

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN  
2433/2018  
QUEJOSO Y RECURRENTE:  
MANUEL ANTONIO BERNAL  
GUERRA**

VISTO BUENO  
SR. MINISTRO

**MINISTRO PONENTE: JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO  
SECRETARIA ADJUNTA: BRENDA MONTESINOS SOLANO**

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día...

**V I S T O S**, para resolver, los autos del expediente **2433/2018**, relativo al amparo directo en revisión promovido por **Manuel Antonio Bernal Guerra**, por propio derecho, contra la sentencia dictada el veintisiete de febrero de dos mil dieciocho, por el Tribunal Colegiado en Materias de Trabajo y Administrativa del Décimo Tercer Circuito, con residencia en San Bartolo Coyotepec, Oaxaca, en el juicio de amparo directo **\*\*\*\*\***; y,

**R E S U L T A N D O:**

**PRIMERO. Demanda de amparo.** Mediante escrito presentado veintinueve de mayo de dos mil diecisiete, en la Sala Regional del Sureste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por propio derecho **Manuel Antonio Bernal Guerra**, promovió demanda de amparo directo en contra de la autoridad y por el acto que a continuación se indican:

**Autoridad Responsable:**

- La Sala Regional del Sureste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

**Acto Reclamado:**

- La sentencia definitiva de diez de abril de dos mil diecisiete, dictada en el juicio contencioso administrativo \*\*\*\*\*.

**SEGUNDO. Preceptos constitucionales que contienen los derechos fundamentales violados.** El quejoso hizo valer los conceptos de violación que consideró pertinentes y precisó que los derechos fundamentales vulnerados son los contenidos en los artículos 14, 16, 17 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.<sup>1</sup>

**TERCERO. Trámite y resolución del juicio de amparo.** Por razón de turno, correspondió conocer de la referida demanda de garantías al Tribunal Colegiado en Materias de Trabajo y Administrativa del Décimo Tercer Circuito, cuyo Presidente, por acuerdo de doce de junio de dos mil diecisiete, la admitió a trámite bajo el número \*\*\*\*\*, y ordenó turnar el expediente, una vez que transcurriera el término de quince días que se les concedió a las partes para la formulación de alegatos.<sup>2</sup>

Seguidos los trámites procesales correspondientes, el Tribunal Colegiado del conocimiento, en sesión de veintisiete de febrero de dos mil dieciocho, dictó sentencia en la que resolvió **conceder** el amparo solicitado.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Cuaderno del juicio de amparo directo \*\*\*\*\* . Fojas 3 a 46.

<sup>2</sup> *Ibidem*. Fojas 49 y 50.

<sup>3</sup> *Ibidem*. Fojas 109 a 167.

**CUARTO. Interposición del recurso de revisión.** Inconforme con la anterior resolución, mediante escrito presentado el dos de abril de dos mil dieciocho, ante el Tribunal Colegiado en Materias de Trabajo y Administrativa del Décimo Tercer Circuito, el quejoso, por propio derecho, interpuso recurso de revisión.

Por auto de tres de abril de dos mil dieciocho, el Tribunal Colegiado del conocimiento, tuvo por presentado el recurso de que se trata y solicitó a la Sala responsable remitiera los autos del expediente administrativo \*\*\*\*\* a dicho Tribunal Colegiado.

Mediante proveído de once de abril de dos mil dieciocho, tuvo a la Sala responsable dando cumplimiento al requerimiento anterior y ordenó remitir el asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>4</sup>

**QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.** Por auto de veinticuatro de abril de dos mil dieciocho, el Presidente de este Alto Tribunal, ordenó registrar el recurso de revisión bajo el número 2433/2018, lo admitió a trámite, turnó el expediente para su estudio al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo y envió los autos a la Primera Sala, a la que se encuentra adscrito, a fin de que la Presidenta de ésta, dictara el acuerdo de radicación respectivo.<sup>5</sup>

En proveído de veinticinco de mayo de dos mil dieciocho, la Ministra Presidenta de la Primera Sala de este Alto Tribunal determinó que este órgano jurisdiccional se avocara al conocimiento del asunto y ordenó enviar los autos a la ponencia correspondiente, a fin de que se elaborara el proyecto de resolución correspondiente.<sup>6</sup>

### **C O N S I D E R A N D O:**

---

<sup>4</sup> *Ibidem.* Foja 188.

<sup>5</sup> Cuaderno del amparo directo en revisión 2433/2018. Fojas 12 a 14.

<sup>6</sup> *Ibidem.* Foja 35.

**PRIMERO. Competencia.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II de la Ley de Amparo vigente; 21, fracción III, inciso a) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y en relación con los puntos segundo, tercero y cuarto del Acuerdo General número 5/2013, del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece, en vigor a partir del día siguiente, toda vez que, el recurso fue interpuesto en contra de una sentencia pronunciada en **amparo directo**, en materia administrativa, por un Tribunal Colegiado de Circuito, en la que se planteó el estudio de constitucionalidad del **artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación**, en un asunto cuya resolución no requiere la intervención del Tribunal Pleno, en virtud de que, no implica la fijación de un criterio que revista un interés excepcional.

Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo directo en revisión no corresponde a las materias que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento dispone que –al igual que los amparos en revisión– los amparos directos en revisión de la competencia originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas, de manera que si el recurso que nos ocupa se turnó a un Ministro adscrito a esta Primera Sala y no existe solicitud de diverso Ministro para que lo resuelva el Pleno, entonces en términos de lo dispuesto en el punto Tercero del Acuerdo Plenario 5/2013, esta Sala debe avocarse al mismo.

**SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión.** Por tratarse de un presupuesto procesal cuyo análisis debe hacerse de oficio, es necesario corroborar que la interposición del recurso de revisión fue oportuna.

Así las cosas, se estima que el recurso de revisión planteado por la quejosa fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo.<sup>7</sup>

Esto es así, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia recurrida fue notificada a esa parte, por medio de lista, el **doce de marzo de dos mil dieciocho**. en se sentido, dicha notificación surtió efectos el día hábil siguiente; esto es, el **trece de marzo siguiente**, de conformidad con la fracción II, del artículo 31, de dicho ordenamiento legal.

Así el plazo de diez días para la interposición de dicho medio de impugnación, transcurrió del **catorce de marzo al tres de abril de dos mil dieciocho**, descontando de dicho plazo los días diecisiete, dieciocho, veintiuno, veinticuatro, veinticinco, treinta y uno de marzo, y uno de abril del citado año, por ser inhábiles de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, de la Ley de Amparo; al igual que el diecinueve de marzo, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo General 18/2013, del Consejo de la Judicatura Federal en relación con el artículo 74 de la Ley Federal del Trabajo; así como el veintiocho, veintinueve y treinta de marzo del mencionado año, conforme a lo establecido en la Circular 7/2018, del Consejo de la Judicatura Federal.

---

<sup>7</sup> “**Artículo 86.** El recurso de revisión se interpondrá en el plazo de **diez días** por conducto del órgano jurisdiccional que haya dictado la resolución recurrida.  
(...)”

Así, dado que el recurso de revisión fue presentado el **dos de abril de dos mil dieciocho**, ante el Tribunal Colegiado en Materias de Trabajo y Administrativa del Décimo Tercer Circuito, resulta evidente que se interpuso de forma **oportuna**.

**TERCERO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto.** A continuación se sintetizan los argumentos atinentes a las cuestiones medulares planteadas en la controversia traída a revisión:

1. Los hechos que constituyen los antecedentes del acto reclamado son los siguientes:

- 1.1 Por escrito presentado el veintitrés de septiembre de dos mil dieciséis, ante la Sala Regional del Suroeste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, **Manuel Antonio Bernal Guerra**, demandó la nulidad de la resolución dictada por el Director de lo Contencioso de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Estado de Oaxaca, en el oficio **\*\*\*\*\***, de catorce de marzo de dos mil dieciséis, que resolvió el recurso de revocación **\*\*\*\*\***, en el sentido de dejar sin efectos el oficio **\*\*\*\*\***, de veintisiete de noviembre de dos mil quince, emitido por la Dirección de Auditoría e Inspección Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Poder Ejecutivo del Estado de Oaxaca, en el cual se le determinó un crédito fiscal en cantidad de **\*\*\*\*\***, por concepto de impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única, así como las multas respectivas.
- 1.2 Por resolución de diez de abril de dos mil diecisiete, dentro del expediente **\*\*\*\*\***, la Sala del conocimiento dictó la

resolución respectiva en la que reconoció a validez de la resolución impugnada, en virtud de que la parte actora no probó su acción.

2. En la demanda de garantías la parte quejosa adujo diversas cuestiones de legalidad y constitucionalidad, en el caso, interesa resaltar las siguientes que aducen cuestiones de constitucionalidad, materia de esta instancia:

**2.1. En el octavo concepto de violación**, estimó que resulta inconstitucional el **artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación**, en el cual se basó la autoridad fiscalizadora para afectar su esfera jurídica a través del procedimiento de visita domiciliaria, pues contraviene lo dispuesto en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

- Señaló que el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, prevé a su vez los principios de proporcionalidad y equidad respecto de las contribuciones que deben ser pagadas por parte de los gobernados para el gasto público.

Que de las relaciones jurídicas entre el fisco y los particulares que se encuentran regidas por el citado precepto, se encuentra aquélla se surge cuando el particular es sujeto de fiscalización por parte de la autoridad hacendaria, en la que debe existir certeza jurídica y respecto a las garantías de audiencia y legalidad en cuanto al origen, desarrollo y conclusión del procedimiento respectivo, por lo que debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto, para en base a ello determinar la verdadera

proporcionalidad, obligando al Estado a determinar una base cierta prevista en la ley para poder individualizar el monto a pagar por concepto de contribuciones a cargo del sujeto pasivo y en virtud de sus ingresos, mas no de forma arbitraria.

- Indicó que el artículo impugnado faculta a la autoridad fiscal para llevar a cabo una determinación presuntiva tomando como base los ingresos correspondientes a siete días, tomando como base para la determinación presuntiva únicamente al resultado obtenido en la fecha en que se está efectuando el procedimiento de fiscalización, sin embargo, el legislador en ningún momento le permite ni otorga facultad a la fiscalizadora de aplicar o considerar ningún tipo de factores o índices deflacionarios que sirvan para determinar, según el lapso que exista entre el ejercicio revisado y la fecha en que se realiza o desahoga el procedimiento de observación previsto por ese numeral, cuánto se le debe disminuir a los ingresos determinados conforme al procedimiento de que se trata, lo cual no atiende la capacidad económica de los contribuyentes, violentando los principios de proporcionalidad tributaria y seguridad jurídica.

Mencionó que en el caso, la autoridad fiscalizadora que realizó el procedimiento de visita domiciliaria para efecto de revisar el ejercicio fiscal dos mil trece, basando su actuación en el artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, realizó una reconstrucción y observación de operaciones y actividades del quejoso durante siete días incluyendo inhábiles durante el ejercicio fiscal dos mil quince, un ejercicio posterior, actuación que sirvió de sustento para efecto de determinar presuntivamente al quejoso mediante la liquidación de un crédito fiscal, contraviniendo la garantía de seguridad jurídica y el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que el artículo impugnado en ninguna parte le permite a la autoridad fiscalizadora



aplicar ningún tipo de factor o índice de deflactación para efecto de determinar cuánto se le debe disminuir a los ingresos observados en el año dos mil quince, para efecto de adecuarlos a los ingresos del ejercicio fiscal dos mil trece, que constituye el objeto propiamente de la revisión y el ejercicio revisado, dejándolo en completa indefensión pues en ningún momento se atiende a su capacidad económica como contribuyente; sin que sea dable el hecho de que la autoridad hacendaria pretenda fincar un índice de deflactación en forma arbitraria y sin sustento legal alguno, pues corresponde únicamente al legislador ordinario dicha cuestión.

- Por último, señaló que de concederse el amparo, sí tendría efectos prácticos y de mayor beneficio para el gobernado, en virtud de que, por un lado la Sala fiscal declarararía la nulidad por una cuestión de fondo, dado que la actuación prevista en el artículo impugnado constituye una facultad reglada, y no es dable dejar a salvo sus facultades para efecto de reposición, y por otro lado, la autoridad tributaria estaría impedida para afectar nuevamente su esfera jurídica y domicilio en los mismos términos en que lo hizo.

3. En la sentencia recurrida, el Tribunal Colegiado en Materias de Trabajo y Administrativa del Décimo Tercer Circuito, sostuvo las siguientes consideraciones principales, respecto de los argumentos relatados:

3.1. En el **octavo considerando** de su ejecutoria, el Tribunal Colegiado del conocimiento realizó el estudio de los conceptos de violación sexto y séptimo, estimándolos fundados y suficientes para conceder la protección constitucional solicitada.

Señaló también que dichos motivo de queja se analizó de manera preferente a los demás, incluso a aquellos en los que se intenta hacer valer la inconstitucionalidad del artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación; puesto que, de resultar fundado traería a la parte quejosa un mayor beneficio, debido a que el aspecto que en ellos se cuestiona, es relativo a la legalidad de la documental que exhibió la demandada con su oficio de contestación a la demanda en copia certificada por el Coordinador de Visitas de la Dirección de Auditoría e Inspección Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Estado de Oaxaca, cuyo estudio omitió la Sala, que tiene trascendencia para efectos de la subsistencia de las demás cuestiones debatidas en el juicio de origen.

En virtud de lo anterior, el Tribunal Colegiado, concedió el amparo solicitado a fin de que la Sala del conocimiento deje insubsistente la sentencia reclamada y, en su lugar emita otra en la que se pronuncie de forma exhaustiva, fundada y motivada, sobre los argumentos del segundo concepto de impugnación del escrito de ampliación de la demanda que se precisan como omitidos, toda vez que la responsable no analizó la legalidad en forma integral de la certificación suscrita por el Coordinador de Visitas Domiciliarias a pesar que el quejoso lo objetó expresamente en el mencionado concepto de impugnación, por lo cual la *A quo* no puede concederle sin previo estudio la calidad de documento público, ni mucho menos otorgarle valor probatorio pleno en virtud de que fue omisa en estudiar si el funcionario que suscribió dicha documental tenía o no facultades prevista en la ley para actuar en sendos términos.

**4.** La quejosa, al recurrir la sentencia de amparo, hace valer los siguientes argumentos en su escrito de revisión:

**Único.**

- Aduce la sentencia recurrida es contraria a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, en relación directa con los principios de congruencia y exhaustividad, al no abordar los temas de inconstitucionalidad planteados, dejándolo en un estado de completa indefensión, por lo que, solicita a este Alto Tribunal subsane dicha omisión.
- Menciona que el Tribunal Colegiado del conocimiento fue totalmente omiso en estudiar el séptimo (*sic*) concepto de violación manifestado en la demanda de amparo en el que reclamó la inconstitucionalidad del **artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.**

Señala que como puede apreciarse de la lectura de dicho concepto de violación, hizo valer la inconstitucionalidad del artículo impugnado **sin que al efecto existiera en la sentencia recurrida un pronunciamiento expreso y concreto sobre dicha situación,** afectando notablemente sus derechos fundamentales de audiencia, seguridad jurídica y acceso efectivo a la justicia.

Asimismo señala que cuenta con interés jurídico para impugnar dicho fallo y que se actualiza la causal de procedencia prevista en el artículo 81, fracción II, de la Ley de Amparo, al omitirse el estudio en cuanto a la inconstitucionalidad planteada.

- Finalmente afirma que el Tribunal Colegiado del conocimiento intentó justificar su omisión bajo el argumento de que de resultar fundada la causal de ilegalidad le traería un mayor beneficio al quejoso, sin embargo no establece de forma clara y precisa su

razonamiento, es decir, de qué forma se le beneficiará al gobernado, ni los alcances de dicho beneficio, dejándolo en completa incertidumbre.

Que son infundados los argumentos del Tribunal Colegiado del conocimiento y es procedente el recurso de revisión, toda vez que existe la posibilidad de que del estudio de los agravios se llegue a la conclusión de que el artículo impugnado es inconstitucional, lo que aporta la obtención de mayores beneficios al quejoso que los ya conseguidos en la sentencia de amparo, porque cuando se trata de inconstitucionalidad de leyes reclamadas el efecto de la sentencia que otorga la protección federal no sólo consiste en dejar insubsistentes los actos de aplicación reclamados, sino en impedir que el dispositivo pueda volver a aplicar válidamente en perjuicio del quejoso.

**CUARTO. Procedencia del recurso.** De conformidad con lo dispuesto por los artículos 107, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II de la Ley de Amparo; 21, fracción III, inciso a) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, para la procedencia del recurso de revisión interpuesto en contra de resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados, es necesario en primer lugar, que las mismas decidan sobre la inconstitucionalidad de una norma general o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, o bien, que en dichas sentencias se omita el estudio de las cuestiones mencionadas cuando se hubieren planteado en la demanda de garantías, previa presentación oportuna del recurso; y en segundo lugar, que el problema de constitucionalidad

entrañe la fijación de un criterio de **importancia y trascendencia**, a juicio de la Sala respectiva, en cumplimiento de acuerdos generales del pleno.

En ese sentido, el **Acuerdo General Plenario 9/2015**, publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de junio de dos mil quince, para que un recurso de revisión en amparo directo sea procedente, deben reunirse los siguientes requisitos:

1. Que en la sentencia recurrida se decida sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general, o se establezca la interpretación directa de un precepto constitucional o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, o bien si en dicha sentencia, **se omite el estudio de las cuestiones de constitucionalidad planteadas en la demanda de amparo**; y,
2. Que el problema de constitucionalidad referido entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia a juicio del Pleno o de la Sala respectiva de la Suprema Corte.

En el entendido de que la resolución dictada en un amparo directo en revisión, permitirá la fijación de un criterio de importancia y trascendencia, sólo cuando:

a) La cuestión de constitucionalidad planteada, de lugar a un **pronunciamiento novedoso o de relevancia**, para el orden jurídico nacional; o,

b) Lo decidido en la sentencia recurrida pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por este Alto Tribunal,

relacionado con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiere omitido su aplicación.

En ese sentido, para que un caso concreto resulte procedente el recurso de revisión en amparo directo, es necesarios: **a)** La oportunidad del recurso; **b)** La legitimación procesa de quien lo interpone; **c)** Que en la sentencia de amparo exista un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, o bien, **que en dicha sentencia se haya omitido el estudio de las cuestiones mencionadas, cuando se hubieren planteado en la demanda de amparo;** y, **d)** Que el tema de constitucionalidad planteado reúna el requisito de importancia y trascendencia conforme al Acuerdo en mención.

Ahora, cabe precisar que en el caso se encuentran satisfechos los **requisitos marcados con los incisos a) y b)**, toda vez que, el presente recurso de revisión fue presentado dentro del plazo de diez días previsto para ello en el artículo 86, de la Ley de Amparo, tal como quedó demostrado en el considerando segundo de esta resolución; además, el recurso de revisión se interpuso por la parte quejosa, **Manuel Antonio Bernal Guerra**, por propio derecho.

Por otro lado, cabe señalar que los **requisitos marcados con los incisos c) y d)**, igualmente **se cumplen** en el recurso de mérito, pues según se advierte de los conceptos de violación hechos valer en la demanda de amparo, la quejosa hizo valer la inconstitucionalidad del artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, por transgredir el principio de proporcionalidad tributaria; sin embargo, el Tribunal Colegiado del conocimiento fue omiso en estudiar dichos argumentos,

pues concedió el amparo por una cuestión de legalidad, misma que la ahora recurrente combate en sus agravios.

**QUINTO. Estudio de Fondo.** En el único agravio de su recurso de revisión, el quejoso se duele de que el Tribunal Colegiado fue omiso en estudiar el concepto de violación en el que planteó la inconstitucionalidad del artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, el cual de resultar fundado, le traería un mayor beneficio.

En efecto, de las consideraciones de la sentencia recurrida, se puede advertir que el órgano colegiado del conocimiento concedió el amparo al quejoso, para que la autoridad responsable emitiera una nueva resolución, en la que estudiara de manera exhaustiva los argumentos manifestados en el **segundo concepto de impugnación** del escrito de ampliación de la demanda, con los que se objetó la validez de los documentos exhibidos por la autoridad en su contestación de demanda, pues las copias aportadas no fueron certificadas por los funcionarios competentes para ello; sin embargo, la Sala Fiscal otorgó valor probatorio pleno a dichas documentales sin analizar de forma integral la legalidad de la certificación suscrita por el Coordinador de Visitas Domiciliarias.

Derivado de ello, el Tribunal Colegiado consideró que era innecesario el estudio de los conceptos de violación de inconstitucionalidad de la norma referida, en virtud de que al resultar fundados diversos motivos de queja, relacionados a cuestiones de legalidad, se traería un mayor beneficio a la parte quejosa.

No obstante, esta Sala estima que es **fundado** el agravio hecho valer por el recurrente en cuanto a que, el mayor beneficio lo obtendría de resultar fundados los argumentos encaminados a demostrar la

inconstitucionalidad del artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, toda vez que los efectos de la concesión del amparo no abarcan las consecuencias jurídicas de la aplicación del precepto impugnado, ya que solamente obliga a la autoridad responsable a dictar una nueva resolución en la que se estudien los argumentos cuyo análisis omitió, relacionado con una cuestión probatoria; por lo tanto, al existir un acto de la autoridad fundado en el **artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación**, del que resulta un cálculo presuntivo de contribuciones, es evidente que **podría obtener un mayor beneficio de verificarse la inconstitucionalidad** de éste, pues conllevaría a la declaración de invalidez del acto originalmente impugnado.<sup>8</sup>

Por lo expuesto, con fundamento en el artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, esta Primera Sala se avocará al estudio del concepto de violación relativo a la inconstitucionalidad del artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil quince, cuyo estudio fue omitido en la sentencia recurrida, en el cual, el quejoso adujo medularmente lo siguiente:

- Sostiene que es inconstitucional el precepto reclamado pues contraviene lo dispuesto en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que faculta a la autoridad fiscal para llevar a cabo una **determinación presuntiva** tomando como base los ingresos correspondientes a siete días, en la fecha en que se está efectuando el procedimiento de fiscalización; sin embargo,

---

<sup>8</sup> Sirva de apoyo a dicha consideración, la jurisprudencia P./J. 3/2005, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Registro: 179367. Tomo XXI. Febrero de 2005. Página: 5, de rubro: "**CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL ESTUDIO DE LOS QUE DETERMINEN SU CONCESIÓN DEBE ATENDER AL PRINCIPIO DE MAYOR BENEFICIO, PUDIÉNDOSE OMITIR EL DE AQUELLOS QUE AUNQUE RESULTEN FUNDADOS, NO MEJOREN LO YA ALCANZADO POR EL QUEJOSO, INCLUSIVE LOS QUE SE REFIEREN A CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES.**"



el legislador no permite a la fiscalizadora aplicar o considerar ningún tipo de factores o índices deflacionarios que sirvan para determinar, según el lapso que exista entre el ejercicio revisado y la fecha en que se realiza o desahoga el procedimiento de observación previsto por ese numeral, cuánto se le debe disminuir a los ingresos determinados conforme al procedimiento de que se trata, lo cual en no atiende la capacidad económica de los contribuyentes, violentando los principios de proporcionalidad tributaria y seguridad jurídica.

En principio es importante destacar que, si bien el quejoso alega que el precepto impugnado contraviene lo dispuesto por los artículos 14, 16, y 31, fracción IV, de la Constitución Federal y con ello, los principios de legalidad, seguridad jurídica, audiencia, debido proceso, proporcionalidad y equidad tributaria, de la simple lectura de los argumentos contenidos en su concepto de violación, se puede advertir que éstos únicamente están dirigidos a probar la violación al principio de **proporcionalidad tributaria**, pues cuestionan la forma en que se realiza la determinación presuntiva prevista en el artículo 61, fracción II, del Código tributario federal, ya que según su dicho, no atiende a su capacidad contributiva; razón por la cual, se analizarán a la luz de dicho principio.

Para ello, es necesario tomar en cuenta que este Alto Tribunal 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.

Es por ello, que atendiendo a dicho principio, los gravámenes deben fijarse en función de la potencialidad real de cada sujeto pasivo 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.

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.

De lo anterior, se desprende que el principio 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.<sup>9</sup>

Por otra parte, es conveniente precisar lo que este Alto Tribunal ha establecido respecto a las facultades de presunción de las autoridades fiscales.

---

<sup>9</sup> 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.”** Tesis localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, P./J. 109/99 (9a.); 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.”** Tesis localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, P. LXXIX/98 (9a.); Tomo VIII, Diciembre de 1998, Pág. 241; **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.”** Tesis localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, P./J. 10/2003 (9a.), Tomo XVII, Mayo 2003, Pág. 144.

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.
- 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.
  - 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.

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 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.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2433/2018

- 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 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.
- 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.

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.

Tal como aconteció en la especie, que la autoridad administrativa tuvo que presumir la utilidad fiscal del contribuyente conforme al procedimiento establecido en el artículo reclamado, pues éste se ubicó en las fracciones I y VI, del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.<sup>10</sup>

Así se advierte en la resolución determinante del crédito fiscal, en la que la autoridad estableció que dado que la conducta del contribuyente obstaculizó el desarrollo de las facultades de comprobación y ante la imposibilidad de reconstruir operaciones cuando menos de treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio en base a la contabilidad y documentación proporcionada, aplicó el procedimiento señalado en el artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.<sup>11</sup>

En efecto, el precepto impugnado, 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

---

<sup>10</sup> **“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.**

**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).

<sup>11</sup> Expediente administrativo \*\*\*\*\*. Foja 77.



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 Federación<sup>12</sup>, es decir:

- 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.

Aunado a 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

---

<sup>12</sup> **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.

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.

Esto es, sólo ante la imposibilidad de reconstruir las operaciones del contribuyente conforme a su propia contabilidad o bien con información de terceros **del mismo ejercicio fiscal que se revisa**, la autoridad puede aplicar el precepto reclamado.

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.”*

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

Ahora, 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.

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.

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.

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.

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.

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 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.

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.

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.

Es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 159/2007, emitida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, de rubro: **“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”**.<sup>13</sup>

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

Para lo anterior, no es 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.

---

<sup>13</sup> Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Página: 111, Registro: 170585, de texto:

*“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 constitucionales.”*

Ello, 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:

Primero, porque los ingresos o del valor de los actos o actividades que observan son los del propio contribuyente, en segundo término 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 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.

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, éstos 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 Renta.

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.

En efecto, el Pleno de este Alto Tribunal establecido 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.”*<sup>14</sup>

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

---

<sup>14</sup> Ejecutoria de la contradicción de tesis 237/2014.



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.

Por lo expuesto, son **infundados** los argumentos del quejoso, toda vez que el artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, no resulta inconstitucional, pues no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

Similares consideraciones se sostuvieron por esta Primera Sala, al resolver por unanimidad de votos, el amparo directo en revisión 6131/2016, en sesión de diez de enero de dos mil dieciocho.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

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

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión ampara y protege a **Manuel Antonio Bernal Guerra**, en contra del acto y la autoridad precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.

**Notifíquese;** con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al lugar de procedencia y, en su oportunidad, archívese este expediente como asunto concluido.