

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN  
6031/2015.  
QUEJOSA: \*\*\*\*\*.**

**PONENTE:  
MINISTRO ALBERTO PÉREZ DAYÁN.**

**SECRETARIA:  
LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.**

**Vo. Bo.  
Sr. Ministro**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al

**VISTOS, y  
RESULTANDO:**

**PRIMERO. Demanda de amparo.** Por escrito presentado el dieciséis de abril de dos mil quince, en la Oficialía de Partes de la Sala Regional de Oriente, San Andres Cholula, Puebla, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la sociedad mercantil \*\*\*\*\*, por conducto de su representante legal, demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal en contra de la autoridad y por el acto que a continuación se precisan:

**AUTORIDAD RESPONSABLE:** Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

**ACTO RECLAMADO:** La sentencia dictada el once de marzo de dos mil quince, en el expediente número \*\*\*\*\*.

**Preceptos constitucionales que se consideran transgredidos.** La quejosa invocó que se violaban en su perjuicio los artículos 14, 16, 17 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; señaló como autoridad tercero interesada

a la Administradora Local Jurídica de Puebla Norte; asimismo, expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes.

**SEGUNDO. Trámite y sentencia del juicio de amparo directo.**

El Magistrado Presidente del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al que por razón de turno correspondió conocer del asunto, previo al cumplimiento del requerimiento solicitado a la autoridad responsable, admitió la demanda por acuerdo de veintiocho de mayo de dos mil quince y ordenó su registro con el número \*\*\*\*\*.

En dicho acuerdo se tuvo como parte tercero interesada a la autoridad Administrador Local Jurídica de Puebla Norte del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como a la Unión Sindical de Obreros de la Industria de la Construcción, Conexos y Similares de la República Mexicana.

Posteriormente, el Tribunal Colegiado del conocimiento dictó sentencia en el juicio de amparo directo en sesión de siete de octubre de dos mil quince, al tenor del siguiente punto resolutivo:

**“ÚNICO. La Justicia de la Unión ampara y protege a \*\*\*\*\* , contra la sentencia dictada por la actual Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el once de marzo de dos mil quince, en el juicio de nulidad \*\*\*\*\* , para los efectos precisados en la parte final del considerando Quinto de la presente ejecutoria”.**

Sobre el particular es importante destacar que el efecto del amparo consistió en que la Sala Fiscal responsable dejara insubsistente la sentencia reclamada y, en su lugar, dictara otra en la que siguiendo los lineamientos de la ejecutoria, reiterara los considerandos Tercero, Quinto y Séptimo al no haber sido materia de análisis en dicho fallo, ni en el recurso de revisión fiscal interpuesto por

la autoridad demandada; también debía reiterar los considerandos Cuarto, Sexto y Octavo, porque no prosperaron los argumentos que en su contra se hicieron valer; finalmente, en cumplimiento al principio de exhaustividad que establece el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se pronunciara respecto a la solicitud de indemnización planteada y, con libertad de jurisdicción, resolviera lo que jurídicamente resultara procedente.

No obstante lo anterior, en la resolución en comento, se calificó como infundado el concepto de violación en el que se controvertió la regularidad constitucional del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

**TERCERO. Recurso de revisión.** Inconforme con la anterior determinación, la parte quejosa, por conducto de su representante legal, interpuso recurso de revisión, el que fue admitido a trámite por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante auto de seis de noviembre de dos mil quince.

En el proveído de mérito, también se ordenó registrar el recurso con el número **6031/2015** y turnar el asunto al Ministro Alberto Pérez Dayán y enviar los autos a la Segunda Sala para su radicación y resolución.

Por acuerdo de catorce de diciembre de dos mil quince, el Presidente de la Segunda Sala determinó el avocamiento del mismo para conocer del presente recurso y ordenó la devolución de los autos a su ponencia, para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente.

Finalmente, el doce de enero de dos mil dieciséis, se tuvieron por hechas las manifestaciones que formuló el Agente del Ministerio Público de la Federación.

**CUARTO. Publicación.** El proyecto de sentencia con el que se propuso resolver el presente asunto, fue publicado dentro del plazo y con las formalidades previstas en los artículos 73 y 184 de la Ley de Amparo vigente, por versar sobre la constitucionalidad de una norma de carácter general; y,

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

**PRIMERO. Competencia.** Esta Segunda Sala es **competente** para conocer del presente recurso de revisión, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II y 83 de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente a partir del tres de abril de dos mil trece, por tratarse de una demanda de amparo directo presentada con posterioridad a la entrada en vigor de esta ley; 11, fracción V y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los puntos Primero y Quinto del Acuerdo 9/2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de junio de dos mil quince, así como puntos Primero y Tercero del Acuerdo General 5/2013, ambos del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Lo anterior, toda vez que el recurso fue interpuesto contra una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un juicio de amparo administrativo, materia que corresponde a la especialidad de esta Sala sin que se considere necesaria la intervención del Tribunal Pleno para su resolución.

**SEGUNDO. Oportunidad y legitimación del recurso de revisión.** El recurso fue presentado oportunamente.

En efecto, la sentencia de siete de octubre de dos mil quince fue notificada por lista a la parte quejosa el **miércoles veintiuno de octubre de dos mil quince** (al no encontrarse nadie en el domicilio para oír y recibir notificaciones); por lo que dicha notificación surtió efectos al día hábil siguiente, es decir, el **jueves veintidós de octubre**, transcurriendo el plazo de diez días, a que se refiere el artículo 86 de la Ley de Amparo, del **viernes veintitrés de octubre al jueves seis noviembre de dos mil quince**; por lo que, si el escrito del recurso de revisión fue presentado el **veintiocho de octubre de dos mil quince**, es de concluirse que su interposición es oportuna.<sup>1</sup>

Al respecto, es aplicable la tesis de jurisprudencia número P./J. 1/2010, cuyo rubro y texto son los siguientes:

**“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL PLAZO PARA SU INTERPOSICIÓN DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE SURTA EFECTOS LA NOTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA RECURRIDA, Y NO A PARTIR DE QUE EL RECURRENTE RECIBA COPIAS DE LA MISMA. El artículo 86 de la Ley de Amparo establece que el plazo de diez días para interponer dicho recurso empezará a contar desde el día siguiente al en que surta efectos la notificación de la resolución recurrida, lo que es congruente con la regla general prevista en el diverso 24 del indicado ordenamiento, consistente en que los términos judiciales en el juicio de amparo empezarán a correr desde el día siguiente al en que haya surtido efectos la notificación, y refuerza que sólo puede hablarse de notificación cuando se da a conocer, conforme a las reglas procesales respectivas, el acto o resolución de que se trate y se generen las consecuencias jurídicas que impliquen el acto o resolución objeto de la notificación. Por tanto, el referido plazo no debe computarse a partir de que el interesado recibe copia simple o certificada de la resolución impugnada previamente a su notificación, toda vez que la recepción de esa copia no sustituye al acto de**

<sup>1</sup> Al efecto, se debe tener en cuenta que fueron inhábiles los días veinticuatro, veinticinco y treinta y uno de octubre, así como primero y dos de noviembre del mismo año, por haber sido inhábiles, de conformidad con los artículos 19 de la Ley de Amparo, 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y de la Circular 29/2015 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal.

notificación que es a cargo del tribunal y debe cumplir con las formalidades legales correspondientes. Además, el citado artículo 86 sujeta el inicio del plazo a la realización de dos condiciones: la notificación de la resolución y el surtimiento de sus efectos; condiciones que no pueden darse a partir del acto de recepción de copias, pues éste no implica una notificación del órgano jurisdiccional con las formalidades requeridas en la legislación de la materia ni, por lógica, es susceptible de producir efectos”.<sup>2</sup>

Por otra parte, el representante legal de la persona moral tiene reconocido ese carácter en proveído de veintiocho de mayo de dos mil quince, dictado por el Presidente del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al admitir la demanda de amparo directo.

**TERCERO. Agravio.** En el recurso de revisión principal, la parte recurrente expone únicamente un agravio que, en síntesis, es el siguiente:

La sentencia recurrida es incorrecta porque concluye que el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación no viola el principio tributario de proporcionalidad.

En efecto, la decisión que se combate no se considera acertada, toda vez que la base gravable del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos a que se refiere el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación se lleva a cabo sobre “importes brutos”, puesto que no son aminorados por deducción alguna; máxime que en términos del criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en ese supuesto no es aplicable el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así, contrario a lo señalado por el Tribunal Colegiado del conocimiento, lo alegado se puede confirmar, toda vez que en la Ley del Impuesto sobre la Renta no existe disposición alguna que reconozca una deducción mínima para los ingresos determinados presuntivamente (artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación); motivo por el cual, la

<sup>2</sup> Época: Novena Época. Registro: 165165. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Febrero de 2010. Materia(s): Común. Tesis: P./J. 1/2010. Página: 6.

previsión legal cuya regularidad constitucional se controvierte, sí es violatoria del principio tributario de proporcionalidad, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**CUARTO. Procedencia.** Por razón de método, en principio es menester verificar la procedencia del presente recurso de revisión, dado que constituye una cuestión de orden público y estudio preferente, para lo cual es necesario tener en cuenta que de la interpretación de los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Federal; 81, fracción II, 96 de la Ley de Amparo; 10, fracción III y 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, se pone de manifiesto que las sentencias dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito en amparo directo no admiten recurso alguno, ya que son determinaciones definitivas emitidas por un órgano terminal; sin embargo, tal regla tiene las excepciones siguientes:

1. Cuando el Tribunal Colegiado resuelva, entre otros aspectos, sobre la constitucionalidad o convencionalidad de unas normas generales.
2. En el supuesto de que el citado Tribunal establezca 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.
3. Cuando habiéndose planteado en la demanda de amparo los dos temas citados, dicho órgano jurisdiccional haya omitido su estudio.
4. Si el problema de constitucionalidad de normas generales, cuyo estudio se deba realizar, entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia.

Asimismo, además de lo antes mencionado, también deben satisfacerse determinados requisitos tales como la firma en el escrito u

oficio de expresión de agravios; la oportunidad del recurso; la legitimación procesal del promovente; y, si conforme al Acuerdo General 9/2015, se colma el requisito de importancia y trascendencia.<sup>3</sup>

En el presente asunto se advierte que el recurso de que se trata se interpuso oportunamente por persona legitimada y que el ocurso se encuentra firmado, lo cual quedó demostrado en el segundo considerando de la presente resolución.

<sup>3</sup>Se cumple el requisito de importancia y trascendencia de conformidad con el inciso b), del Punto Primero y Punto Segundo del Acuerdo General 9/2015, dichos puntos disponen textualmente lo siguiente:

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

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

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

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

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

**“TERCERO.** En el trámite de los amparos directos en revisión, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación verificará que se cumplan los siguientes requisitos de procedencia:

**I.** Que el recurso sea interpuesto oportunamente y por parte legitimada;

**II.** Que en la sentencia recurrida el Tribunal Colegiado haya realizado un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de alguna norma general o la interpretación directa de algún precepto constitucional o de un derecho humano establecido en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, o que en la demanda se hicieron planteamientos de esa naturaleza, aun cuando el Tribunal Colegiado de Circuito haya omitido el estudio de tales cuestiones, y

**III.** Que se surtan los requisitos de importancia y trascendencia.

Para efectos de la fracción II de este punto, se considerará omisión en el estudio de las cuestiones constitucionales, la que derive de la calificativa de inoperancia, insuficiencia o ineficacia efectuada por el Tribunal Colegiado de Circuito de los conceptos de violación”.

**“CUARTO.** El Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desechará de plano el recurso de revisión en el supuesto de que no reúna cualquiera de los requisitos de procedencia previstos en el punto anterior.

Si el recurso reúne los requisitos de procedencia referidos, el Presidente decretará su admisión, especificando que ello es sin perjuicio del pronunciamiento posterior que realice la instancia colegiada de este Alto Tribunal que conozca del asunto, y lo turnará.”

Ahora bien, en la demanda de amparo se cuestionó la regularidad constitucional del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, este argumento fue considerado infundado por el Tribunal Colegiado del conocimiento y, en el presente medio de defensa se impugna esa determinación.

Asimismo, en cuanto a la importancia y trascendencia del asunto de que se trata, es de establecerse que en la especie, se tienen por acreditados los mencionados elementos de procedencia, dado que no existe jurisprudencia sobre la temática del análisis del artículo 59, fracción III, del Código Tributario en cita, a la luz del principio tributario de proporcionalidad, específicamente, por lo que hace al argumento elaborado en el sentido de que el precepto legal para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta considera los ingresos sin permitir deducción alguna.

En este tenor, cabe concluir que el recurso de revisión que nos ocupa es procedente.

**QUINTO. Análisis del agravio formulado en el recurso de revisión.** Habiéndose determinado que el recurso de revisión es procedente, corresponde a esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación examinar el agravio hecho valer en el presente recurso de revisión.

**En el planteamiento de inconstitucionalidad de normas generales la sociedad mercantil quejosa aduce que, contrario a lo que se afirma en el fallo recurrido, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, contraviene el principio tributario de proporcionalidad,** porque la base gravable del impuesto sobre la renta, relativa a los ingresos a que se refiere el numeral citado, se

lleva a cabo sobre “importes brutos”, puesto que no son aminorados por deducción alguna; máxime que en términos del criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en ese supuesto no es aplicable el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Agrega la parte recurrente, que lo anterior se confirma, toda vez que en la Ley del Impuesto sobre la Renta no existe disposición alguna que reconozca una deducción mínima para los ingresos determinados presuntivamente conforme al artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación; motivo por el cual, la previsión legal cuya regularidad constitucional se cuestiona, es violatoria del principio tributario de proporcionalidad, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A fin de ilustrar la decisión que esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustentará en la presente resolución, se considera conveniente destacar que este órgano jurisdiccional al resolver la contradicción de tesis 457/2013, en sesión celebrada el veintitrés de abril de dos mil catorce, bajo la ponencia del Ministro José Fernando Franco González Salas, por mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas y Luis María Aguilar Morales, estando en contra los Ministros Sergio A. Valls Hernández y Margarita Beatriz Luna Ramos, concluyó que el criterio que debía prevalecer es el relativo a que tratándose de los ingresos a que hace referencia el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no es posible que cuando se realice la determinación que corresponda, se aplique el diverso procedimiento que prevé el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El criterio antes mencionado se encuentra en la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 59/2014 cuyo rubro y texto, son los siguientes:

**“RENDA. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCOMPATIBLE CON LOS INGRESOS DERIVADOS DEL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2013). El artículo citado faculta a las autoridades fiscales para determinar, de manera presuntiva, la utilidad fiscal de los contribuyentes, al prever que podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda, dependiendo de la actividad a que se dedique el causante. Sin embargo, este procedimiento no es aplicable a la estimativa indirecta de ingresos prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que se actualiza cuando el contribuyente no sustenta con documentación en su contabilidad el registro de los depósitos en su cuenta bancaria, pues dicha presunción legal deriva de datos ciertos aplicados por la autoridad cuando lleva a cabo sus facultades de comprobación, por lo que admite prueba en contrario dentro del procedimiento de fiscalización relativo, y si el particular auditado no logra desvirtuarla, procede determinar la obligación tributaria con base cierta, ya que la autoridad conoce con certeza el monto de los ingresos sujetos a pagar contribuciones, lo que no sucede con la determinación presuntiva de ingresos prevista en los artículos 55, 56 y 61 de la codificación mencionada, pues la autoridad construye la presunción, por ausencia de datos, conforme a los diversos procedimientos contenidos en esos numerales; de ahí que no resultaría lógico permitir a quienes se les detectaron aquellas actividades elusivas, disminuir el monto de los recursos que se presumieron acumulables mediante la aplicación de un coeficiente diseñado para calcular la utilidad fiscal presunta, por no tener certeza de la cuantía de los recursos dinerarios percibidos; razón por la cual, las autoridades exactoras no están obligadas a aplicar los coeficientes previstos en el referido artículo 90, respecto de los ingresos derivados de depósitos bancarios no registrados.”<sup>4</sup>**

Las consideraciones del fallo de mérito son, en lo que interesan, las que a continuación se precisan:

- Las presunciones son frecuentes en el ámbito tributario y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal creándose así una verdad jurídica distinta a la real. El fundamento de esta determinación es el propio artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que autoriza válidamente al legislador para que dentro de un sistema

<sup>4</sup> Época: Décima Época. Registro: 2006,980. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 8, Julio de 2014. Tomo I. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 59/2014 (10a.). Página: 392.

tributario justo adopte las medidas que sean eficaces para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el entendido que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho que está demostrado y el que se presume, de tal manera que uno sea consecuencia necesaria del otro.

- Así, la finalidad de establecer las presunciones por parte del legislador en materia tributaria radica en el hecho de que en aquellas situaciones en las que por la dificultad de probar una situación a cargo del contribuyente, se pueda hacer frente, por lo que constituyen instrumentos que el legislador brinda a la autoridad exactora ante la dificultad práctica de probar la realidad fáctica que se pretende gravar, en las que el legislador observa que posiblemente pudieran burlar el gravamen.
- Es en ese ámbito de las presunciones fiscales, se ubican los artículos 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En **el primer precepto legal** se establece que las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente, que no estén debidamente registrados en su contabilidad, constituyen ingresos por los cuales se deben pagar contribuciones, y que se considera actualizado el requisito de la falta de registro contable cuando el causante, estando obligado a llevar su contabilidad, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

En **el segundo** numeral citado se faculta a las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la **utilidad fiscal** de los contribuyentes, para aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda dependiendo de la actividad a que dedique el causante; mecanismo diseñado por el legislador para atemperar o disminuir los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente en los supuestos descritos, ya que al ser estimados con base en los datos de su contabilidad y documentación, e incluso con lo manifestado en la última declaración presentada, o presumidos con medios indirectos, consideró pertinente reconocer también la existencia de ciertas erogaciones o deducciones presuntas, mediante la aplicación de un coeficiente para fijar la utilidad fiscal presuntiva, dependiendo de la actividad a la que se dedicara el causante.

• Por otra parte, en el **artículo 55 del Código Fiscal de la Federación**, vigente hasta la actualidad, se establecen los diversos supuestos en los que las autoridades fiscales se encuentran facultadas para determinar **presuntivamente la utilidad fiscal** de los contribuyentes (o el remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos), sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, a saber: cuando aquéllos se oponen a una revisión; por falta de contabilidad o documentación; por irregularidades en la contabilidad; no valuación de inventarios; no se tengan en operación las máquinas registradoras; y se adviertan irregularidades en su contabilidad que imposibilite el conocimiento de sus operaciones.<sup>5</sup>

Se destaca que el antecedente directo del artículo 55 mencionado fue el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta, numeral que se derogó y se hizo de aplicación para diversas contribuciones.

**En el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación** vigente se prevé el procedimiento para que las autoridades

<sup>5</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:

(REFORMADA, D.O.F. 31 DE DICIEMBRE DE 1982)

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.

(ADICIONADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 1983)

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.

(REFORMADA, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

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

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

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

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

hacendarias determinen **presuntivamente la utilidad fiscal** de los contribuyentes que se subsuman en alguno de los supuestos del citado artículo 55, utilizando algunos datos de la contabilidad; con base en las declaraciones del ejercicio u otros; a partir de información de terceros o de alguna información que tenga la autoridad fiscal; e incluso, utilizando medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase.<sup>6</sup>

En el **artículo 61 del Código Fiscal de la Federación**,<sup>7</sup> se prevén los diversos procedimientos para que las autoridades fiscales determinen la **magnitud de los ingresos presuntos** derivados de los supuestos previstos en el citado artículo 55, cuando no se pueda comprobar por el periodo objeto de revisión los ingresos del contribuyente, así como el valor de los actos o actividades por los que deba pagar contribuciones; que se conforman con la reconstrucción de operaciones con base en documentación del contribuyente o información de terceros; o bien, con la observación directa de operaciones por determinada temporalidad (cuando no permiten ser reconstruidas); asimismo, se menciona en el último párrafo de este numeral, la forma en que se tiene que determinar el

---

<sup>6</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”.

<sup>7</sup> “**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”.

impuesto sobre la renta por el ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente, conforme alguno de los procedimientos citados, ya que previamente se tiene que calcular la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta (en su artículo 90).

- Lo anterior es de singular relevancia, en atención a que en los procedimientos a que se refiere el citado artículo 61 se aplican, únicamente, cuando el contribuyente no demuestra sus ingresos o el valor de sus actos o actividades a las autoridades fiscales, por lo que éstas deben llevar a cabo una determinación presuntiva de los ingresos del sujeto pasivo de la relación tributaria, y por disposición expresa del numeral en comento, son los únicos a los que pueden aplicarse los coeficientes de utilidad a que se refiere el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> **Artículo 90.** Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

I. Se aplicará 6% a los siguientes giros:

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

II. Se aplicará 12% en los siguientes casos:

Industriales: Sombreros de palma y paja.

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

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

III. Se aplicará 15% a los giros siguientes:

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

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

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

IV. Se aplicará 22% a los siguientes rubros:

Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

V. Se aplicará 23% a los siguientes giros:

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

VI. Se aplicará 25% a los siguientes rubros:

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

VII. Se aplicará 27% a los siguientes giros:

- Los coeficientes de mérito fueron diseñados desde su origen en el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos ochenta, para atemperar o disminuir los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente en los supuestos a que se refería el artículo 61 de la propia legislación y que posteriormente fueron trasladados al artículo 55 del Código Fiscal de la Federación; los cuales son estimados indirectamente con base en los datos de la contabilidad y documentación del contribuyente, e incluso con lo manifestado en otras de sus declaraciones, o presumidos con medios indirectos, de ahí que el legislador tributario consideró pertinente reconocer también la existencia de ciertas erogaciones o deducciones presuntas (al no tener la certeza del monto real de los ingresos percibidos), mediante la aplicación de un factor para fijar la utilidad fiscal estimativamente, dependiendo de la actividad a la que se dedicara el causante.
- De acuerdo a lo expuesto, el procedimiento previsto en el último párrafo del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, no se puede hacer extensivo a los ingresos determinados con fundamento en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que lo previsto en este numeral es una presunción legal respecto de la obtención de ingresos, que admite prueba en contrario, por lo que no se trata de una resolución mediante la cual la autoridad realice la determinación presuntiva de ingresos.
- En efecto, esta disposición jurídica establece una atribución de la autoridad fiscal cuando ejerce sus facultades de comprobación, la cual tiene una naturaleza jurídica distinta de la determinación presuntiva de ingresos a que se refieren los artículos 55, 56 y 61 del Código Fiscal de la Federación, pues el contribuyente tiene la oportunidad de ofrecer pruebas para demostrar el origen de sus depósitos bancarios y si

---

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

VIII. Se aplicará 39% a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

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

IX. Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores”.

**no logra desvirtuar la actualización de la presunción** legal prevista en el artículo 59, fracción III, del citado ordenamiento legal, **procede determinar la obligación tributaria con base cierta**, dado que la autoridad conoce con certeza la magnitud de los ingresos que debieron pagar contribuciones, por lo que no resultaría lógico permitir a los causantes a los que se detectaron ese tipo de actividades elusivas, disminuir el monto de los recursos que se presumen deben ser acumulables, mediante la aplicación de un coeficiente diseñado para calcular la utilidad fiscal presunta, por no tener certeza de la cuantía de los recursos dinerarios percibidos.

Como se puede observar, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio que, si bien, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, prevé una estimativa de ingresos cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad, el registro de los depósitos en su cuenta bancaria; **lo cierto es que dicha presunción legal deriva de datos ciertos que la autoridad aplica cuando lleva a cabo sus facultades de comprobación**, por lo que admite prueba en contrario dentro del procedimiento de fiscalización relativo y, **si el contribuyente auditado no logra desvirtuarla**, procede determinar la obligación tributaria con base cierta, dado que la autoridad conoce con certeza la magnitud de los ingresos que debieron pagar contribuciones. **Lo que no sucede con la determinación presuntiva de la utilidad fiscal a que se refiere el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, puesto que en este caso la autoridad construye la presunción, por ausencia de datos, cuando se actualizan los supuestos que establece el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, en términos de los procedimientos que se prevén en los numerales 56 y 61 del citado ordenamiento jurídico.

En otras palabras, la postura que sustenta la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deriva de que, conforme a lo previsto en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las

autoridades fiscales tienen facultades para comprobar si el contribuyente ha cumplido con las disposiciones fiscales y, de ser el caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales de que se trate.

Así, las autoridades fiscales pueden determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales de acuerdo a dos métodos, a saber:

- **Determinación con base presunta:** ésta consiste en que a partir de hechos conocidos la autoridad arriba a hechos desconocidos, motivo por el cual ante la ausencia de datos reales con los cuales pueda efectuar la determinación del crédito fiscal, entonces la lleva a cabo con los elementos que se establecen legalmente.
- **Determinación con base cierta:** para este efecto la autoridad cuenta con los elementos para determinar el crédito fiscal y acude a las disposiciones de la Ley que regula la contribución de que se trate, y partiendo de datos reales formula el cálculo correspondiente.

**La determinación presuntiva** que establece el Código Fiscal de la Federación deriva de que la autoridad con arreglo a un vínculo de causalidad que liga unos acontecimientos conocidos con otros, deduce la existencia o consecuencia de un hecho desconocido; conclusión que se infiere de lo que al respecto establecen los artículos 55, 56 y 61 del ordenamiento jurídico citado, puesto que estos numerales, en el mismo orden, en esencia, se prevé:

- **Artículo 55: Determinación presuntiva de la utilidad fiscal o el remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones:** Se actualizan cuando el contribuyente se opone u obstaculiza la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, u omite presentar la declaración del ejercicio de cualquier declaración; por falta de

contabilidad; por irregularidades en la contabilidad; por no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios; cuando no se tengan en operación las máquinas registradoras; cuando se adviertan irregularidades en su contabilidad que imposibilite el conocimiento de sus operaciones.

- **Artículo 56: Procedimiento para la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior.** Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos del contribuyente el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente cualquiera de los siguientes procedimientos: utilizando los datos de la contabilidad, tomando como base datos contenidos en las declaraciones del ejercicio, a partir de información de terceros o de alguna información que tenga la autoridad fiscal, utilizando medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase.
- **Artículo 61: Determinación de los ingresos presuntos.** Este supuesto se actualiza **cuando el contribuyente** se encuentra en algunos de los supuestos del artículo 55 y **no pueda comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deba pagar contribuciones**, como podría ser reconstrucción de operaciones con base en documentación del contribuyente o información de terceros, u observaciones de operaciones cuando no se esté en el supuesto anterior.

El procedimiento de mérito se aplica cuando el contribuyente no demuestra sus ingresos o el valor de sus actos o actividades a las autoridades fiscales y por esta razón éstas deben llevar a cabo una determinación presuntiva de ingresos, mediante métodos comparativos o de referencia.

En relación con lo anterior, el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, le otorga facultades a las autoridades fiscales para que, posteriormente, determine en los mismos términos, presuntivamente la **utilidad fiscal** de los contribuyentes, aplicando un

coeficiente que dependerá de la actividad a que se dedique el contribuyente.

Es importante señalar que la disposición jurídica que antecede, hace alusión a ingresos **“determinados presuntivamente”**, entonces se refiere indudablemente a aquéllos que se obtienen a través de una estimativa, que como se ha mencionado se establece en el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 56 y 61.

Ello es así, porque de los antecedentes legislativos de este numeral, como se mencionó en el criterio de esta Segunda Sala, se aprecia que la finalidad de esa previsión legal consiste en otorgar facultades a la autoridad hacendaria para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes que omitieran presentar la declaración del ejercicio, se opusieran u obstaculizaran a la iniciación o desarrollo de auditorías o revisiones, o se negaran a recibir la orden o solicitud de datos respectiva; cuando no presentaran los libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, o no proporcionaran los informes que se les solicitaran; o cuando la contabilidad del negocio adoleciera de algunos de los vicios descritos en la propia iniciativa.

Por otra parte, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación establece una atribución de la autoridad fiscal cuando ejerce sus **facultades de comprobación, la cual tienen una naturaleza jurídica distinta de aquélla que atañe a la determinación presuntiva de ingresos**, según se puede observar de lo que establece el artículo en cuestión:

**“Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, o el valor de los actos, actividades o activos por los que se deben pagar contribuciones, las actividades 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.

(...)”.

La previsión legal que antecede, de una manera gráfica, puede resumirse de la siguiente manera:

<p><b>Autoridad fiscal</b>  <b>En ejercicio de sus facultades de comprobación:</b> presume ingresos por depósitos bancarios con base en los documentos aportados por el contribuyente.</p>	
<p><b>Oportunidad del contribuyente de ofrecer pruebas</b></p>	
<p><b>Sí destruye la presunción</b></p>	<p><b>No destruye la presunción</b></p>
<p>No determinación del hecho imponible.</p>	<p>Procede determinar el hecho imponible con base cierta.</p> <p>Considerando la información y documentación proporcionada por el contribuyente.</p> <p><b><u>Los ingresos presuntos ahora son ingresos ciertos</u></b></p>

En este tenor, lo dispuesto en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se refiere a una presunción legal, que por su naturaleza admite prueba en contrario y, por tanto, la posibilidad de destruir esa presunción o, por el contrario, no hacerlo así y, en consecuencia, que se califiquen como ingresos ciertos y reales, que posteriormente, se tomarán en cuenta al llevarse a cabo la determinación de la contribución de que se trate que, en la especie lo es, el impuesto sobre la renta.

Por tanto, la presunción legal de ingresos a que hace referencia el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, constituye un acto *a priori* respecto de la determinación del crédito

fiscal que es siempre *a posteriori* y que se realizará en términos de la ley que regule el impuesto de que se trate.

**Bajo esta perspectiva, lo previsto en la porción normativa materia de estudio se podría sintetizar de la siguiente manera:** la presunción a la que se refiere el precepto jurídico en comento versa sobre los ingresos que se depositen en la cuenta bancaria del contribuyente y que no correspondan a sus registros de contabilidad; dichos ingresos, no son de carácter estimativo, puesto que la autoridad conoce con exactitud el monto de los depósitos que se realizaron, esto es, su existencia tiene como fundamento datos ciertos y comprobables; la presunción legal de ingresos, en la fase de comprobación de las disposiciones fiscales, se insiste, puede ser desvirtuada, en virtud de que el contribuyente se encuentra en posibilidad de probar lo contrario.

Ahora bien, desde esa óptica argumentativa, se procederá a realizar el estudio del agravio formulado en el recurso de revisión.

En este tenor, es menester señalar que la alegación de la sociedad mercantil recurrente, elaborada en el sentido de que en la Ley del Impuesto sobre la Renta no existe disposición alguna que reconozca una deducción mínima para los ingresos determinados conforme al artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación; esta Segunda Sala lo considera **jurídicamente ineficaz**, en atención a que, en aquel supuesto se debe observar la regla general prevista en los artículos 10, 29 y 31 de la ley citada con antelación, es decir, los ingresos que se obtuvieron por depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente (no registrados en su contabilidad) constituyen un elemento de la base gravable de la contribución respectiva, a la que aún están pendientes de aplicar las deducciones autorizadas y otros conceptos que disminuyen su monto, hasta que se

obtiene el resultado fiscal del ejercicio de que se trate, al que se aplicará la tasa del impuesto, tal y como se examinará a continuación.

**Por otra parte, en el único agravio también se aduce que, no es correcta la decisión del Tribunal Colegiado del conocimiento, porque el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, transgrede el principio tributario de proporcionalidad,** toda vez que la base gravable del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos a que se refiere el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación se lleva a cabo sobre “importes brutos”, que no son aminorados por deducción alguna.

**Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el argumento anterior es infundado,** en atención a que tal y como lo mencionó el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito al resolver el amparo directo \*\*\*\*\* , en sesión celebrada el siete de octubre de dos mil quince, aquellos contribuyentes que se ubiquen en el supuesto previsto en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es decir, que cuenten con ingresos por depósitos en su cuenta bancaria que no corresponden a registros de su contabilidad, deben considerar que el supuesto previsto en ese numeral constituye un elemento de la base gravable del impuesto sobre la renta, motivo por el cual cuando la autoridad lleve a cabo la determinación del crédito fiscal que corresponda, deberá administrarlo con las demás previsiones legales que se establezcan para tal efecto y que, en la especie, son los artículos 10, 29 y 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil ocho (ejercicio que fue objeto de revisión por parte de la autoridad fiscal y actuación que constituye el origen de la presente controversia); preceptos jurídicos que disponen, en lo conducente, lo siguiente:

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

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

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

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

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

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

**“Artículo 29.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. (DEROGADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del

Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley.”

**“Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:**

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, (...)

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.

III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales (...)

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros (...)

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se señale la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes.

(...)

VIII. En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio.

(...)

(REFORMADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

IX. Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, (...)

X. Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, (...)

XI. En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, (...)

XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

(...)

XIII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles (...)

XIV. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

XV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación.  
(...)

XVI. En el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.  
(...)

De un análisis sistemático de los preceptos que anteceden, se desprende que para calcular el impuesto sobre la renta a pagar en el ejercicio fiscal de dos mil seis se deben realizar las operaciones siguientes:

	Ingresos acumulables
( - )	Deducciones autorizadas
	<b>AL RESULTADO OBTENIDO</b>
( - )	Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio.
( = )	<b>UTILIDAD FISCAL</b>
( - )	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores
( = )	<b>RESULTADO FISCAL</b>
( x )	Tasa del ISR (28%)
( = )	<b>IMPUESTO DEL EJERCICIO</b>

Trasladando lo anterior, al supuesto que se prevé en el artículo

59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, para la determinación del impuesto a pagar que corresponda por ese concepto, se deberá atender a la regla general, en tal virtud se deberán realizar las siguientes operaciones:

	<b>Ingresos acumulables:</b> dentro de los cuales se encuentran los <b>depósitos de las cuentas bancarias</b> del contribuyente que no corresponden a registros de su contabilidad.
( - )	Deducciones autorizadas
	<b>AL RESULTADO OBTENIDO</b>
( - )	Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio.
( = )	<b>UTILIDAD FISCAL</b>
( - )	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores
( = )	<b>RESULTADO FISCAL</b>
( x )	Tasa del ISR (29%)
( = )	<b>IMPUESTO DEL EJERCICIO</b>

En efecto, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación establece una presunción legal de ingresos acumulables; de no desvirtuarse esa presunción, se convertirá en una cantidad líquida que será el fundamento para llevar a cabo la determinación de la contribución que corresponda. Por tanto, aquella disposición se debe relacionar con lo previsto en la legislación que regule el tributo de que se trate, para fijar la base gravable (resultado fiscal) y aplicar la tasa respectiva que, en el caso que nos ocupa, es el mecanismo que se establece en los artículos 10, 29 y 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior es así, en atención a que lo que en un principio constituía una presunción legal, en el momento de la determinación,

dicha situación ha sido superada y ahora es un parámetro cierto y objetivo, que refleja un incremento en el patrimonio del contribuyente, toda vez que se tiene la certeza de que son ingresos que por su naturaleza permiten a la autoridad fiscal motivar correctamente uno de los elementos que constituye la base gravable del tributo.

Sirve de apoyo a la consideración que antecede, en lo que interesa, la tesis aislada número 2a. XXX/2009 cuyo rubro y texto, son los siguientes:

**“PRESUNCIONES SOBRE EL INCREMENTO DEL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. Las presunciones legales son frecuentes en el ámbito tributario en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal creándose así una verdad jurídica distinta a la real, siendo su fundamento el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que autoriza al legislador para que dentro de un sistema tributario justo adopte las medidas para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el entendido que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el presumido, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro. Si esta elemental regla de deducción lógica no se respeta en la norma de presunción, o haciéndolo, el proceso deductivo es incoherente, se habrá provocado indefensión al contribuyente por señalarse un supuesto jurídico poco probable, absurdo, irracional o imposible de plantear, cuya presunción mal trazada producirá su inconstitucionalidad por ser incompatible con los postulados de equidad y proporcionalidad, a pesar de que sea un instrumento que en apariencia trata de reprimir el fraude a la ley tributaria. Así, la inconstitucionalidad puede sobrevenir por no responder a criterios de equidad o capacidad contributiva, que en parte conforman la idea de justicia en el ámbito tributario, pues una mala o deficiente estructura de la presunción legal provocaría que se creara en lugar de una verdad jurídica aceptable, una ficción jurídica imposible de rebatir y sin trascendencia para constituir el hecho imponible”.**<sup>9</sup>

En este orden de ideas, se puede afirmar que la regla general que se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta para

<sup>9</sup> Época: Novena Época. Registro: 167,420. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, Abril de 2009. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: 2a. XXX/2009. Página: 730.

determinar el monto de la contribución a pagar y que es aplicable al supuesto normativo previsto en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se trata de un mecanismo que observa en sus términos el principio tributario de proporcionalidad, en atención a que para calcular el tributo que le corresponderá pagar al contribuyente, la ley de la materia establece un procedimiento, mediante el cual a los ingresos acumulables (objeto de la contribución), se les disminuyen o reducen los conceptos que en esa normatividad se autorizan, con la finalidad de determinar la base gravable del tributo, elementos necesarios para conocer la potencialidad real de la persona que tiene que soportar la carga del tributo.

Es aplicable, en lo conducente, las tesis de jurisprudencia y aislada números, en el mismo orden, P./J 10/2003 y P. XXXV/2010, cuyo rubro y texto son los siguientes:

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los**

causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.<sup>10</sup>

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTOS RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado.

<sup>10</sup> Época: Novena Época. Registro: 184291. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Mayo de 2003. Materia(s): Administrativa. Tesis: P./J. 10/2003. Página: 144.

Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional”.<sup>11</sup>

En tal virtud, el mecanismo de tributación que le es aplicable a los contribuyentes que se ubican dentro del supuesto normativo previsto en el 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no se realiza sobre montos o ingresos brutos, sino sobre el resultado fiscal, lo cual refleja la real capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria y, por ende, observan el principio de proporcionalidad tributaria.

Asimismo, se considera conveniente destacar que inclusive esta Segunda Sala ha determinado que cuando la autoridad lleva a cabo sus facultades de comprobación, una vez que concluye ésta y determina el crédito fiscal, ésta debe aplicar el mecanismo que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, entonces debe disminuir las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores; lo que en la especie se traduce en que, por identidad de razón, en los mismos términos debe proceder tratándose de ingresos por depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente, que no corresponden a sus registros de contabilidad, es decir, aplicar la mecánica que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar el monto de la contribución a pagar.

El criterio jurisprudencial al que se ha hecho referencia se encuentra en la tesis de jurisprudencia número 2a./J 125/2014, que dice:

---

<sup>11</sup> Época: Novena Época. Registro: 163,980. Instancia: Pleno. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXII, Agosto de 2010 Materia(s): Administrativa, Constitucional. Tesis: P. XXXV/2010.Página: 243.

“PÉRDIDAS FISCALES. LA AUTORIDAD EXACTORA DEBE DISMINUIR LAS QUE EL CONTRIBUYENTE REVISADO TENGA PENDIENTES DE AMORTIZAR DE EJERCICIOS ANTERIORES, CUANDO DETERMINE EL RESULTADO FISCAL CON MOTIVO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, Y AQUÉLLAS HAYAN SIDO MATERIA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004). La interpretación sistemática de los artículos 5o., 6o., 42, 50 y 63 del Código Fiscal de la Federación, así como 10 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en 2004, pone de manifiesto que si bien, por regla general, corresponde al contribuyente disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio las pérdidas fiscales que tenga pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, lo cierto es que cuando la autoridad exactora, con motivo de sus facultades de comprobación, modifique alguno de los rubros conforme a los cuales se obtiene el resultado fiscal del periodo fiscalizado, y en éste se hayan amortizado pérdidas de ejercicios pasados, entonces la autoridad hacendaria debe considerar, en su resolución, el monto de dicha figura sustractiva al liquidar los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado, pues no podría considerarse precluido el derecho del contribuyente a realizar esa disminución, bajo el pretexto de que no las amortizó contra la utilidad del ejercicio revisado, ya que la hipótesis normativa prevista en el citado artículo 61, párrafo tercero, sólo se actualiza en los casos en que aquél pudo disminuirlas y no lo hizo, por lo que esta disposición no puede interpretarse de manera rigorista al supuesto descrito. Lo anterior no significa que la autoridad recaudadora esté vinculada en todos los casos a disminuir de manera oficiosa e indiscriminada las pérdidas fiscales que puedan tener los contribuyentes pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, sino que se encuentra acotada a los supuestos en los que despliegue sus facultades de comprobación respecto de un ejercicio en el que el contribuyente auditado haya ejercido su derecho de amortizar las pérdidas pasadas, o bien, cuando el propio causante fiscalizado haga de su conocimiento la actualización de la prerrogativa de mérito, siempre y cuando acredite de manera fehaciente su pretensión”.<sup>12</sup>

De acuerdo a lo expuesto, los argumentos planteados en el único agravio **son infundados**.

Similares consideraciones sustentó esta Segunda Sala al resolver el recurso de revisión en amparo directo 5139/2014 por mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, y Alberto

<sup>12</sup> Época: Décima Época. Registro: 2008,183. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 14, Enero de 2015, Tomo I. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a./J. 125/2014 (10a.).Página: 914.

Pérez Dayán (ponente), con voto en contra de la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

**PRIMERO. Se confirma** la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión **ampara y protege** a \*\*\*\*\* , en contra de la autoridad y el acto precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.

**NOTIFÍQUESE;** con testimonio de esta resolución vuelvan los autos a su lugar de origen y en su oportunidad archívese el toca como concluido.

En términos de lo dispuesto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su sesión del veinticuatro de abril de dos mil siete, y conforme a lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, así como en el segundo párrafo del artículo 9º del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal para la aplicación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.