no registra en su contabilidad los depósitos recibidos en su cuenta bancaria, estando obligado a ello, y no presenta la contabilidad a la autoridad fiscal cuando ésta se encuentra ejerciendo

sus facultades de comprobación, los montos recibidos se presumirán legalmente como ingresos acumulables.

43. En efecto, pues son plenamente válidas y suficientes las razones en que se sustentó la reforma al artículo en comento, basándose en la necesidad de que las autoridades tributarias otorguen certeza a los contribuyentes desde que ejercen sus facultades de comprobación, que estos efectivamente cumplan con sus obligaciones hacendarias, más aun tratándose de aquellos que no registran contablemente ingresos y evidencian acrecentamiento de riqueza, pues con ello se facilita la función de la autoridad fiscal, acordonando a los sujetos del impuesto a tener debidamente fehaciente y actualizada su actividad e información contable, y eviten un actuar irregular.

44. Ahora, en cuanto se refiere al tratamiento genérico de la norma, esto es, a que no establece una serie de categorías entre los diversos contribuyentes lo cual, se dice, sí lo hace la Ley del Impuesto Sobre la Renta, queda justificado porque como se precisó, al reformarse el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil nueve, se parte de la apreciación de sujetos que en sus cuentas bancarias tuvieron depósitos en efectivo sin que estén respaldados contablemente y no la hayan presentado ante la autoridad fiscal cuando ejerce sus facultades de comprobación.

45. Atento a lo anterior, si bien conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta cada régimen tributario está condicionado a determinados factores y esto permite llevar diversas contabilidades, como lo es la simplificada o algunas de mayor complejidad, según sea el caso, (artículo 28 de la referida ley de renta), no debe perderse de vista que el parámetro trascendental de la norma controvertida es únicamente que cuente con el respaldo contable del depósito en efectivo, esto es, que no haya cuentas de las que se desconozca su

origen, lo cual, evidentemente de modo alguno requiere de una categorización de los contribuyentes para poder detectarlos o para poder sancionarlos, más aun cuando dicha presunción de ingreso estará sujeta al monto de los depósitos que hayan recibido.

46. De ahí que, para efectos de la norma controvertida, necesariamente todos deben ser iguales porque no puede hacerse una distinción si solo se sanciona la conducta omisiva de registrar contablemente depósitos recibidos en cuentas bancarias y no se presente a la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación aun teniendo la obligación de hacerlo, pues este actuar no se sujeta de forma exclusiva a un determinado grupo, categoría, esfera, condición o tipo de contribuyentes que obligue a su distinción, sino que basta precisamente que cualquiera de esos sujetos prescinda de su obligación de registro, hipótesis que todos son susceptibles de cometer, con independencia de su margen económico o algún otro.

47. Así, es **infundado** el argumento del quejoso, porque atendiendo al principio de igualdad solo pueden hacerse distinciones cuando son necesarias, esto es, cuando se advierte que existen sujetos desiguales ubicados en situaciones semejantes; sin embargo, en el caso, es correcto que el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no haga distinción alguna porque en el supuesto que contiene todos son iguales, no hay distinción, con lo cual queda resuelta el segundo cuestionamiento.

**Cuarta cuestión: ¿El artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, trasgrede el principio seguridad jurídica?**

48. El recurrente precisa que también se quebranta en su perjuicio el artículo 16 de la Constitución (seguridad jurídica), esencialmente porque, asegura, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la

Federación, vigente en dos mil nueve, faculta o permite la comprobación de ingresos, valor de actos y actividades, sin que el dispositivo explique cómo se verificará el cumplimiento de esas obligaciones fiscales tratándose de la presunción de ingresos por depósitos no coincidentes con la contabilidad, además de que no pondera que existen contribuyentes que no tienen obligación de llevarla.

49. Tales argumentos resultan **infundados** y, para demostrarlo, se estima conveniente recordar lo puntualizado en párrafos anteriores, esto es, que el **artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil nueve**, prevé que:

- Las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos o valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.
- Esa falta de registro de depósitos en cuenta bancaria se actualiza cuando estando obligado a llevar la contabilidad, no la presente a la autoridad fiscal que ejerza sus facultades de comprobación.

50. En tales términos, se advierte que la presunción de mérito se encuentra sujeta a una falta de registro en la contabilidad, con lo cual permite evidenciar que a la contabilidad del contribuyente, obligado a llevarla, se le está dando toda la relevancia como herramienta para poder verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

51. Teniendo en cuenta que la presunción de ingresos opera por una falta de registro en la contabilidad, se analizarán cuáles son los elementos que la integran, así como los documentos soporte que se deben presentar.

52. La contabilidad en materia tributaria se define como el conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar, para la clasificación, ordenación y registro de los actos o actividades que producen movimiento o modificaciones en su patrimonio y que son tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de los impuestos.

53. Lo anterior se advierte de los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y 26 de su reglamento en los cuales se recogen los principios contables de objetividad y veracidad al señalar que los registros contables están integrados por la documentación correspondiente, como se demuestra a continuación.

54. El Código Fiscal de la Federación, estatuye lo siguiente:

**Artículo 28.** Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

[...]

En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

55. De lo anterior, se advierte que el concepto de contabilidad se integra por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes, así como los sistemas y registros contables que señala el Reglamento del Código con los requisitos que éste establece.

56. Asimismo, se advierte en el último párrafo del artículo transcrito, que la contabilidad se conforma tanto por los sistemas como por los registros contables, y posteriormente señala de manera expresa que los registros o asientos también se integran por la documentación comprobatoria, pues señala textualmente que se encuentra conformada por *“la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales”*.

57. Es decir, el artículo 28, *in fine*, señala que el término registros también comprende a los documentos que amparen los mismos, pues establece que la documentación y los comprobantes forman parte integrante de los registros, y por ende, de la contabilidad.

58. A mayor precisión, y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 28, fracción I del Código Fiscal de la Federación que señala que la contabilidad debe llevarse de acuerdo a lo señalado en su reglamento, se analizará lo que establece éste en materia de contabilidad. De esta manera, en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26, fracciones I y VI, señala lo siguiente:

**Artículo 26.** Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28 del Código, deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

**I.** Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por ley

[...]

**VI.** Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios

[...].

59. Así, de la interpretación sistemática del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, así como del artículo 26 del Reglamento del Código, es claro que el contribuyente puede tener conocimiento pleno respecto a qué se debe entender por registros de su contabilidad y qué documentación soporte debe tener para desvirtuar la presunción de ingresos por depósitos en las cuentas bancarias. Por lo tanto, en ningún momento se encuentra en una situación de inseguridad jurídica. Ello, pues se señala también de manera expresa qué son los registros contables, así como la documentación comprobatoria o documentos de soporte. Como se demostró en párrafos anteriores.

60. Lo anterior se corrobora además, con lo establecido en la jurisprudencia de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, de rubro: "PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE

OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.”<sup>13</sup>

61. Y en ese orden, tampoco asiste la razón al recurrente cuando afirma que el numeral combatido no se pondera la existencia de aquellos contribuyentes que no tienen obligación de llevar contabilidad, dado que se parte de una premisa falsa porque contrario a ello, el precepto sí los excluye de sus hipótesis al dirigirse únicamente a quienes están obligado a soportar registros contables y no los presenten a la autoridad fiscal al momento cuando ejerza sus facultades de comprobación, previa solicitud, pues evidentemente no puede exigírsele lo que no está previsto en la ley.

62. De ahí que son infundados los argumentos analizados en esta cuarta cuestión. Sobre el tema, semejantes consideraciones fueron vertidas en el amparo directo en revisión 7283/2016, resuelto por esta Primera Sala en sesión de catorce de junio de dos mil diecisiete.

63. Por otra parte, no pasa inadvertido para esta Primera Sala que en el segundo de los agravios el recurrente también hizo valer argumentos relacionados con la interpretación que del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil nueve, realizó el

---

<sup>13</sup> 2a./J. 56/2010; 9a. Época; 2a. Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXI, Mayo de 2010; Pág. 838. De texto: *“De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.”*

Tribunal Colegiado que conoció del recurso de revisión fiscal \*\*\*\*\* , sin embargo devienen inoperantes, toda vez que además de consistir en meras cuestiones de legalidad, son novedosos, al no haber sido expuestos por la parte quejosa en la demanda de amparo, por ello, dicho colegiado no estuvo en posibilidad de pronunciarse al respecto, lo que hace inviable su estudio en la presente instancia. Esto encuentra sustento en la jurisprudencia emitida por esta Primera Sala, de rubro: **“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE REFIEREN A CUESTIONES NO INVOCADAS EN LA DEMANDA Y QUE, POR ENDE, CONSTITUYEN ASPECTOS NOVEDOSOS EN LA REVISIÓN.”**<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup>1a./J. 150/2005; 9a. Época; 1a. Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXII, Diciembre de 2005; Pág. 52. De texto: En términos del artículo 88 de la Ley de Amparo, la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes. En ese contexto, y atento al principio de estricto derecho previsto en el artículo 91, fracción I, de la ley mencionada, resultan inoperantes los agravios referidos a cuestiones no invocadas en la demanda de garantías, toda vez que al basarse en razones distintas a las originalmente señaladas, constituyen aspectos novedosos que no tienden a combatir los fundamentos y motivos establecidos en la sentencia recurrida, sino que introducen nuevas cuestiones que no fueron abordadas en el fallo combatido, de ahí que no exista propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida.