

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA**  
*FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN*



**DETERMINACIÓN PRESUNTIVA EN MATERIA FISCAL FEDERAL**

**Tesis que para obtener el grado de  
MAESTRO EN CONTADURÍA**

**Presenta:**

**LUIS DAVID CASTELLANOS BORROEL**

**Director de tesis:**

**M. I. GUSTAVO PEÑA REYNOSA**

## **AGRADECIMIENTOS**

*A los maestros que con tanto empeño me apoyaron para la realización de este proyecto, ya que me transmitieron sus experiencias de la mejor manera posible, pero muy especialmente al Maestro Adolfo Solís Farias, quien contribuyó de manera especial para la elaboración de esta tesis.*

## RESUMEN

En el presente trabajo se realiza una exposición de las causas que de manera general y en algunos casos específicos, se han previsto para que las autoridades fiscales procedan a llevar a cabo la determinación presuntiva de la base gravable de impuestos como el ISR, haciendo una reseña de los aspectos fundamentales que deben ser considerados para la legal actuación de las autoridades.

Como partes destacadas del estudio, se comprende la justificación que en aras de preservar la proporcionalidad y equidad de los tributos debe ser consideración de una facultad de esta naturaleza, incluyendo la necesaria referencia a aspectos tan elementales, como el hecho de que el origen de las irregularidades que fundamentan tales determinaciones, son los incumplimientos de obligaciones formales de los contribuyentes, tales como aquellas que impiden conocer de manera correcta las operaciones por ellos realizadas.

Al adentrarnos en la lectura, encontramos una secuencia que posibilita la comprensión de la necesidad de la existencia de dichas facultades para la autoridad, pues se desprende de ella, que si no fueran otorgadas, bastaría con el hecho de que los particulares, incumpliendo con sus obligaciones de control, pudiesen evadir el pago de contribuciones.

Posteriormente se presentan también aspectos de interés que permiten que la determinación se haga de manera presunta, reúna los requisitos necesarios para su legitimidad.

En suma, se trata de un trabajo que coadyuva en la comprensión de la determinación presuntiva, y de los requisitos y procedimientos que, para aplicarla, deben cumplirse.

## ÍNDICE

	Página
AGRADECIMIENTOS	
RESUMEN	
<b>CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN</b>	
1.1 Planteamiento del problema	7
1.2 Objetivos de la investigación	7
1.3 Justificación	8
1.4 Metodología	8
1.5 Definición de términos	9
<b>CAPÍTULO II. CONCEPTUALIZACIÓN DE LAS PRESUNCIONES</b>	
2.1 Algunas consideraciones sobre las presunciones tributarias	11
2.2 Conceptualización de presunciones, ficciones e indicios	12
2.3 Diferenciación entre presunciones y ficciones	13
2.4 Tesis en materia de presunciones	14
2.5 La presunción en el derecho civil y su sustento jurídico	16
2.6 La determinación administrativa según los medios de prueba utilizados	18
2.7 Clasificación general de la presunción	20
2.8 Presunciones simples o humanas	21
2.9 Presunción legal	23
2.10 Presunción iuris et de iure (absoluta)	24
2.11 Presunciones iuris tantum	26
2.12 Diferenciación jurídica	29
2.13 Diferenciación por el hecho prejurídico	30
2.14 Marco jurídico para la determinación de obligaciones fiscales	31
2.15 Presupuestos jurídicos para la determinación presuntiva de obligaciones fiscales	32
2.16 Norma general aplicable a las presunciones	34
2.17 Procedimientos de auditoría para la determinación presuntiva	35
2.18 De las actas como medios de prueba en la determinación presuntiva	36
2.19 De los procedimientos a realizar en la determinación presuntiva de acuerdo a la causa que la motiva	40
2.20 Los principios constitucionales, las presunciones y ficciones	44
<b>CAPÍTULO III. DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES SUSTANCIALES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN</b>	
3.1 Domicilio fiscal, ficción contenida en el artículo 10 del CFF	48
3.2 La compensación, ficción contenida en el artículo 23 del CFF	49
3.3 La responsabilidad solidaria, ficción contenida en el artículo 26 del CFF	49

3.4	Pago provisorio de impuestos vencidos, presunción contenida en el artículo 41 del CFF	50
3.5	Presunción de certidumbre de los dictámenes elaborados por contadores públicos, contenida en el artículo 52 del CFF	52
3.6	Presunción de certidumbre contenida en el artículo 54 del CFF	53
3.7	Causales de determinación presuntiva contenidas en el artículo 55 del CFF	54
3.8	Procedimientos para establecer la base gravable de manera presuntiva contenidos en el artículo 56 del CFF	56
3.9	Determinación presuntiva de contribuciones retenibles contenida en el artículo 57 del CFF	59
3.10	Presunciones generales contenidas en el artículo 59 del CFF	59
3.11	Determinación presuntiva del valor de la enajenación, por omisión en el registro de adquisiciones, presunción contenida en el artículo 60 del CFF	68
3.12	Métodos de determinación presuntiva de ingresos contenidos en el artículo 61 del CFF	74
3.13	Documentos de terceros que se presumen operaciones realizadas por el contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 62 del CFF	77
3.14	Presunción de legalidad de los actos y resoluciones contenida en el artículo 68 del CFF	79

**CAPÍTULO IV. LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES SUSTANCIALES  
CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

4.1	Personas físicas con erogaciones superiores a sus ingresos	81
4.2	Estimación global contenida en el artículo 90 de la LISR	83
4.3	Facultad de la autoridad de modificar la utilidad o pérdida fiscal, procedimiento de determinación presuntiva contenido en el artículo 91 de la LISR	85
4.4	La sucesión, ficción contenida en el artículo 108 de la LISR	87
4.5	Presunción de dividendos o utilidades distribuidas, contenida en el artículo 165 de la LISR	88
	CONCLUSIONES	91
	FUENTES CONSULTADAS	94

## **ABREVIATURAS UTILIZADAS**

CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
SAT	Servicio de Administración Tributaria

## **CAPÍTULO I      INTRODUCCIÓN**

### **1.1      PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

La determinación presuntiva como parte importante de las facultades de la autoridad es uno de los temas poco explorados por parte de los asesores fiscales y los particulares. Situación que coloca a los contribuyentes en un plano de desventaja al incurrir en las irregularidades previstas en las hipótesis contempladas en la legislación federal y que en un momento determinado del proceso de fiscalización lo hacen candidato a una determinación presuntiva de sus ingresos, valor de actos, o utilidad. O bien a una presunción por parte de la autoridad, conceptos que aparentemente son similares pero tienen diferencias significativas.

La determinación presuntiva surge como una necesidad para la autoridad de encontrar caminos alternos para determinar la situación fiscal de un contribuyente, cuando no se cuentan con los elementos necesarios para determinar sobre una base cierta las contribuciones que causa una persona por la realización de los actos o actividades previstos en las disposiciones fiscales.

Sin embargo, ante la escasa legislación al respecto y el desconocimiento de los criterios y normatividad emitida por la propia autoridad, en ocasiones se hace mal uso de estos procedimientos por parte de la autoridad, lo que tiene como consecuencia que se afecten los intereses jurídicos del particular y se finquen créditos fiscales inexistentes, que no cuentan con un sustento legal confiable.

Del análisis de este problema pretendo establecer un método a seguir para lograr una defensa fiscal adecuada, y a la vez, establecer una guía para la autoridad de los procedimientos a seguir en caso de estar en un supuesto de determinación presuntiva.

A través de este caso de estudio se abordará el tema, de una forma metodológica y clara, en el cual se analizará la facultad de la autoridad para fincar créditos fiscales en materia de impuesto sobre la renta mediante un procedimiento de determinación presuntiva, intentando finalmente cumplir con los requisitos de un trabajo de tesis.

### **1.2      OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

- Describir los alcances del procedimiento de determinación presuntiva.
- Conocer los diferentes tipos de presunciones.

- Establecer las diferencias entre ficción, presunción, indicio y procedimiento de determinación presuntiva.
- Distinguir los diferentes procedimientos de determinación presuntiva.
- Analizar los motivos por los cuales el particular se coloca en causales de determinación presuntiva.
- Consideraciones para no incurrir en causas de determinación presuntiva.
- Formas de desvirtuar un procedimiento de determinación presuntiva.
- Analizar el marco jurídico de la determinación presuntiva.
- Explicar cuales son los alcances y limitaciones de la autoridad en materia de determinación presuntiva.

### **1.3 JUSTIFICACIÓN**

El presente estudio representa una herramienta completa, práctica y confiable sobre lo que el contribuyente necesita saber, cuando está siendo sujeto de un acto de fiscalización y como consecuencia se le finca un crédito fiscal sustentado en una presunción, o bien, mediante el procedimiento de determinación presuntiva.

Mas aún, este caso de estudio sirve de guía para todos los contribuyentes activos que día con día realizan actividades industriales, comerciales o de servicios y que corren el riesgo de incurrir en irregularidades que dan origen a un procedimiento de determinación presuntiva, lo que tendrá como consecuencia un crédito determinado sobre una base estimada, la cual puede resultar demasiado alta. En este estudio describiremos los criterios a seguir para evitar incurrir en estas irregularidades.

Como una de las aportaciones más importantes, esta tesis pretende demostrar que la facultad de determinar los ingresos, valor de actos o bien la utilidad fiscal de los contribuyentes de manera presunta, puede ser combatida siempre que se logre demostrar con los elementos idóneos que el criterio utilizado por la autoridad no es confiable, o bien, no se ajusta a la realidad de un contribuyente. De ahí la importancia del presente caso de estudio.

### **1.4 METODOLOGÍA**



Esta tesis se elaboro en primer término, mediante la revisión y análisis de la legislación aplicable al tema, ya que por tratarse del estudio de una de las facultades de autoridad debemos partir de la legislación federal aplicable que regula nuestro tema, como toda norma fiscal en nuestro país ha sido sujeta a constantes modificaciones. Como legislación fiscal principalmente se considero al Código Fiscal de la Federación, pues es aquí donde se establece la mayoría de las facultades en nuestro caso de estudio.

Así mismo, y considerando que nuestro tema tiene una aplicación eminentemente práctica, se analizo el marco jurídico que sustenta el caso, por lo que después de revisar los antecedentes y lograr entender todas las implicaciones del tema, obtuve mis conclusiones acerca del caso.

Para una mejor comprensión del tema fue necesario tomar en cuenta las normas constitucionales como columna vertebral de nuestro derecho positivo mexicano, así mismo, las tesis y jurisprudencias de los tribunales son un elemento importantísimo a considerar, ya que definen los criterios utilizados en la defensa fiscal.

Dentro de las dificultades que nos enfrentamos para la realización de esta tesis son las fuentes de información, particularmente las obras especializadas sobre el tema, sin embargo, no limitamos nuestra investigación, e indagamos en cualquier fuente disponible de información, como son; las revistas especializadas en materia fiscal, la bibliografía y normatividad aplicable.

Sin dejar de considerar a la doctrina como una fuente de información importantísima para definir criterios.

## 1.5 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

**Contabilidad.-** Cuando se haga referencia a la contabilidad se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables, por los papeles de trabajo, cuentas especiales, equipos y sistemas eléctricos, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos. (Código Fiscal Federal, 2005)

**Contribución.-** Se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

**Determinación.-** Acción de determinar: sinónimo de resolución. (García Ramón, 1982:354)

**Determinar.-** (Lat. Determinare) Indicar con precisión; Hacer tomar una resolución, señalar, fijar, (García Ramón, 1982:354).

**Documentación comprobatoria.-** Son los documentos que amparan los registros contables, o bien, también se conoce como documentación fuente.

**Estimación.-** (Lat. Estimatio) aprecio y valor en que se tasa una cosa, (García Ramón, 1982:354).

**Ingresos.-** Son las cantidades percibidas en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que se obtengan en el ejercicio.

**Inicio de facultades.-** Entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente. (Código Fiscal Federal, 2005)

**Presunción.-** Acción y efecto de presumir, por sospecha basada en indicios y no en pruebas. (García Ramón, 1982:354).

**Remanente distribuible.-** Se determina a las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta disminuyendo de los ingresos obtenidos las deducciones autorizadas. (Ley del Impuesto Sobre la Renta 2005)

**Utilidad fiscal.-** Es la que resulta de disminuir a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos durante el ejercicio, las deducciones fiscales autorizadas. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2005)

**Valor de actos.-** Se entiende como base del impuesto al valor agregado. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2005)

## CAPÍTULO II CONCEPTUALIZACIÓN DE LAS PRESUNCIONES

### 2.1 ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

Las presunciones favorecen al fisco; sin embargo, variando el tradicional criterio de exoneración de la carga de la prueba, se insiste y funda la moderna postura de que el beneficiario debe probar el hecho base de la presunción, lo cual deriva en el rechazo de la arbitrariedad que se refugió en la potestad del estado, ejercida en un proceso “inquisidor” de la determinación de oficio de la obligación tributaria.

La amplitud del tema llega al campo sancionario, donde los principios del derecho penal y las garantías constitucionales serán una valla para la aplicación de estas presunciones y ficciones. Sin embargo, estos institutos deben ser adoptados por que representan una forma de lucha contra la evasión, siempre que en su instrumentación no se legislen presunciones “absolutas” dejando el campo a presunciones “relativas”, con garantizado proceso legal apoyado en amplia prueba en contrario del imputado, a quien se deberá reputar en principio “inocente”.

La doctrina se ha manifestado conforme con las facultades que se le otorgan al fisco para comprobar y verificar la magnitud del hecho imponible, ya sea cuando se comprueba la declaración jurada o cuando hay que estimar el monto imponible. Pero cuando- como ocurre en los regímenes latinoamericanos- el contribuyente fija libremente el *Quantum* de la obligación por medio de sus declaraciones juradas, la actividad fiscal tiene un papel eventualmente y subsidiario de control y verificación. El contribuyente, en definitiva, es el único concededor de las situaciones fácticas que dan nacimiento al hecho imponible, y por ello se justifica que el fisco utilice distintas variantes por presunciones o indicios para verificar la veracidad de lo declarado.

Estas razones nos mueven a compartir lo que afirma Pérezagua “ se ha hablado mucho de la indefinición del contribuyente de los recursos que se conceden al contribuyente, de la precisión que ejerce sobre el, pero nadie ha hablado de los obstáculos con que muchas veces tropieza la hacienda pública para mantener en aplicabilidad vigente y vivificar las obligaciones tributarias que nacen al amparo de ellas...” por ello, en tanto a la aplicación de los índices o presunciones no sea arbitraria y exista el debido proceso legal que permita la prueba en contrario, justificamos la utilización de estos medios, especialmente cuando el contribuyente no ha presentado declaraciones juradas y carece de los comprobantes necesarios para fijar la medida de la obligación debida.

Por su parte, la jurisprudencia ha admitido la estimación sobre base presunta, señalando distintas circunstancias que justifican el obrar en tal sentido. La más frecuente de las causales es la falta de contabilidad, cuando el afectado es

comerciante y realiza negocios en gran escala, o cuando la contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico, máxime cuando las anotaciones en libros contables no dispensan de otros elementos de prueba. Así mismo, procede la estimación indiciaria si se lleva un doble juego de contabilidad y las comprobaciones demuestran cifras que se han ocultado en la declaración jurada y surgen de documentación reservada, y cuando no se puede determinar en forma clara y fehaciente la materia imponible.

## **2.2 CONCEPTUALIZACIÓN DE PRESUNCIONES, FICCIONES E INDICIOS**

Es indispensable metodológicamente, efectuar algunas consideraciones en torno a los conceptos de ficción, presunción e indicios, para obtener una identificación en el lenguaje técnico que se utilizará en el curso de este estudio; es de esperar que tales evaluaciones introductorias permitan una simplificación del encuadre y desarrollo del tema.

### **EL INDICIO**

Es el hecho conocido, la presunción, y su efecto. Como dice Amorós citado por Navarrete, el indicio sirve para probar indirectamente un hecho, mientras que la presunción tiene el carácter lógico deductivo, distinto del lógico inductivo del propio indicio.

Hay indicios o presunciones *hominis* establecidas en la Ley, sin embargo, para que estas presunciones sean apreciadas como medios de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano. Estas reglas o máximas de la experiencia forman parte del patrimonio cultural del juzgador, como toda persona de nivel cultural medio.

Según Betti citado por Susana C. Navarrete y Rubén O. Asorey, “Las máximas, son normas de valor general e independientes del caso específico, pero que habiendo sido extraídas de la observación de cuanto ocurre en muchos casos, son susceptibles de aplicación a todos los demás de la misma especie”; y como dice Allorio también citado por los mismos autores, por no formar parte del objeto de la declaración en el proceso singular, no deben ser objeto de prueba.

En síntesis, los indicios dependen en su apreciación, lógicamente del juez, y en el derecho tributario se configuran en situaciones de hecho que hacen presumir determinada capacidad patrimonial, sirviendo como orientadores de los funcionarios encargados de la inspección.

## **DEFINICIÓN DE PRESUNCIÓN**

El profesor D'Ors – Citado por Pérez de Ayala, define la presunción como “el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro, del que normalmente depende aquel hecho no probado”. Por consiguiente, ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el desarrollo de una prueba en la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir, la inexistencia del hecho que se presume (presunciones *iuris tantum*), mientras que otras presunciones (*iuris et de iure*) “de derecho y por derecho” no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido.

Presunción es en sentido de la práctica y aplicación del derecho, “la cosa que por ministerio de Ley se tiene como verdad. De hecho y de derecho. La que en contra de la cual no vale ni se admite prueba de Ley, o de solo derecho. La que por ordenamiento de Ley se reputa verdadera en tanto no exista prueba en contrario”; asimismo se dice que es “la consecuencia que la Ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para indagar la existencia o necesidad de otro desconocido.

De esta manera, al referirnos a las presunciones en materia fiscal estamos aludiendo a ciertos procedimientos en los que la presunción será la prueba de los actos realizados por el particular que se constituyen en generadores de contribuciones, y que por lo tanto originan la existencia de obligaciones a su cargo.

## **DEFINICIÓN DE FICCIÓN**

En el trabajo ya citado, Pérez de Ayala señala que la ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se tribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. Como bien acota, la ficción ni falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.

“La ficción jurídica existe siempre que la norma trate algo real ya como distinto siendo igual, ya como inexistente habiendo sucedido, ya como sucedido siendo inexistente, aún con conciencia de que naturalmente no es así”.

### **2.3 DIFERENCIACIÓN ENTRE PRESUNCIONES Y FICCIONES**

Susana C. Navarrete y Rubén O. Asorey comentan que un importante sector de la doctrina considera que las presunciones legales absolutas son una modalidad de las ficciones jurídicas, por la inexistencia de prueba en contra, de forma tal que no hace diferenciación entre ambas figuras. La doctrina

contemporánea que al igual que las legislaciones utilizan el verbo “presumir” para amparar tanto presunciones *iuris et de iure* como ficciones que no lo son.

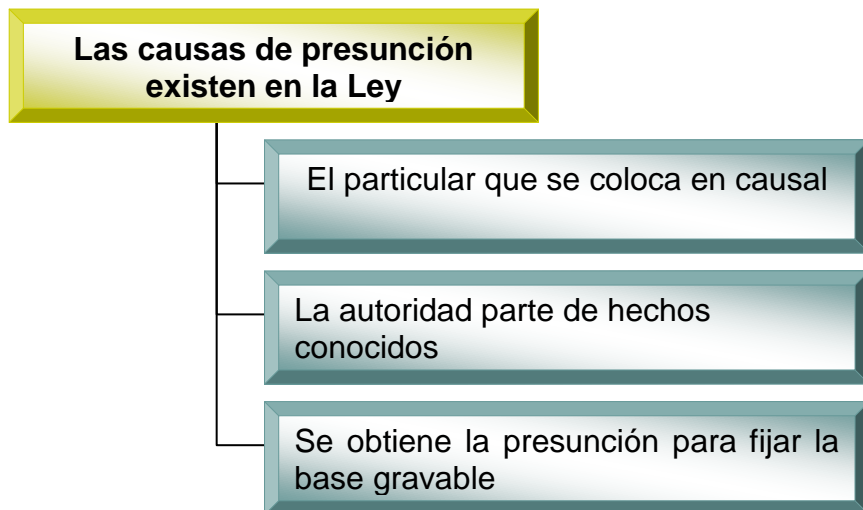
Pérez de Ayala comenta que en el derecho romano, la doctrina distingue ambas categorías según diversos criterios. En principio se ha comentado la confusión entre el concepto de ficción de derecho y las presunciones *iuris et de iure* es decir, las que excluyen todo tipo de prueba, pues en ambas el común denominador es la imposibilidad de destruir el hecho presumido. Sin embargo, la diferenciación estará en las características de los hechos presumidos.

Como señala Alsina, citado por Susana C. Navarrete la simple observación de los hechos revela, efectivamente, la existencia de caracteres comunes, que ponen de manifiesto una primera categoría de relaciones. La presunción se obtiene, precisamente, por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos, presumiendo que en iguales circunstancias estos se comportaran de la misma manera. El tratadista citado señala que mientras la presunción es la consecuencia jurídica extraída de un hecho que se tiene por existente, la ficción se funda en un hecho conscientemente inexistente. Y agrega que la primera tiene por objeto suplir la insuficiencia de la prueba directa, mientras que la segunda responde a la exigencia de un sistema jurídico.

## **2.4 TESIS EN MATERIA DE PRESUNCIONES**

El presente apartado será destinado a analizar el concepto de “presunción” en general, y las diversas tesis respecto de su naturaleza, encaminándolos a la ubicación del valor de las mismas dentro de la materia fiscal, para así poder establecer cuales son los aspectos fundamentales que deben tenerse en consideración al realizar un procedimiento de esta naturaleza. Para aplicar una presunción, es preciso conocer los principios jurídicos que la sustentan.

La imputación de presunciones por la administración tributaria es un método establecido en la Ley para determinar la base gravable de las contribuciones generadas a cargo de los particulares, método que tiene su fundamento en los principios de derecho, de manera que para su correcta aplicación es necesario el conocimiento de tales principios, pues no basta solo conocer las normas correspondientes para en su caso llevar a cabo el procedimiento específico, puesto que si en este no se atienden sus fundamentos, podrían generarse consecuencia contrarias al valor jurídico que le corresponde. Un análisis de los principios aplicables, lo podemos basar en las definiciones del término “presunción” que anteriormente dejamos establecido, quedando sujeto a lo siguiente:



Como consecuencia de lo expuesto, podríamos decir que la presunción es la inferencia a partir de hechos conocidos, realizada a través de los métodos deductivo o inductivo, para llegar al convencimiento (que no al conocimiento) de un hecho desconocido. Es decir, a través de la presunción solo podrá llegarse a conclusiones de hechos no probados en sí mismo, sino que solo se podrá estimar que así fueron o debieron ser, o bien que así sucedió o debió suceder, sin que en ningún caso pueda existir el pleno conocimiento de que “eso” fue o “eso” sucedió.

Además se infiere que la presunción será siempre existente en la medida en que se encuentre prevista en una Ley, y que tiene la validez que el legislador quiso que tuviera y expreso en el espíritu y texto de la norma.

En virtud de lo señalado, los efectos legales o validos para afectar a un particular a través de presunciones, solo podrán ser establecidos por medio de normas jurídicas que prevean tales consecuencias, y para que alguna autoridad pueda llevar a cabo tal afectación de los intereses del particular, deberá cumplir con la norma y solamente cuando sea el propio afectado por la presunción quien haya dado lugar a la aplicación de esta.

Por otra parte, y para adentrarnos en el reconocimiento de la presunción dentro del derecho, cabe señalar que doctrinariamente se discute si las presunciones son verdaderos medios de prueba, o bien representan una categoría diferente de hechos jurídicos, tesis que se pueden agrupar bajo cinco rubros diferentes:

- a. Tesis que sostienen que la presunción es únicamente un sustituto de la prueba, que tiene lugar solamente en los casos previstos por la Ley o que esta permite que el juez decida recurriendo a ella.
- b. Posturas que sostienen que un instrumento judicial que permite ubicar el hecho controvertido, a través de inducciones y deducciones de otros

hechos probados y se diferencia de las pruebas en que permiten aclarar y establecer el hecho controvertido, precisamente con medios de convencimiento aplicables a ese hecho.

- c. Aquellas tesis que afirman que la presunción sí es un medio probatorio, que se diferencia de otros en que es una consecuencia que se extrae de un hecho determinado y que produce únicamente una probabilidad; en cambio la prueba produce la certeza.
- d. Aquellas que afirman que la diferencia entre la prueba y la presunción esta en que aquella se sustenta en la declaración escrita y oral de un hombre, mientras que la segunda se sustenta en un hecho distinto a dicha declaración.
- e. Aquellas que sostienen que no son verdaderos medios de prueba, sino un instrumento que el legislador emplea para señalar a quien debe corresponder la carga de la prueba

En conclusión, si pretendemos definir y conceptuar la presunción legal en base a los efectos que produce, podemos decir que es un medio a través del cual se obtiene el conocimiento de hechos pasados que son desconocidos, pero que son inferidos de otros hechos que si son conocidos.

## **2.5 LA PRESUNCIÓN EN EL DERECHO CIVIL Y SU SUSTENTO JURÍDICO**

En cuanto al derecho civil positivo de nuestro país, el cual es de aplicación supletoria en la materia fiscal, en tanto no sea contrario a la propia naturaleza de este, debe señalarse que ha aceptado a la presunción como un medio de prueba, tal como se establece en la fracción VII del artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), No obstante que toma algunos otros aspectos de la doctrina para insertarlos en el contexto general de la existencia de la presunción, como por ejemplo:

- a. Las considera solo sustitutivos cuando no existe otro medio de prueba, pues el artículo 191 señalado que las presunciones admiten prueba en contrario, por lo que si existe prueba, esta debe prevalecer sobre la presunción.
- b. Las considera como un mero instrumento judicial para ubicar hechos controvertidos, solo en el caso que no existan pruebas, pues en el artículo 218 del Código Federal de Procedimientos Civiles, se establece su trivalencia siempre que no sean destruidas (las presunciones).
- c. Considera que las presunciones son un relevo de prueba, cuando en el artículo 195 establece que “la prueba producida contra el contenido de



una presunción, obliga al que la alego, a rendir la prueba de que estaba relevado en virtud de la presunción”.

- d. Considera que las presunciones son meras probabilidades, pues en los artículos 191 a 196 del CFPC, se establecen en su caso, supuestos a través de los cuales podrá convertirse cualquier probabilidad sustentada en una presunción.

Los puntos de interés en materia de prueba de las presunciones están vinculados con el régimen legal aplicable y el respeto de las garantías constitucionales centradas en el derecho de defensa del contribuyente, reflejado en la carga de prueba de las presunciones y los instrumentos, mecanismos y facultades para desvirtuarlas.

El Código Fiscal de la Federación que regula el procedimiento tributario de los impuestos nacionales cuya recaudación esta a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dispone en su artículo quinto segundo párrafo; “las disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de aplicación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

Dado que el Código Fiscal de la Federación que incluye el tema de nuestro interés- es decir, el de las presunciones, no dice cuales son los medios de prueba que se puede valer el contribuyente, recurriendo a la norma supletoria contenida en el Código Federal de Procedimientos Civiles, el artículo 93 dispone que “la Ley reconoce como medios de prueba: la confesión, los documentos públicos, los documentos privados, los dictámenes periciales, el reconocimiento o inspección judicial, los testigos, las fotografías, escritos y notas taquigráficas y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, y la presunción.

Por ello, en principio son admisibles todos los medios de prueba conocidos en derecho y en materia tributaria los más comunes son los de pericia técnica, documental, informes y testigos, sin limitación alguna al respecto.

Cabe destacar que en el procedimiento tributario no se refleja el variado espectro que muestran otros procedimientos como los contenidos en el Código Penal, pero hay caracteres muy especiales del proceso tributario que se apartan de los clásicos procesales. Más aún: en el caso de las presunciones y su prueba hay criterios peculiares, como los que se vinculan con los medios de prueba, la carga de la prueba, el proceso probatorio y la valoración de la prueba.

## **2.6 LA DETERMINACIÓN ADMINISTRATIVA SEGÚN LOS MEDIOS DE PRUEBA UTILIZADOS**

La estimación de oficio presunta, donde intervienen los índices y presunciones, tipifica al proceso tributario como “inquisitivo”. Acerca de las caracterizaciones, para comprender tal afirmación, se entiende por *principio dispositivo que las partes tienen el pleno dominio de sus derechos materiales y procesales involucrados en la causa y reconocen su potestad de libre disposición respecto del ejercicio o no ejercicio de estos derechos. Al contrario, el principio de oficialidad o inquisitivo* es el que priva a las partes de su potestad sobre el objeto del procedimiento, de suerte que el deber oficial del juez no solo abarca la aplicación de las Leyes, sino que se extiende al alcance material de la causa.

En el ejercicio de esos principios, la distinción entre fuente y medios de prueba caracteriza la actividad del juez y de las partes.

La *fuentes* de la prueba son “los hechos de los cuales se deduce inmediatamente la existencia del hecho a probar” se trata de hechos y elementos que existen en la realidad. Y los *medios* están constituidos por la actividad necesaria para incorporar a aquellos al proceso, entendiendo por tales, por ejemplo, el testimonio del testigo o el dictamen del perito. En síntesis, “medio de prueba es el objeto corpóreo por medio del cual se obtiene la prueba; por consiguiente, lo que inspecciona el juez el testigo que declara, el documento que es examinado”, “es todo elemento que sirve de una u otra manera para convencer al juez de una existencia o inexistencia de un dato procesal determinado”.

Volviendo a la actividad del juez y de las partes en el proceso con “principio dispositivo”, la parte dispone de las *fuentes* y el juez dirige los *medios*, y las medidas que este puede dictar para mejor proveer que se refiere a pruebas que, como tales ya están en el proceso o que el juez no tiene que descubrir; por ejemplo, documentos, confesión, o reconocimiento judicial. Es decir que las partes ofrecen las pruebas de que intentan valerse, lo cual significa manifestar de qué fuentes dispone para proponer los medios que serán incorporados al proceso.

En lo que atañe al ámbito procesal tributario, el proceso de determinación de oficio origina que el contencioso tributario como proceso inquisitivo con acentuada aplicación de las estimaciones presuntas, cuyas bases, conformadas por los indicios, las presunciones y las ficciones legales, señalan la disposición de las fuentes de pruebas con que cuenta el llamado juez administrativo. En efecto: en las presunciones es fuente de prueba el hecho de que debe estar acreditado para deducir de él un hecho ignorado lo cual implica ciertas consecuencias en la carga de la prueba y en la propia clasificación de las presunciones, según la intensidad probatoria que tengan.

Durante la realización de los procedimientos de revisión antes analizados, la autoridad fiscal podrá soportar sus conclusiones respecto del incumplimiento de los particulares mediante la utilización de dos medios de prueba: a) La existencia de documentación, y b) La existencia de presunciones

## **SOBRE BASE CIERTA**

La determinación con base cierta es aquella en la cual la autoridad por contar con los elementos de prueba documentales que le hacen llegar al conocimiento pleno de cómo se efectuaron en la realidad los hechos imponibles, valora en su real dimensión la realización por parte del contribuyente de los supuestos previstos en la norma fiscal, por lo que en este supuesto, “La determinación.... Con base cierta no presenta ningún problema desde el aspecto procedimental, toda vez que la autoridad procede con pleno conocimiento y comprobación de los hechos”.

Tratándose de la determinación administrativa por omisión del obligado, esta modalidad presupone que la autoridad debe allegarse todos los medios probatorios a su alcance, para comprobar que el particular efectivamente llevó a cabo en la realidad los hechos que se consideran como imponibles, o en su caso, aquellos que de una u otra forma inciden en el tributo que deberá pagarse.

## **SOBRE BASE PRESUNTA**

La aplicación de esta modalidad se basa en presunciones, por lo que posteriormente procederemos a hacer un análisis de lo que es la presunción; pero podemos adelantar que en ella, la autoridad hará una estimación de los hechos o actos atribuibles al contribuyente, que son considerados dentro de los supuestos jurídicos previstos en la norma fiscal para generar la realización de un hecho imponible. Esto es, la autoridad, a través de los procedimientos de Ley, estimará cuáles fueron los actos o actividades por los que debieron pagarse contribuciones.

Desde luego que este es un sistema de carácter excepcional, pues “... existen ocasiones en que no es posible para la autoridad hacer la determinación sobre base cierta, por que el contribuyente no declare, o porque no pueda proporcionar los datos y documentos o libros que los apoyen, y entonces se presenta la necesidad de que la autoridad haga una determinación deductiva o sintética, o estimativa, y estará basada fundamentalmente en presunciones. Para Hensel, la determinación estimativa es la última ratio fisci”.

Nosotros agregaremos a lo señalado en el párrafo anterior, que la autoridad también podrá hacer una determinación presuntiva, cuando el particular, a través de la realización de actos o a través de omisiones, cometa infracciones que lo conviertan en evasor de su obligación de contribuir, y que, en consecuencia, la autoridad ya no pueda o no deba creer en lo que le hayan declarado, en la inteligencia que dichos actos deben ser supuestos claramente establecidos en forma previa, en una Ley.

De acuerdo con lo asentado en párrafos anteriores, es conveniente señalar que existen elementos de prueba respecto de los actos o actividades realizados por el contribuyente que se consideren como hechos imponibles, no existirá razón alguna para que la autoridad pretenda hacer una determinación presuntiva o estimativa, pues ante todo deben valorarse las pruebas existentes antes que la presunción, cuando se trate de contribuyentes que no estén colocados en los supuestos de una determinación presuntiva. Esto es, la determinación presuntiva es la última de las opciones que deben ser utilizadas por la autoridad para proceder a efectuar la determinación de la base gravable, de tal forma que se empleara como último recurso, y sólo cuando exista la causa que para ello haya sido establecida en la Ley.

Los medios probatorios atañen a la definición de la prueba y constituyen el “acto o serie de actos procesales por los que se trata de convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo”, analizando la definición transcrita, Pérezagua dice que “debe resaltarse la expresión (datos lógicos) en la definición de prueba, porque significa que la prueba va dirigida a demostrar la existencia o inexistencia de aquello (datos lógicos), y que esta lógica jurídica es la que va a vivificar a todo el proceso en sí, porque el encadenamiento de actos sucesivos en el tiempo que es el proceso, está presidido por una lógica jurídica, y los datos que van imbuidos de ellas son precisamente los únicos que el juzgador va a tener en cuenta a la hora del fallo.

El tema de la carga de la prueba está vinculado con el tipo de presunción de que se trate, en virtud de su eficacia como prueba, y con el proceso de estimación de oficio, proceso de naturaleza inquisitiva, en el cual tienen especial relevancia en la prueba preconstituida y el cambio de objeto de la prueba en las presunciones.

## **2.7 CLASIFICACIÓN GENERAL DE LA PRESUNCIÓN**

La clasificación de las presunciones legales en virtud de su intensidad probatoria presenta dos tipos contrapuestos: La presunción absoluta (*iure et de iure*), que en principio no admite prueba en contrario y la presunción relativa (*iuris tantum*) que esta sujeta a contraprueba.

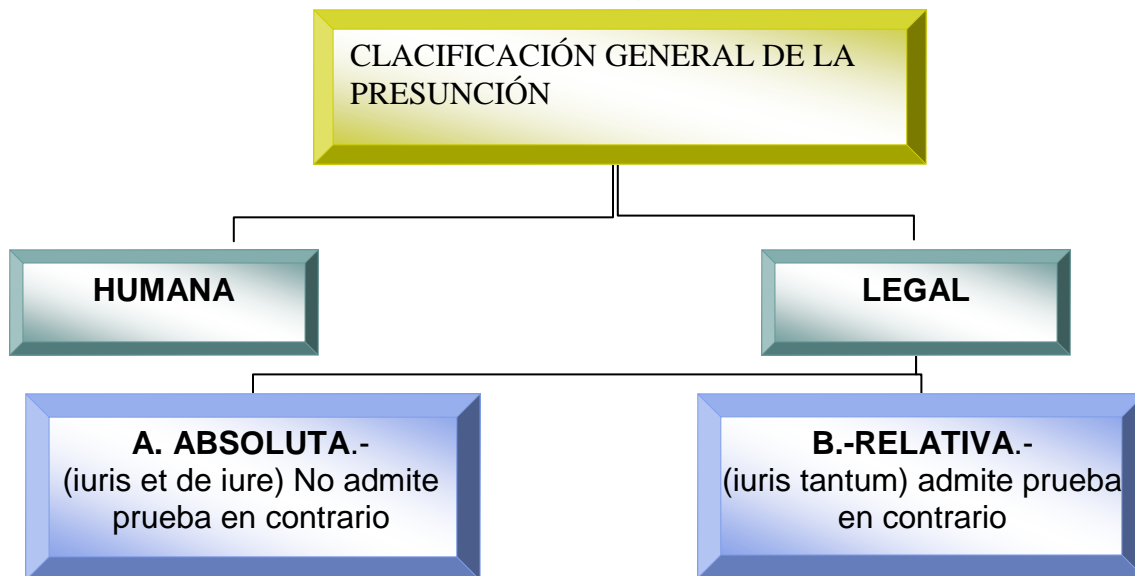
Existe el criterio, derivado del proceso civil, que tiene principio dispositivo, de que los hechos presumidos por la Ley o presunciones legales, no deben ser objeto de prueba. Como dice Eisner, la Ley ya los tiene por ocurridos o ciertos si se dan los hechos presupuestos de la presunción; por ello concluye afirmando que “si la presunción legal es absoluta, la parte favorecida, esta revelada, esta aliviada de probar lo que la propia Ley presume como cierto, probando, claro está, los extremos de hecho, que valen se supuestos para juego válido de esa presunción”.

Aparentemente, el criterio a sido el de considerar como plena prueba a las presunciones absolutas para la parte que se ve favorecida por ella. Sin embargo tal como lo acota correctamente Fenech, la presunción (iure et de uire) se diferencia de los medios de prueba plenos por que “esta presunción supone la prueba de otro hecho, mientras que la prueba plena supone la utilización de un medio de prueba determinado, que produce la plena convicción del juez”.

Entonces, cuando decimos que la presunción absoluta “en principio” no admite prueba en contrario, estamos admitiendo la existencia de esa prueba en el proceso tributario. Eso sí: la eficacia de plena prueba queda limitada ámbito procesal civil en que la Ley, como en el caso de las pruebas inadmisibles por ejemplo: se intenta atribuir el hijo extramatrimonial a una mujer casada y la Ley prohíbe la investigación de la maternidad, expresamente prohíbe la prueba del hecho conocido del cual deriva el hecho ignorado.

En las presunciones relativas, iuris tantum la prueba es condición para su vigencia, por lo que todos los medios probatorios pueden ser utilizados al efecto. Estas presunciones legales se distinguen de las presunciones hominis en las cuales no opera la prueba por que los hechos se vinculan mediante el proceso mental presidido por la lógica que elabora al juez, en la valoración de la prueba, en ocasión de su sentencia.

Con relación a su origen existe una primera clasificación general de la presunción, la cual las divide en humanas y legales.



## 2.8 PRESUNCIONES SIMPLES O HUMANAS

La presunción humana es referida a aquellas situaciones en las que existiendo controversia, el juzgador infiere de un hecho cierto y conocido, uno desconocido. Esto es, el juzgador tiene pleno albedrío para decidir si de hechos

conocidos pueden derivarse otros desconocidos, sin necesidad de que la Ley lo faculte o le establezca un procedimiento específico para ello.

Respecto de la presunción humana debemos considerar que existen diferentes criterios, ya que en la doctrina podremos observar criterios diferentes en el sentido de que si este tipo de presunción opera en materia tributaria, entonces debemos de considerar que existen dos corrientes, la primera; quienes afirman que la presunción humana o simple definitivamente no tiene cabida en la materia fiscal, la segunda; quienes pensamos que si existe la presunción humana en el ámbito tributario, claro admitiendo de antemano que por sus propias características resulta poco eficiente por los motivos que a continuación exponemos.

Luis Edmundo Sandoval Galindo señala en su obra “determinación presuntiva” que la presunción humana no es otra cosa que una apreciación subjetiva de quien en un momento dado dentro de un litigio es el juzgador, de tal suerte que su valoración no depende de una relación ex-lege que la sujete a reglas expresas, sino que podrán también, en un momento dado, ser diferente según el juzgador en turno.

Así mismo, concluye que llegado a la materia fiscal la presunción humana no opera, pues como es sabido, la existencia de una relación tributaria siempre será ex-lege, y para que la autoridad administrativa pueda llevar a cabo una determinación presuntiva en materia fiscal, será necesario que se reúnan los requisitos de procedencia exigidos por Ley. Esto es, su origen y procedimiento de aplicación serán a través de lo dispuesto en la norma.

Las presunciones humanas también han sido llamadas como presunciones simples, y de acuerdo con lo diseñado en párrafos anteriores, según el primer criterio en la materia fiscal tenemos que desechar las llamadas “presunciones simples” (que son aquellas que podrían formarse libremente la autoridad administrativa al desarrollar el procedimiento de determinación), precisamente porque en el campo del derecho tributario, en lo que se refiere a la formación o determinación de esos elementos, no cabe lugar para la discreción de la autoridad administrativa, la cual debe regirse por normas de carácter imperativo, por aplicación del principio de legalidad.

El segundo criterio, el cual en lo personal comparto define la presunción *hominis* como la que remite al juzgador a la utilización del razonamiento lógico para fijar la medida del hecho imponible, la estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que por su vinculación o conexión normal con los que las Leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir, en el caso particular, la existencia y medida del mismo. Esta presunción se vincula con las reglas de la sana crítica que se adopta para la valoración de la prueba.

Coadyuvando con el razonamiento lógico que tiene que efectuar el juzgador, el artículo 56 del CFF señala los cánones dentro de los cuales se debe mover, al

declarar: podrán servir especialmente como indicios: los datos de la contabilidad del contribuyente, los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondientes a cualquier contribución, a partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, con otra información obtenida con por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, y utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

La redacción del artículo 56 en cuanto a la referencia de los índices es solo enunciativa, por lo que pueden ser modificados, sustituidos y complementados por otros, siempre que tengan vinculación o conexión normal con las circunstancias del caso. La utilización de este método indiciario para conocer la magnitud del hecho imponible, con las facultades amplias del fisco en la averiguación y fijación de los elementos idóneos, ha recibido de la jurisprudencia las condiciones que se deben cumplir en la apreciación del juzgador.

Así, los indicios tienen que ser razonables, y no responder a apreciaciones subjetivas del funcionario interviniente, cuidando que la elección de los indicios básicos y del procedimiento a emplear no sea discrecional, pues una determinación impositiva válida implica un método adecuado, indicios representativos para el caso particular y congruencia con los resultados.

Continuando con los índices no señalados expresamente en la Ley, comentamos el que se adopta para determinar el monto de las ventas tomando como base los insumos de las empresas – usando con frecuencia para verificaciones en bares y discotecas los insumos de licor y cerveza, estableciendo una relación unívoca entre el monto de las botellas de licor y cerveza adquiridas, obtenida de los almacenes proveedores -, cuya información se considera confiable y el monto de las ventas en forma de coeficiente. Como señala Macon, las objeciones judiciales se refirieron a la dificultad de observar el coeficiente de utilidad en cada situación particular, por lo cual fueron calificados como no apropiados.

El ingenio de los auditores actúa en la creación de estos métodos, al decir Macon, que en un obrar práctico puede dejar el aspecto formal. Sin embargo, el propio código en su artículo 56 cuando dice utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase, plantea una amplitud que acoge tales iniciativas prácticas.

## **2.9 PRESUNCIÓN LEGAL**

Las presunciones legales son aquellas que están previstas en la Ley, de tal forma que solo podrán considerarse como presunciones los supuestos establecidos en forma explícita en ella, o los que puedan inferirse del texto de la

misma. Esto es, no podrá haber presunción de hecho alguno, si no esta previsto en una Ley que así se haga.

Las presunciones legales admiten todavía una sub-clasificación más, que es la siguiente:



## 2.10 PRESUNCIÓN IURIS ET DE IURE (ABSOLUTA)

De las presunciones iuris et de iure o absolutas se dice que son aquellas que no admiten prueba en contrario; es decir, que una vez acontecido en la realidad el supuesto previsto por la norma, se tendrá como consecuencia que la presunción establecida es cierta, sin que exista forma de presentar prueba en contrario. De esta manera, las presunciones absolutas se convierten en disposiciones legales de observancia obligatoria, saliendo de un plano en el que son consideradas como medios de llegar al conocimiento de una realidad solo en el supuesto de no exigir otra forma de prueba, para colocarse en un nivel superior, en el cual el legislador no solo las estima como posibilidades, sino que las reconoce como situaciones ciertas.

Cuando llegamos a esta parte, en la materia fiscal existe un silencio en cuanto a pronunciarse si en realidad en esta materia pueden haber las presunciones absolutas. Al respecto, creemos que es válida tal actitud de cautela, pues como más adelante analizaremos, puede incluso existir duda en cuanto a la constitucionalidad o no de un acto de naturaleza presuntiva. Sin embargo, es nuestra opinión que tales presunciones (las absolutas) si deben existir en lo fiscal.

Al margen de consideraciones teóricas respecto a la pureza de la aplicación del derecho con sus atributos de justicia intrínseca, vamos a tratar de establecer con base en nuestro derecho positivo, una clasificación de la presunción fiscal. Y al respecto, diremos que tratándose de las presunciones absolutas, hemos encontrado criterios disímiles.

De esta manera, primero será necesario establecer si es un hecho cierto decir que actualmente no existen presunciones absolutas. A este respecto, la legislación es omisa al no prever ninguna forma de identificar con absoluta certeza

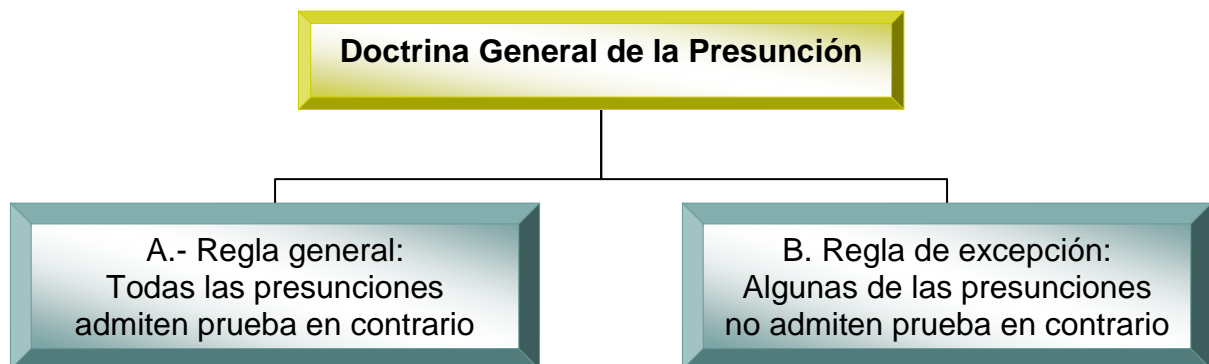


cuando el resultado de la presunción es absoluto; en consecuencia, deberemos inferir esta cualidad del análisis de la Ley.

En principio, debemos asentar que la presunción que realiza la autoridad administrativa siempre será la misma, pues solo se presume la base gravable, aún cuando para llegar a ésta se utilizan diversos métodos, siendo la aplicación de tales métodos y la causa que lo origina lo que podría ser el sustento o base para decidir cuando se tratará de una presunción absoluta. También pudiera pensarse que la causa misma de la aplicación de presunciones pudiera ser por si sola la que confiere la categoría de absoluta o, en su caso, la que establezca la posibilidad de admitir la prueba en contrario, de los resultados obtenidos. Esto es, en la materia fiscal en su parte oficiosa cuando se hable de resultado de la presunción, no nos referimos a situaciones o circunstancias abstractas, sino que es un hecho concreto y mensurable, que es la base gravable, a lo que estamos aludiendo.

Como consecuencia de lo señalado en el párrafo anterior, para establecer su categoría debemos partir de la teoría general de la presunción, misma que reconoce solo dos tipos de ella, que son: absolutas o relativas, por tanto, será en la legislación donde deba hacerse la distinción. Es precisamente en este punto donde pudiera afirmarse que en la actualidad si pueden existir las presunciones absolutas, pues en mi particular apreciación, el señalamiento en Ley de las presunciones que no admiten prueba en contrario, puede expresarse de dos formas:

- 1) Haciendo el señalamiento expreso de esta circunstancia, o
- 2) A través de indicadores que por oposición o interpretación a contrario-sensu haga manifestación de cuales serán las que no admiten prueba en contrario.



Con relación a este pronunciamiento, es oportuno comentar que si bien señalamos que la supletoriedad del derecho civil no se aplicaba en este apartado del derecho fiscal, por no corresponder a su naturaleza de aplicación en parte oficiosa, también se señaló que la doctrina o teoría general de la presunción sí aplica; esto lo manifestamos para dejar en claro porqué no tomamos en consideración lo expresado en el artículo 191 del Código Federal de

Procedimientos Civiles, en el que se establece de manera expresa la categoría de las presunciones de la materia civil, cuando señala

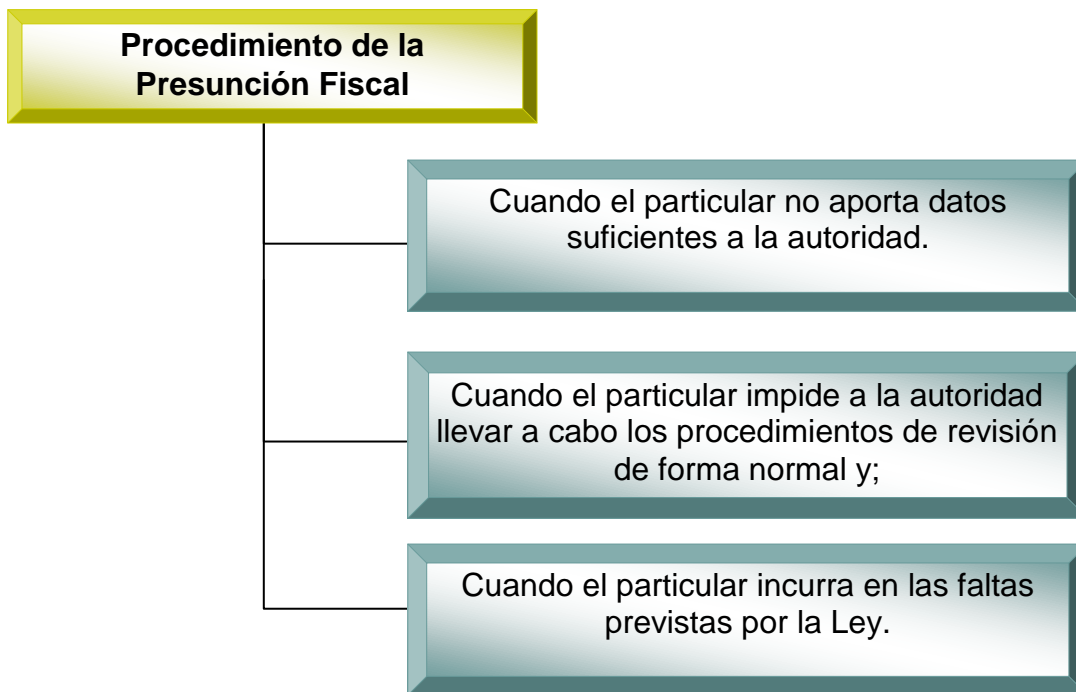
“ Las presunciones, sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando, para las primeras, exista prohibición expresa de la Ley”.

Ahora bien, no basta con decir que si existen las presunciones absolutas en la materia fiscal, sino que será necesario que expresemos al menos, las ideas que nos llevan a concebir tales situaciones, y aún mas, a justificar la necesidad de su existencia y su consecuente espíritu de equidad y justicia tributaria. No obstante, debemos asentar de manera clara, que las presunciones en materia fiscal adolecen de deficiencias en su regulación legislativa, a tal grado que pareciera ser que todas las ahora existentes debieran aceptar prueba en contrario, cuando debe considerarse que no es la intención rectora, pues de ser esta la idea fundamental, no se hubiera hecho necesario que se expresara cuáles si la admiten y dejar a la interpretación el resto.

## **2.11 PRESUNCIONES IURIS TANTUM**

En cuanto a las presunciones iuris tantum o relativas, son aquellas que sí admiten prueba en contrario; esto es, no obstante que la Ley permite hacer inferencias de hechos desconocidos a través del estudio o análisis de hechos conocidos, existe la posibilidad del afectado, de destruir o redargüir de falsa la conclusión a que se llevo, a través de la presentación de pruebas que hagan evidencia la ineficacia de dicha conclusión.

Para este tipo de presunciones, diremos que son todas aquellas que no están en la categoría de absolutas, o bien para las cuales el legislador previo en forma expresa dicha condición.



En virtud de lo señalado en el párrafo anterior, consideramos que en la utilización de la presunción para determinar el cumplimiento de obligaciones fiscales de los particulares, no es aplicable en forma alguna lo dispuesto en la materia procesal civil, por ser contrario a la naturaleza de la materia fiscal. Sin embargo, el que se considere inaplicable la supletoriedad del derecho común en la presunción de la materia fiscal, no quiere decir que consideremos también, y menos aún, que aceptemos que la presunción no sigue los principios generales del derecho que le sean aplicables, mismos que están conformados fundamentalmente por la doctrina.

Tratándose de la presunción en materia fiscal, es conveniente señalar que al referirnos a ella, debemos intuir su gran diferencia con la establecida en materia civil, pues como lo menciona Sergio Francisco de la Garza “ cuando aquí hablamos de presunciones (en la materia fiscal) nos referimos a ciertos” criterios presuntivos dictados por normas de derecho material y elaborados por la ciencia de las finanzas para determinar con cierta aproximación, según los casos y en armonía con las Leyes económicas, el objeto del tributo, la medida del mismo, la capacidad contributiva del sujeto pasivo, “como simples expedientes técnico-financieros para la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo”. “Ahora bien, es evidente que tales presunciones no son las presunciones que son verdaderamente tales, desde el punto de vista jurídico formal, es decir, las que cumplen una precisa función probatoria en el procedimiento contencioso”.

Ahora esta situación, es incuestionable que el estudio de la presunción en materia fiscal debe abordarse desde una perspectiva propia, en la que se consideren de manera irrefutable los principios y naturaleza propios del derecho

fiscal, así como sus fines pragmáticos en cuanto a la búsqueda de resultados ciertos a través de las labores legislativas.

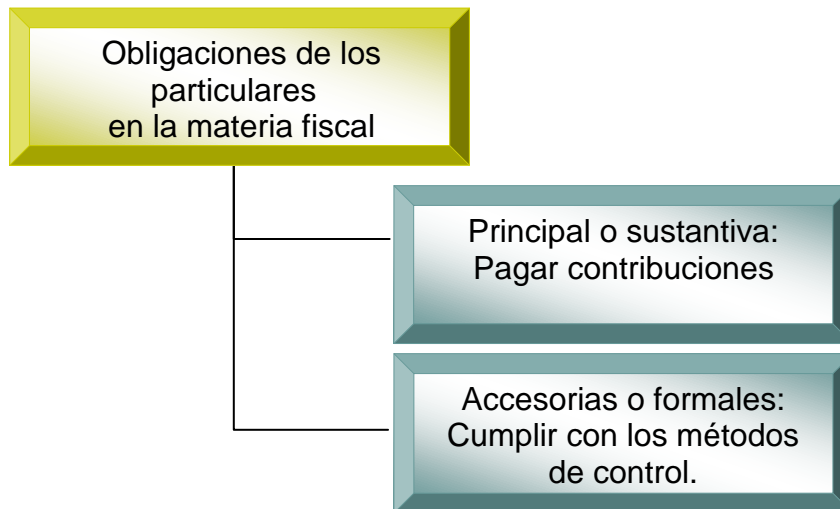
Por otra parte, en nuestra opinión y en referencia a la presunción de legalidad que en el artículo 68 del CFF se establece para todos los actos de la autoridad fiscal, que sean desarrollados en el ejercicio de sus funciones, es validamente aplicable cuando se trata de una determinación presuntiva, pues no debemos olvidar que dicha legalidad se refiere al hecho de que la autoridad fiscal en este caso, haya cumplido con los procedimientos que en la Ley se establecen para llevar a cabo una determinación presuntiva, No obstante, la legalidad establecida en el numeral referido, no es de ninguna manera un principio de certeza respecto de las presunciones resultantes.

Con relación a esta afirmación, debemos recordar que los requisitos de validez de todo acto de autoridad son que reúnan en esencia, la existencia de su constitucionalidad y la legalidad posterior que en las Leyes secundarias se les confiere; de tal forma, que un acto puede ser impugnado de inconstitucional a través de la vía de amparo, o de ilegal a través de los diferentes medios e instancias de impugnación que en la Ley se otorgan, lo cual podrá suceder en materia de presunciones cuando se arguya que no existió causa para ello, o que no se realizó el procedimiento establecido en la Ley.

En este orden de ideas, es necesario establecer la constitucionalidad de una determinación presuntiva de la base gravable a través de su autorización en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando en el se establece la obligación de contribuir en la forma que dispongan las Leyes, y su aplicación, a través de la orden de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Asimismo, su legalidad se establece en las Leyes secundarias cuando ha sido previsto como una forma de determinación administrativa de la base gravable en omisión del obligado, y además se ha previsto la realización de un procedimiento frente al particular incumplido cabalmente por la autoridad, hará que el procedimiento sea plenamente legítimo.

Las presunciones fiscales pueden combatirse cuando no se realicen los procedimientos que en la Ley se establecen.

Las obligaciones de los particulares en la materia fiscal de acuerdo a las Leyes respectivas a que se refiere la fracción IV del artículo 31 CPEUM, son:



Basados en las obligaciones que los particulares soportan de acuerdo con las Leyes fiscales aplicables, las presunciones tienen su origen fundamentalmente en el incumplimiento de las que se refieren a la forma. Esto es, las obligaciones de forma son un método de control de la obligación sustantiva, por lo que se han establecido con la finalidad por una parte de que la autoridad este en aptitud en un momento dado, de verificar que la obligación sustantiva haya sido satisfecha cabalmente, y por otra parte de que a manera de control, las obligaciones y derechos de un contribuyente se encuentren entrelazados con los de los demás que tengan relación con el, de tal forma que su cumplimiento por parte de ellos, obligue a los demás a cumplir también.

Partiendo de estos hechos, el incumplimiento de obligaciones formales dará lugar a la aplicación de las presunciones previstas en la Ley, siendo entonces menester que debamos discernir si las presunciones así establecidas deben considerarse como absolutas (no admiten prueba en contrario) o relativas (si admiten prueba en contrario).

## 2.12 DIFERENCIACIÓN JURÍDICA

Un criterio señala que la “presunción” es el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere en un hecho desconocido cuya existencia es probable. La diferencia radica entre presunción legal y ficción legal- según señala Beker- es que la primera tiene por un punto de partida la verdad de un hecho, dado que de un hecho conocido se infiere en otro desconocido pero probable, mientras que la ficción nace de una falsedad o irrealidad.

De esta manera, tanto la presunción como la ficción, en sus distintas variantes, constituyen el resultado de técnicas legislativas en que se da como verdaderos hechos jurídicos de los cuales se desprenden consecuencias. La

diferencia entre ellas es marcada, pues en la presunción legal el hecho presumido tendría un alto grado de probabilidad de existir en el mundo fenoménico, con prescindencia de la presunción en si, mientras que en ficción el hecho presumido es muy improbable.

Como señala Pérez de Ayala, la presunción legal absoluta consiste en que la Ley le atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales (A) un efecto dado con relación a otro hecho (B) que según la experiencia lo acompaña.

Al contrario en la ficción, frente a un hecho conocido cuya existencia es cierta (A), el legislador le otorga certeza jurídica a otro hecho (B) no conocido y cuya existencia es improbable o falsa, por no existir una relación natural entre ambos hechos (A y B), atribuyendo los efectos jurídicos imputables a B por la realización de A, según el ordenamiento positivo.

Martín Oviedo- quien, según hemos visto, no se adhiere a los criterios tradicionales de diferenciación entre ficción y presunción- entiende que la ficción crea en principio su objeto, “la realidad jurídica”, mientras que la presunción solo crea una realidad casual, por lo general, entre dos realidades o hechos naturales, de forma tal que la primera sirve a exigencias valorativas del derecho, mientras que la segunda solo tiende a facilitar el establecimiento jurídico de un hecho cuando su prueba, dentro del campo del derecho, resulta difícil o improbable. De tal manera, en la “presunción” siempre tenemos dos hechos y una relación lógica que los enlaza, mientras que en la ficción esta relación no existe.

### **2.13 DIFERENCIACIÓN POR EL HECHO PREJURÍDICO**

Dentro de la diferenciación prejurídica entre los conceptos de ficción y presunción figura aquella según la cual la presunción siempre se basa en un hecho conocido de existencia cierta para el que se dispone de certeza jurídica, del cual se deriva la existencia de un hecho conocido cuya factibilidad es muy probable por una relación natural que existe entre ambos, mientras que en la ficción, sobre la base de un hecho cierto, se otorga certeza jurídica a un hecho de existencia muy improbable o sencillamente falso. Esta conclusión es consecuencia de que la presunción es creada por deducción a partir de hechos ciertos, mediante una regla natural, mientras que la ficción consiste en la invención que atribuye juricidad y certeza a un hecho falso o inexistente.

Es importante señalar que la autoridad debe acreditar el hecho cierto que es la base de la presunción. Si el contribuyente pretende desvirtuar mediante prueba tal hecho base, estaremos en presencia de “contraprueba”, mientras que si la actividad probatoria esta dirigida a negar la afirmación presumida se denomina “prueba en contrario”.

Ernesto Eseverri Martínez, afirma que si bien se reconoce que las presunciones facilitan la actividad probatoria del fisco, se ha destacado que la actuación de este será correcta siempre que utilice de manera reglada las facultades que le otorga la Ley. En este aspecto se consideran discrecionales y no ajustadas a derecho las actuaciones en que el órgano de recaudación no demuestre la existencia del hecho base del que es posible deducir el presumido.

Alsina, comenta que la gran diferencia entre presunciones y ficciones es la que en el plano estrictamente jurídico tiene influencia sobre el intérprete de la norma, pues la “presunción”, aún la de *iuris et de iure* puede admitir por la confesión judicial, bajo juramento decisorio, la prueba en contra, mientras que la “ficción” si es legal, en ningún caso admite tal prueba. En efecto: La confesión judicial en el proceso tributario tiene el efecto de “plena prueba”, por que se admite como medio probatorio y no está prohibida por la Ley en razón de la índole de los hechos. Yendo al ejemplo sobre la eficacia probatoria, la confesión puede hacer decaer la presunción absoluta que impone una escritura pública, aún sin el documento.

En función de la naturaleza del instituto de las ficciones, se ha sostenido son de aplicación imperativa, a diferencia de las presunciones que serían normas de aplicación facultativa. En efecto, la administración fiscal puede abstenerse de su aplicación cuando prueba que la verdad material es distinta a la verdad formal que surge de la presunción prevista en la norma.

1. Otra distinción radica en que las presunciones pueden ser opuestas entre sí, y la mayor vencer a la menor, lo cual no ocurre con las ficciones.
2. Las presunciones por su naturaleza son de interpretación extensiva, y las ficciones, de interpretación estricta.
3. Las presunciones están fundadas en una inducción lógica y versan sobre materia de hecho con consecuencias deducidas de un hecho conocido para llegar a otro desconocido. Las ficciones versan sobre hecho y derecho porque el legislador constituye sobre un hecho inexistente una categoría jurídica.

En cuanto al concepto de ficción se ha entendido que además de la aceptación jurídica de la equiparación de algo que se sabe desigual, debe agregarse la finalidad del legislador en reconocer que algo falso es cierto.

En contraposición, la presunción legal, cuando es relativa (*iuris tantum*), admite prueba en contrario, y cuando es absoluta (*iuris et de iure*) no procede su probanza, excepto sobre el hecho que es su soporte.

## **2.14 MARCO JURÍDICO PARA LA DETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES**

Dentro de nuestro estado de derecho, la actuación de la autoridad fiscal orientada a la determinación de obligaciones fiscales de los contribuyentes, así como la de cualquier otra autoridad cuando se afecte el interés jurídico de los particulares, debe llevarse acabo de acuerdo con lo autorizado por la Ley, y además, en la forma que la Ley lo previene. Todo lo anterior, dejando a salvo los derechos del particular para en su caso impugnar lo actuando cuando considere que no se siguió el procedimiento, o bien, que existe otro tipo de violaciones que hacen anulable la resolución de la autoridad. Ante esta circunstancia, debemos en principio, conocer los preceptos legales que facultan la determinación fiscal por parte de la autoridad en omisión del particular obligado.

Las autoridades solo podrán hacer aquello que la Ley les autorice, y hacerlo conforme a los procedimientos que la propia Ley prevé.

## 2.15 PRESUPUESTOS JURÍDICOS PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE OBLIGACIONES FISCALES



La posibilidad de llevar a cabo una determinación presuntiva de obligaciones, no es competencia exclusiva de una decisión de la autoridad que pretende hacerlo, sino que en cumplimiento de las garantías de seguridad jurídica



consagradas en nuestra Carga Magna, deben de cubrirse todos los extremos y procedimientos previstos en la Ley.

### **FACULTAMIENTO DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA HACER LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA EN LA PARTE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL**

Al amparo del axioma que establece que “en un estado de derecho la autoridad solo puede ser aquello que la Ley le permite”, y debe hacerlo como la Ley lo señala, es obvio mencionar que necesariamente deberá haber un facultamiento en Ley, para que las autoridades fiscales procedan a llevar a cabo una determinación presuntiva. En el caso que nos ocupa, cuando se llegue al análisis de las causales para tal determinación, haremos referencia directa a dicho facultamiento, pues acontece que no existe como una facultad general, sino que por su propia naturaleza debe otorgarse solo en las situaciones específicas que lo ameriten.

Por otra parte, toda vez que la determinación presuntiva se realiza en la parte oficiosa del procedimiento administrativo, se constituye en principio como una cosa cierta, debido al carácter de legalidad que el CFF otorga en su artículo 68 a todos los actos de autoridad; carácter que ciertamente solo tendrá validez, en la medida que el acto correspondiente se haya realizado cumpliendo con todas las formalidades que la Ley exija en su ejecución.

La autoridad solo hará una determinación presuntiva en los casos que la Ley lo prevea expresamente.

### **PREVISIÓN EN LEY DE LAS SITUACIONES EN QUE PROCEDE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA**

Es irrefutable que un procedimiento de excepción como es la determinación presuntiva, no pueda quedar al libre arbitrio de la autoridad revisora para decidir si lo aplica o no, pues si ese fuera el caso, el contribuyente estará en total estado de inseguridad jurídica, al no saber cuando la autoridad decidirá aplicar este procedimiento, no obstante no existiese causa o razón lógica para hacerlo. En efecto, la Ley debe prever las situaciones específicas en las que la autoridad puede llevar a cabo la determinación presuntiva. Es decir, no podrá haber determinación presuntiva si no existe primero la previsión en Ley de la existencia de una causal que haga válida su aplicación.

Es conveniente señalar que de la existencia de la causa o causas por las que la autoridad decida llevar a cabo el procedimiento, debe ésta de dejar constancia fehaciente, pues de otra manera, un procedimiento en el que no se pueda demostrar la causa, es susceptible de ser anulado por el particular a través

de los medios de impugnación que le otorga la Ley. La autoridad debe dejar constancia de la causa que origino la presunción.

## **ENCUADRAMIENTO DEL PARTICULAR EN LOS SUPUESTOS DE LEY**

Entre la previsión de la causa y la ejecución del hecho existe un vínculo insoluble, pues al igual que en todas las situaciones generales, abstractas e impersonales previstas en Ley, debe darse en la realidad la ejecución del supuesto contemplado en la norma, para que la autoridad pueda en el caso concreto proceder a la individualización de esta.

Esto es, si el contribuyente no da motivo o causa, aún cuando la Ley prevea la facultad de hacer la determinación presuntiva, la autoridad no podrá hacerlo; de manera que solo cuando el particular haya realizado actos u omisiones de los previstos en Ley como causal, podrá la autoridad realizar validamente una determinación presuntiva.

Como consecuencia de lo anterior, es importante que el auditor que pretenda llevar a cabo una determinación presuntiva, deje la debida constancia de que el contribuyente auditado incurrió en uno o más de las causales previstas en Ley, para que la autoridad proceda a hacer una determinación presuntiva.

Debe existir conducta infractora del particular para que se proceda a las presunciones.

## **EJECUCIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LEY**

Como una consecuencia del axioma que refiere que la autoridad sólo podrá hacer aquello para que expresamente la faculte la Ley, la autoridad deberá, dentro de una determinación presuntiva, cumplir con todos los requisitos que la Ley le imponga para desahogar tal procedimiento. Es decir, no basta con el hecho de que se den los tres supuestos anteriores para que una determinación de estas características tenga plena validez, sino que además, la autoridad revisora deberá cumplir cabalmente con los requisitos que la Ley le haya impuesto para hacerla.

### **2.16 NORMA GENERAL APLICABLE A LAS PRESUNCIONES**

Esta norma nace de un razonamiento lógico y consiste en lo siguiente; un contribuyente al realizar determinados actos, o bien al no cumplir con determinadas obligaciones puede colocarse en varias hipótesis de determinación

presuntiva, es decir, puede existir en la legislación diferentes procedimientos para estimarle un ingreso o bien una utilidad, sin embargo no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen y por un mismo período fiscal.

Dicho de otra manera no se podrá aplicar simultáneamente dos incisos para un mismo impuesto en el mismo período fiscal, pero si se podrá aplicar en diferentes períodos fiscales, para un mismo impuesto, dos incisos diferentes. Esta prohibición – según Schvarzer- es correcta y limita las excesivas atribuciones que se le confieren a la autoridad fiscal. Se debe considerar correcta la norma siempre que su aplicación – diferentes métodos para diferentes períodos – resulte razonable y no arbitraria.

## **2.17 PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA**

La realización de una determinación presuntiva por parte de las autoridades fiscales, es un procedimiento que en todo caso deriva del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, pues no debe olvidarse que conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, la determinación administrativa solo se realiza en los casos que expresamente lo establezca la Ley.

Conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se faculta a la autoridad para determinar las contribuciones a cargo de los contribuyentes a través de distintas formas de revisión, que en esencia comprenden de una manera general, la revisión de los libros y papeles que conforman la contabilidad de los contribuyentes.

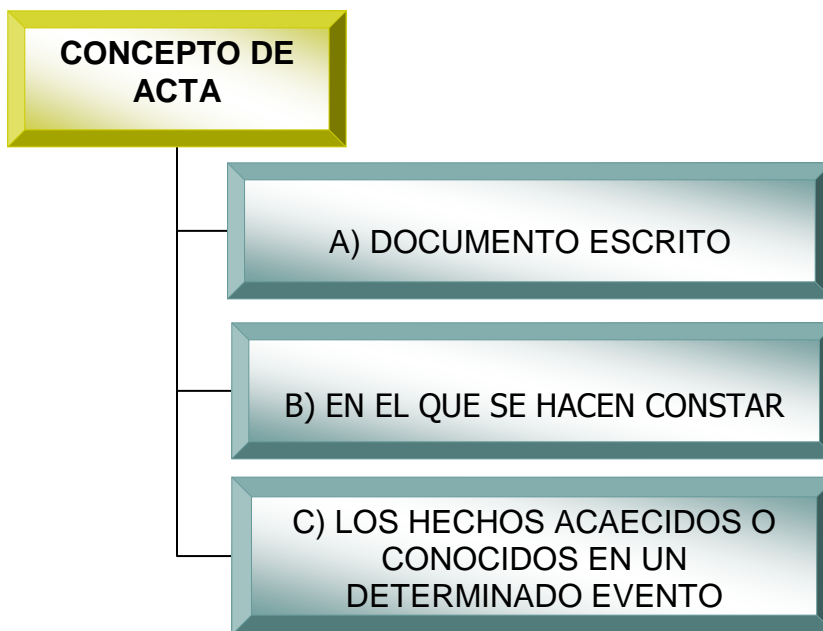
En el ejercicio de tales facultades, las autoridades deberán documentar a través de los medios idóneos para ello las irregularidades que hubiesen sido cometidas por contribuyentes, y en el caso que nos ocupa, las causas por las cuales se hubiese constituido el motivo para proceder a realizar una determinación presuntiva.

Los medios para comprobar el incumplimiento de las obligaciones fiscales serán siempre los documentos en que conste las actuaciones de la autoridad y se compruebe fehacientemente dichos incumplimientos; principalmente y atendiendo a las formas de revisión que se facultan para la autoridad, estos medios son las actas de auditoría y las resoluciones que como resultado de la revisión se dicten. Para ello, será necesario que la autoridad documente exhaustivamente los procedimientos seguidos, pues estos (los procedimientos) deben ser plenamente apegados a la Ley y mostrar sin lugar a dudas el procedimiento seguido para comprobar la irregularidad.

En este capítulo habremos de analizar en primer orden el concepto de actas y su valor probatorio, para después efectuar de manera sucinta el examen de los

pasos que deben realizarse en la comprobación de las causales o alguna de ellas, de las previstas como motivo para realizar presunciones en la existencia de créditos fiscales.

## 2.18 DE LAS ACTAS COMO MEDIO DE PRUEBA EN LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA



Acta es en sentido general un documento en el que se hacen constar los hechos que se suceden o se conocen durante un evento, de tal forma que es la constancia de la existencia de tales hechos.

Ahora bien, el valor probatorio de las actas esta supeditado en relación a la persona que la formula, pues en caso de procedimientos jurisdiccionales en los que exista la impugnación de los procedimientos realizados por la autoridad (para el caso que nos ocupa), los documentos públicos harán prueba plena.

Son documentos públicos conforme lo establecido en el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

*“...Aquellos cuya formación esta encomendada por la Ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario revestido de la fe pública, y los expedidos por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones”.*

De esta manera, el primer requisito para que las actas levantadas durante un procedimiento de revisión para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales de los particulares, sea documento público, está constituido por el hecho de que quien la formula sea funcionario público, es decir, autoridad fiscal; y además, que

el documento se formule en el ejercicio de sus funciones, es decir, cuando esté haciendo uso de su competencia y ejerciendo facultades expresamente concedidas por la Ley.

El segundo párrafo del artículo 129 citado, establece otros requisitos para poder considerar cualquier documento, y por consiguiente las actas, como documentos públicos; el mismo consiste en que:

*“La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las Leyes”.*

De acuerdo con esta última prevención, las actas de auditoría o cualquier acta levantada por una autoridad, para poder tener la calidad de documento público y en consecuencia ser medio de prueba pleno, deberá ostentar los requisitos que en el último párrafo del artículo 129 citado, se prevé.

El valor probatorio pleno de las actas de auditoría o de cualquier otro documento público, está supeditado al hecho de que no sea impugnado y en su caso que se demuestre en el procedimiento de impugnación la ineficacia de su contenido; es decir, no porque se trate de un documento público deben tenerse como legalmente ciertos o verdaderos los hechos asentados en las actas, pues el contribuyente podrá probar en contra de ellos, si no son verdaderos, o bien si se anotaron en forma equivocada.

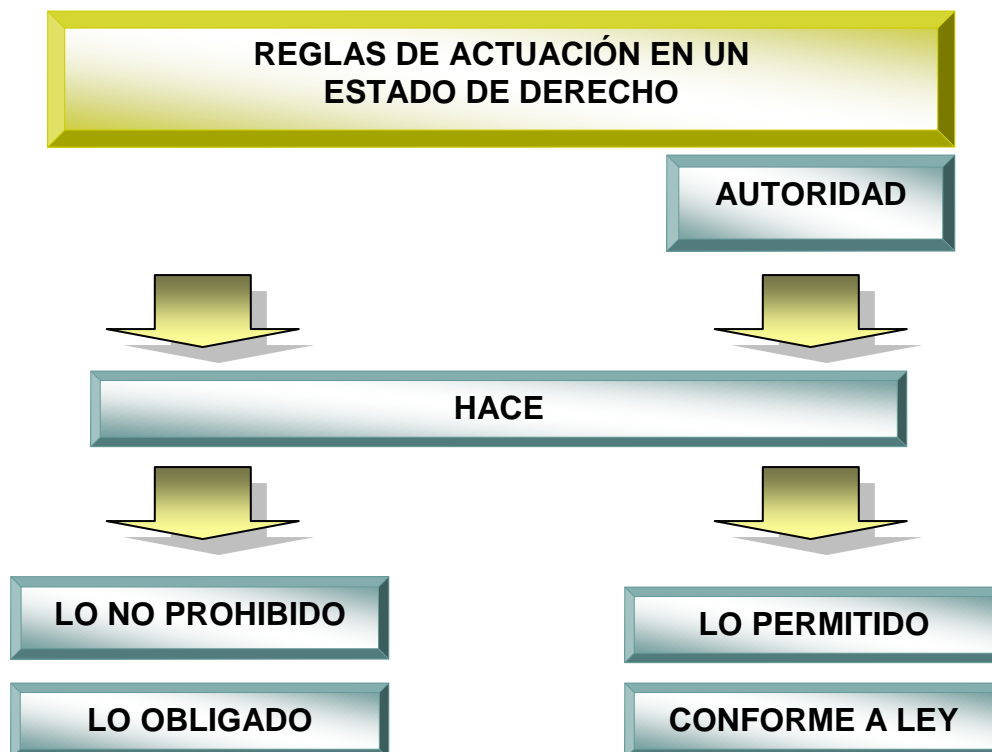
Por lo expuesto en el párrafo anterior, debe decirse que de la formulación correcta de las actas de auditoría dependerá en todo caso la solidez del procedimiento seguido, y mayormente aun en caso de determinación presuntiva, pues en estos supuestos no debe olvidarse que se parte de hechos conocidos para inferir hechos desconocidos.

Ahora bien, para poder establecer el contenido de las actas de auditoría en las que se hacen constar irregularidades a cargo de los contribuyentes, es necesario establecer de manera general cuales son los hechos que en cualquier acta deben hacerse constar.

En cualquier tipo de actas levantadas o formuladas durante las actuaciones de la autoridad, los hechos que se deben circunstanciar en actas son sólo aquellos que tienen trascendencia jurídica, sobre todo para los efectos que se pretenden dar a las actas.

Al respecto se dice que las actas en la revisión de cumplimiento de obligaciones fiscales, pretenden ser prueba de las irregularidades cometidas por el revisado, así como del cumplimiento de los procedimientos establecidos en la Ley por parte de la autoridad.

Por nuestra parte, sostenemos como ya lo hemos dicho, que los hechos que tienen trascendencia jurídica se originan por el incumplimiento en un estado de derecho de las reglas que rigen los actos de los particulares y por otra parte el cumplimiento de las reglas de actuación que deben cumplir las autoridades; esto se muestra en el siguiente esquema:



De acuerdo con el esquema anterior, para los efectos del levantamiento de actas en una revisión del cumplimiento de obligaciones fiscales, deberá considerarse que tienen trascendencia jurídica los siguientes hechos:

- a) Que el particular realice algo que le está prohibido;
- b) Que el particular no haya hecho algo a lo que está obligado;
- c) Que la autoridad solo realice aquello que le está permitido; y
- d) Que la autoridad cumpla con los procedimientos que la Ley ha establecido para el ejercicio de sus funciones.

De esta manera y atendiendo a los hechos que deben circunstanciarse, que son los que tienen trascendencia jurídica, pues su incumplimiento siempre será sancionado, debemos indicar que en el caso de los particulares revisados, se harán constar conductas de incumplimiento o negativas, y en el caso de las autoridades se harán constar conductas de cumplimiento a la norma, o positivas.

La circunstanciación de los hechos anteriores es necesario que se realice de forma correcta, de tal manera que su validez depende de su adecuada narración en el acta correspondiente; es decir, no basta con solo anotar o describir los hechos, sino que es necesario que estén debidamente circunstanciados.

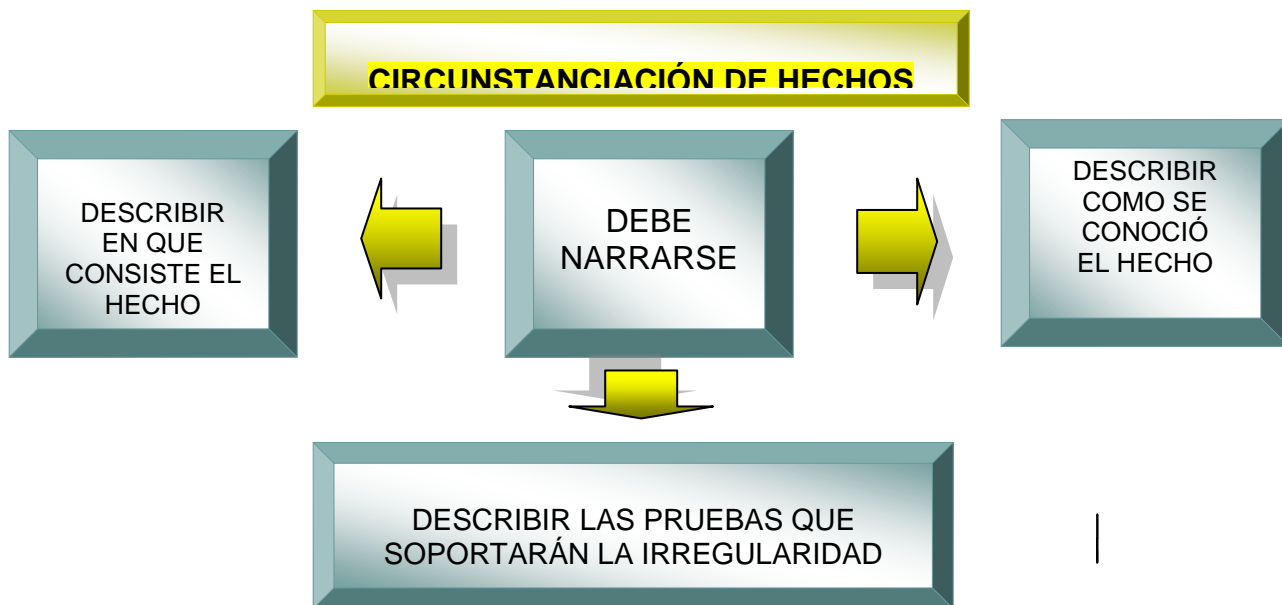
Ahora bien, como se hace una adecuada circunstanciación. Ante todo, es necesario primeramente que se identifique el hecho que se va a circunstanciar, pues este (el hecho) es el que deberá narrarse con todas sus circunstancias.

Identificado el hecho que debe circunstanciarse, las circunstancias del mismo que tienen mayor trascendencia son las referidas a:



Por último, debe quedar constancia en actas, de los elementos probatorios existentes, es decir, debe señalarse como es que el hecho narrado queda fehacientemente comprobado.

Atendiendo pues a las circunstancias anteriores, podemos decir que una metodología para hacer la circunstanciación de hechos se basa en los siguientes puntos.



En este orden de ideas, cuando se trata de efectuar una determinación presuntiva será necesario que respecto de hechos del particular, se establezca en actas de manera clara e indubitable la realización por parte de éste, de los hechos u omisiones que se constituyen como causal de determinación presuntiva, narrando a continuación los procedimientos realizados por la autoridad para descubrir o conocer de tales hechos, mismos de los que en su caso deberá existir la debida constancia de cómo se probaron o se llegó a la conclusión de que sucedieron.

Así pues, las actas son elementos indispensables para la realización de una determinación presuntiva; no obstante, cuando la determinación se realice en las denominadas revisiones de gabinete en la que las actas no son elemento que vengán a conformar parte del procedimiento de revisión, debe señalarse que tal circunstanciación de hechos imputables al particular revisado deberá quedar fehacientemente realizada en el correspondiente oficio de observaciones, que debe ser emitido por la autoridad revisora.

## **2.19 DE LOS PROCEDIMIENTOS A REALIZAR EN LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE ACUERDO A LA CAUSA QUE LA MOTIVA**

Pretender narrar a detalle los procedimientos que deben realizarse según cada causal de determinación presuntiva prevista en las diferentes Leyes, sería una tarea de suyo complicada, pues debe tenerse en consideración que las circunstancias en que podrá presentarse cada caso pueden ser disímiles, y por tanto un procedimiento detallado será diferente a otro.



Con base en lo señalado en el párrafo anterior, en el siguiente capítulo trataremos de establecer directrices de los procedimientos que deben realizarse en una revisión, cuando se pretenda realizar una determinación presuntiva, agrupando en algunos casos, las diferentes causales que pudiesen tener semejanza en su procedimiento.

Ahora bien, la aplicación de un procedimiento de determinación presuntiva requiere del análisis exhaustivo de cada caso concreto, a efecto de poder integrar con claridad en una abstracción mental, los diversos aspectos que la configuran, para establecer con certeza los diversos procedimientos que deben cumplirse para obtener el resultado legal esperado. Esto es, debemos discernir de manera veraz, cuál es la situación jurídica en que se ha colocado el particular, para luego iniciar y llevar a cabo el procedimiento legal aplicable, para obtener como resultado al finalizar, los elementos que la Ley autoriza como determinación presunta de la base gravable.

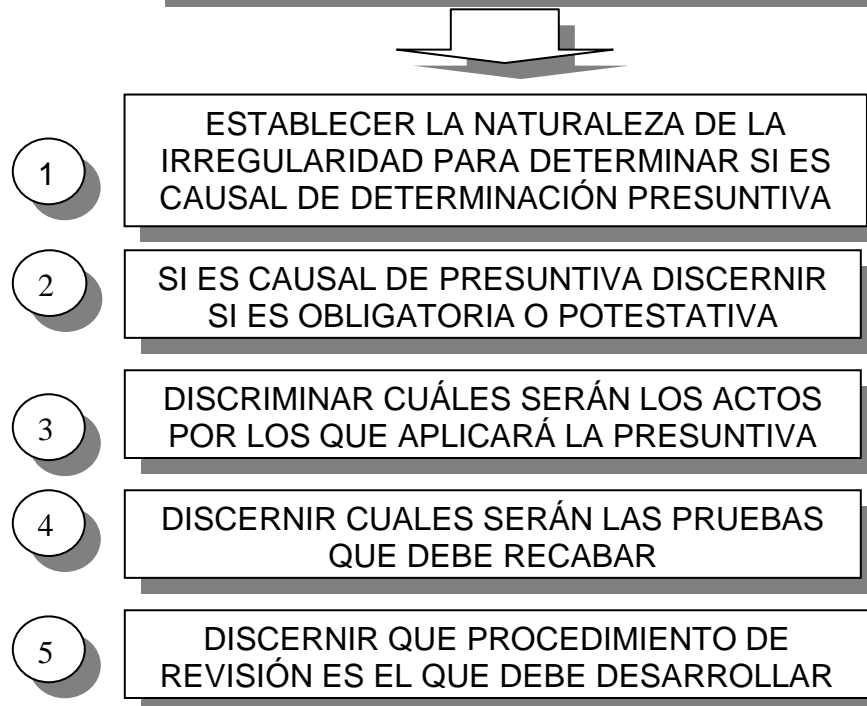
Para lograr lo planteado en el párrafo anterior, será necesario que a través de una concatenación de los eventos, o hechos que se hubiesen realizado por el particular y conocido durante la revisión, se integren mentalmente en primera instancia las consecuencias jurídicas de ellos, para posteriormente establecer un plan de acción a cumplir.

Es decir, será necesario que con base en lo analizado en capítulos anteriores, se haga una clasificación de las causales en que incurrió el particular y que facultan a la autoridad para determinar presuntivamente, para luego decidir el procedimiento que debe realizarse.

Como anteriormente se dijo, en este capítulo se narrarán procedimientos que teóricamente serían aplicables para alguna de las causas antes comentadas, en el entendido de que se trata de situaciones hipotéticas, y como tal, deben estimarse por así llamarlo: puras. Es decir, son basadas en una sola incidencia o irregularidad, situación que en la realidad podrá verse modificada por la concurrencia de otra u otras que le sean copartícipes y que en consecuencia se conviertan en circunstancias que obligan a la modificación de la conducta a seguir y el procedimiento a aplicar. No obstante, estimamos que un análisis como el que a continuación analizaremos, es parte fundamental en los ejercicios mentales que el personal operativo debe realizar, los cuales les servirán como soporte de una actuación adecuada.

Como punto de partida diremos que en toda revisión para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales en la que se encuentren irregularidades en la conducta del particular que tengan trascendencia jurídica, el revisor (auditor) deberá proceder a integrar los siguientes elementos:

**ELEMENTO A INTEGRAR ANTE EL  
CONOCIMIENTO DE IRREGULARIDADES  
COMETIDAS POR EL REVISADO**



En primer orden, ante la existencia de una irregularidad, el personal actuante debe estar en posibilidad de determinar si la misma es causa suficiente para que la base gravable se establezca con base a presunciones, de tal forma que el conocimiento previo de las disposiciones legales que rigen esta forma de determinación es requisito indispensable para quienes realizan los actos de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Después de haberse comprobado el supuesto en que existe la previsión legal para realizar una determinación presuntiva, debe también discernirse el hecho de que sea o no obligatorio para la autoridad hacerlo de esta forma, pues no debe olvidarse que el poder ejecutivo es el encargado de ejecutar las Leyes, por lo que su cumplimiento es inexcusable para quienes en su carácter de autoridades fiscales federales realizan los actos de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales; en consecuencia, en la Ley se prevé la presunción de hechos imponibles, y a la autoridad que forma parte del poder ejecutivo corresponde hacer la determinación del crédito fiscal generado.

Por lo contrario, si se trata de una causal potestativa para la autoridad, podrá entonces, previo el acuerdo correspondiente de quienes son los responsables de la revisión, decirse si se efectúa la determinación sobre bases presuntas o si bien solo se levantará con base en los elementos conocidos por la autoridad.

Habiéndose discriminado los puntos anteriores, el paso siguiente será establecer si los actos a determinar presuntivamente corresponden a actos

concretos, al ejercicio en que se cometió la irregularidad, o bien por todo el período sujeto a revisión.

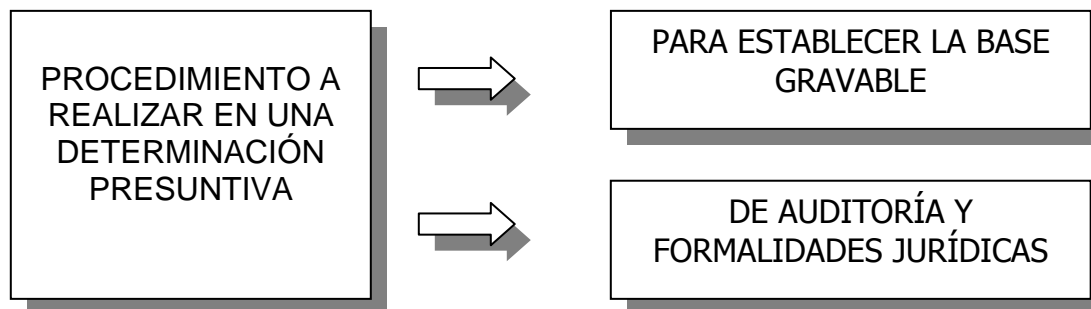
Parte importante dentro de los procedimientos de revisión, corresponde tanto al análisis de la documentación que integra la contabilidad del revisado, deben efectuarse, como las pruebas que de igual manera se realizarán, por tanto, la planeación de esta parte de la revisión se constituye en una componente de singular importancia, pues si antes de realizar los procedimientos de revisión se conoce lo que se busca, será mucho más sencillo y seguro lograr el fin deseado.

Es claro que si quien realiza la revisión ha logrado discriminar los puntos anteriores, los procedimientos que se aplicarán serán mucho más valiosos y de mayor efectividad que si se trabaja solo en base a marchar de acuerdo a lo que se vaya conociendo; Es decir, saber lo que vamos hacer, nos lleva a realizar nuestros actos con mayor certeza; y si ya se conoce lo que vamos a realizar, podremos conocer también lo siguiente:

- a) Que se debe levantar acta en la que se haga constar la existencia de la causal correspondiente.
- b) Que la determinación es obligatoria, o que debe someterse esa decisión a la consideración de los superiores.
- c) Que la eficacia de los trabajos que se realicen depende de las pruebas que se vayan a recabar.
- d) Se conocerán los elementos que soportan la determinación sólo por actos concretos, o por ejercicio fiscal, o por el período sujeto a revisión, y
- e) Cuáles serán los procedimientos que se aplicarán para llegar al conocimiento de hechos desconocidos, y cuáles son los hechos conocidos en los que se sustentará la determinación presuntiva.

Conocidos y valorados con su real dimensión los puntos anteriores, las actuaciones posteriores sólo se orientarán a documentar los procedimientos seguidos y las pruebas recabadas.

Cuando nos referimos a los procedimientos que se realizan para efectuar la determinación presuntiva, debemos tener claro que existen dos tipos diferentes: uno referido al procedimiento para establecer la base gravable, y el otro al procedimiento tanto de auditoría como de las formalidades jurídicas que deben cumplirse para la legal afectación del interés jurídico del particular que es el contribuyente.



## 2.20 LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES

Las violaciones al principio de legalidad, si bien hipotéticamente pueden observarse en el establecimiento de los tributos por normas de jerarquía inferior, deberían ser más difíciles de detectar, sin embargo ésta no es la relación existente donde por vía reglamentaria, ya mediante decretos o resoluciones, se observan violaciones a este principio, en aras de una falsa protección del erario público y de un eficientismo en la recaudación.

Todas estas violaciones al principio de legalidad surgen cuando se permite que aspectos esenciales de la relación jurídico tributaria sean determinados por el poder ejecutivo y no por el legislativo, dentro de la división de poderes históricamente aceptada para el estado de derecho.

A continuación presento un ejemplo de una presunción que se encuentra contenida en la legislación fiscal de la Republica Argentina, que para efectos de nuestro caso de estudio resulta útil realizar un análisis y reflexionar como es que estas presunciones pueden resultar violatorias del principio de legalidad.

**PRECIO DE LOS INMUEBLES.** Estimación de oficio de la obligación tributaria.

Cuando los precios de los inmuebles que figuran en las escrituras resulten notoriamente inferiores a los vigentes en la plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, ya sea por las condiciones de pago, por las características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, el fisco *podrá* impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

Ante la configuración de un hecho real, (es decir, que en las escrituras se haga constar precios de inmuebles inferiores a los vigentes en plaza), y no mediando prueba en contrario, se autoriza a la autoridad fiscal a impugnar ese precio y fijar un precio razonable según las condiciones de mercado. Ello implica que frente a la realización de un hecho cierto (precio inferior en una escritura) se

puede aplicar un indicio (precio de mercado), el cual tiene una relación causal probable; responde al ámbito de la realidad el hecho de que si en una escritura se a fijado un precio injustificado, notoriamente inferior a los vigentes en plaza, la operación haya sido realizada, razonablemente, por un precio de mercado que las partes ocultan por motivos de índole fiscal.

Se trata de un caso de la autorización para utilizar indicios que da la legislación tributaria los efectos de solucionar la incompatibilidad de la presunta y probable situación económica subyacente y la realidad jurídica adoptada por las partes, es decir, indicio dado por Ley fiscal para evitar la consumación del fraude. Sin embargo, se produce en la especie la violación del principio de legalidad, pues la norma, por la forma y por su redacción, es de ejercicio discrecional para la autoridad fiscal, amén de la discrecionalidad de la determinación de los elementos que la componen (precio notoriamente inferior al de la plaza, precio razonable de mercado).

De no mediar el carácter facultativo y discrecional de la aplicación de la norma para el fisco, se trataría de un indicio que podría no afectar principios esenciales de la tributación, pero al haber delegado su ejercicio en la voluntad discrecional del órgano recaudador se ha atentado contra el principio de legalidad.

De esta manera podremos concluir que, según se ha señalado en la doctrina, tanto la norma de la Ley que analizamos como sus disposiciones reglamentarias abundan en expresiones que dejan gran margen de laxitud al fisco: “indicios suficientes”, “presumir con fundamento”, acusan discrecionalidad en la apreciación de los hechos, que naturalmente puede derivar en poderes arbitrarios. Se trata de un supuesto en el cual, ante la existencia de una presunción legal relativa, se deja librada al criterio del organismo recaudador la posibilidad de utilizar la presunción en forma totalmente discrecional.

## **PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

De la igualdad ante la Ley y ante las cargas públicas, surge implícito el principio de generalidad tributaria, en virtud del cual el gravamen debe afectar en forma universal, sin hacer discriminaciones individuales que impliquen la gravitud de cosas o sujetos en forma individual o el otorgamiento de exenciones, libertades o beneficios tributarios que puedan constituir privilegios personales.

## **PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

El principio sustancial de que las contribuciones no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta esta expresamente consagrado en nuestra constitución, en virtud de las garantías que la constitución otorga a la

inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y la prohibición de la confiscación, según el artículo 22 constitucional.

A esta garantía implícita de orden constitucional, que surge de la garantía del derecho de la propiedad consagrada en el artículo 22 de nuestra constitución, le son aplicables las siguientes conclusiones:

1. Los impuestos no pueden ser confiscatorios, por que lesionarían la garantía del derecho de la propiedad consagrada en el mismo artículo de la constitución.
2. No corresponde al poder judicial revisar la oportunidad, conveniencia o justicia de los tributos, los vicios o errores de la política tributaria, en tanto y en cuanto en ellos no se manifieste una confiscación.
3. Se considera confiscatorio el tributo que absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado.

Se trata de examinar hasta que punto los tributos con base presunta se integran en el esquema de un tributo jurídicamente estructurado como obligación rigurosamente establecida por Ley en la que el estado y el contribuyente se colocan en el mismo plano de igualdad, y como una obligación que responde al principio de capacidad.

Entre otras razones se debe señalar que tales presunciones y ficciones resultan contrarias por definición al principio de capacidad económica y al principio de igualdad y es por ello que su utilización debe limitarse al mínimo posible. Señala Pérez de Ayala y González García que el problema está en fijar los límites dentro de los que el legislador “puede moverse en su deseo de crear presunciones absolutas, y entre tales límites debe figurar la presencia de una cierta capacidad contributiva en los hechos presumidos del conocido.”

En el caso de las ficciones, en razón de consistir en la creación de una categoría jurídica sobre un hecho inexistente, el problema se agravaría a medida en que es probable que tal hecho no sea revelador de una determinada capacidad contributiva.

Dichos autores consideran que el requisito de razonabilidad en las presunciones entre el hecho conocido y el presumido disminuye tal riesgo.

De no respetarse los aspectos señalados, se produciría una violación al principio de capacidad contributiva, originando la imposición de capacidades inexistentes, razón por la cual deben fijarse parámetros para dichos límites.

## **PROPORCIONALIDAD.**

El artículo 31 fracción IV de nuestra constitución establece que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas. Al respecto debe decirse que nuestra corte suprema ha establecido.

## **EQUIDAD.**

Este principio-que deviene también del artículo 31 fracción IV, al establecer, como hemos visto, que las contribuciones que disponga el congreso deben ser equitativas y proporcionales a la población, ha sido interpretado por nuestra Suprema Corte de Justicia en el sentido de que los impuestos son equitativos cuando no resultan confiscatorios, es decir, cuando no violan la garantía de propiedad individual.

## **GARANTÍA DE AUDIENCIA**

Este principio, denominado del debido proceso legal en su faz procesal, denominado también en nuestra doctrina nacional como garantía de audiencia, el cual requiere que al imputado se lo escuche antes de ser sancionado.

Las presunciones existentes en el ordenamiento tributario mexicano, no constituyen violaciones a este principio, pues se trata en general de presunciones relativas, es decir, que admiten prueba en contrario. La excepción a esta conclusión estaría dada por las presunciones absolutas.

## **SEGURIDAD JURÍDICA.**

Este principio cuya esencia, siguiendo a la doctrina alemana, se encuentra en la susceptibilidad de la previsión objetiva por parte de los particulares de sus situaciones jurídicas, viene siendo objeto de estudio por parte de la doctrina y puede observar su incorporación incipiente en las decisiones jurisprudenciales.

Se ha sostenido que la ficción afecta a la seguridad jurídica en cuanto a la apariencia de verdad que crea pone en cuestión la certeza del derecho; mientras que la presunción absoluta no afecta a este principio pues admite como cierto el resultado de la aplicación de una norma: Se acepta esta vulneración en la medida de que estas herramientas tienden a prevenir comportamientos que afectan el ordenamiento tributario.

### **CAPÍTULO III DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES SUSTANCIALES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

El Código Fiscal de la Federación, es el que regula el procedimiento fiscal en territorio nacional, claro hablando de procedimientos en materia fiscal federal, el mismo contiene distintas presunciones y ficciones sustanciales, a pesar de que se trata de una norma que se refiere, esencialmente a aspectos procesales.

En el presente apartado nos ocuparemos de algunas de las ficciones incluidas en dicho ordenamiento que no tienen relación con la determinación de la base imponible ni con su estimación o imputación, aspectos que serán tratados mas adelante cuando abordemos el tema de las presunciones contenidas en este mismo ordenamiento.

#### **3.1 DOMICILIO FISCAL, FICCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 10 DEL CFF**

La técnica de las ficciones es utilizada también por el legislador tributario al establecer el concepto de domicilio fiscal, en especial para aquellos contribuyentes que son residentes en el extranjero, en cuyo caso, se considera domicilio el establecimiento que tengan en territorio nacional, o en su defecto donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, esta por demás enfatizar el hecho de que el legislador pasa por alto la voluntad del contribuyente de establecer un domicilio para efectos fiscales en un lugar distinto de los mencionados en el artículo 10 del Código Fiscal Federal, esta situación se evidencia en el último párrafo del mencionado artículo el cual textualmente señala lo siguiente:

*“Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que estos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto”.*

Como se menciona, esta norma crea una ficción al considerar un domicilio determinado como el fiscal, aún cuando este no sea el manifestado por el contribuyente, es aquí cuando la doctrina se hace presente al definir a la ficción como, un instrumento jurídico que ni falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real. Lo que se materializa en este ejemplo “al constituir por ministerio de Ley un domicilio distinto del manifestado por el contribuyente” con la característica típica que acompaña a las ficciones el de ser disposiciones absolutas, es decir, no aceptan prueba en contrario.



### **3.2 LA COMPENSACIÓN, FICCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 23 DEL CFF**

Esta preceptuando una ficción que tiene por finalidad extinguir la obligación tributaria, como sabemos la obligación tributaria se extingue mediante el pago de la contribución, sin embargo la figura de la compensación es otra forma de extinguir la obligación.

Como sabemos en la relación tributaria que existe entre el estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, puede presentarse una variante, la cual consiste en que el contribuyente (sujeto pasivo) pueda convertirse en un momento determinado en el sujeto activo de la relación tributaria, una forma de ejemplificarlo sería cuando derivado de las operaciones del contribuyente obtiene un saldo a favor, o bien a realizado un pago indebido, bien, es en estos supuestos cuando el contribuyente estará en aptitud de confrontar el adeudo fiscal a su cargo contra el saldo a favor que determinó, situación que en materia fiscal se le conoce como compensación. Mediante este procedimiento el legislador crea una ficción consistente en la simulación del pago del crédito fiscal, que sabemos nunca existió como tal pero que tiene el mismo efecto jurídico al extinguir la obligación tributaria.

A mayor análisis el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente;

*“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique”.*

En este caso existe una ficción, la cual consiste en considerar que se extinguió la obligación en virtud de que ya fue pagada, sin embargo sabemos que tal pago nunca existió, no en efectivo.

### **3.3 LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA, FICCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 26 DEL CFF**

Todo el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación constituye una gran ficción, al establecer varias hipótesis en las que hace responsable solidario de los contribuyentes a varios personajes, creando una realidad jurídica para éstos consistente en obligarse solidariamente con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, mediante esta ficción el legislador establece un segundo sujeto pasivo, sin opción para estos de desligarse de la obligación, es por esto que podemos hablar de una disposición absoluta, aunque para algunos casos concretos- dependerá de sé den los indicios previstos en la Ley para que el sujeto pasivo se obligue, para ejemplificar esto pongo a su consideración una transcripción parcial del artículo 26 del CFF referido;

Artículo 26. *Son responsables solidarios con los contribuyentes:*

*III.....La persona o personas cualquiera que sea el nombre que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance hacer garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:*

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.*
- b) Cambie su domicilio sin presentar aviso correspondiente en los términos del reglamento de este código.*
- c) No lleve contabilidad la oculte o destruya.*

Como mencionamos con anterioridad, esta ficción la podemos clasificar como absoluta ya que no da oportunidad al sujeto pasivo de desligarse de la obligación mediante presentación de prueba en contrario, sin embargo su aplicación depende de que se presenten los indicios que enumeramos en los incisos anteriores.

### **3.4 PAGO PROVISORIO DE IMPUESTOS VENCIDOS, PRESUNCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 41 DEL CFF**

Conforme lo hemos comentado el artículo 41 del CFF faculta a la autoridad fiscal a iniciar el proceso de determinación de oficio sobre base presunta cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados, las autoridades fiscales procederán a realizar uno o varios de los actos siguientes:

*I. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.*

*Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaría podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter provisional, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.*

*Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en esta fracción, queda liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la autoridad, éste se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.*

El CFF propone, con el único objetivo de una pronta recaudación, esta particular presunción que en principio puede ser catalogada como presunción relativa, por la índole de la cuestión. Sin embargo, el proceso que fija la Ley, aunque en su texto no aparezca la palabra “presunción”, le da el efecto de presunción absoluta, porque dispone la ejecución fiscal para su exigencia y pospone el reclamo y la prueba para tramitarlo en una acción procesal independiente.

Esta presunción tiene la característica de considerar una declaración presentada en una época anterior; tampoco cabe admitir que en el proceso de ejecución no se examine la causa de la obligación, si por exagerar ese formalismo se llega al extremo de admitir un crédito fiscal por deuda inexistente.

Ahora bien: ahondando en los efectos de esta presunción, se puede confirmar que su invocación llega a la arbitrariedad más notoria cuando – como ocurre frecuentemente – el contribuyente puede no deber suma alguna por ese ejercicio fiscal y solo incumplió un deber formal, es decir, la no presentación de la declaración jurada; Es este caso la presunción opera a partir de un hecho cierto y verdadero. En efecto: una suma declarada para otro período fiscal que es aplicada al período fiscal en que no nació obligación tributaria alguna y puede haber saldos favorables de otras declaraciones, los cuales, por vía de este procedimiento no tienen previa imputación a la ficticia deuda que se reclama.

Finalmente, esta norma del artículo 41 del CFF, utilizada en forma arbitraria por la autoridad fiscal, puede violar expresas garantías constitucionales como la garantía de audiencia, ante una presunción legal que no ha sido calificada como absoluta. Sin embargo por contradicción de esa misma Ley, no se admite prueba en contrario y se la pospone para otro proceso posterior – o sea, la repetición del impuesto pagado – por lo cual también esa etapa de la ejecución fiscal configura una violación de la garantía de audiencia, pues se trata de una presunción.

En fin, la Ley permite a la autoridad fiscal adoptar el proceso de determinación de oficio presunto o la ejecución fiscal por este pago a cuenta de impuestos vencidos. La doctrina, en el comentario de Roberto Jarach, ha criticado esta norma dando una solución plausible al combinar los dos procesos: primero, determinar de oficio la imposición impositiva no declarada, y sin esperar la firmeza de esa resolución, ejecutar el monto resultante utilizando esta vía del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación.

Tratando de explicar el fundamento de esta norma del artículo 41, es bueno citar a García Mullin, quien en un interesante trabajo, aunque critica la redacción de la norma considera que su razonabilidad esta fundada por un lado, en la presunción de continuación en la actividad de quien continua inscrito sin haber declarado su cese, y por otro, en el *periculum in mora* que evidencia la contumacia en presentar declaración jurada, habiendo sido objeto de un emplazamiento especial.

En síntesis, y aunque la Ley no menciona el término “presunción”, por la consecuencia procesal el artículo 41 configura el impuesto de presunción absoluta.

### **3.5 PRESUNCIÓN DE CERTIDUMBRE DE LOS DICTÁMENES ELABORADOS POR CONTADORES PÚBLICOS, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 52 CFF**

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, contiene una presunción de certidumbre respecto de la información que contienen los estados financieros formulados por contadores públicos que dictaminen para efectos fiscales, de tal forma que son los propios contadores públicos los que sirven de fuente de información al fisco para determinar irregularidades siendo este el típico caso donde por medio del dictamen se requieren las diferencias de impuestos reconocidas financieramente como pasivos, a mayor análisis transcribimos parcialmente el contenido del artículo 52:

*Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del*

*impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes.*

La reflexión que habrá que realizar en este punto es respecto de la importancia de la información que voluntariamente proporcionamos al fisco, la cual retoma especial relevancia al considerar como la propia Ley dota de certidumbre a la información determinada por el propio contador independiente, información que en un momento determinado servirá para determinar contribuciones a su cargo y motivar las resoluciones emitidas por la autoridad.

Respecto de las características de la norma podemos apreciar en su propia redacción que se trata de una presunción relativa, ya que acepta prueba en contrario. Por otra parte es importante mencionar que la información a que se hace referencia puede ser de cualquier tipo, es decir, se puede referir a información relativa a activos o pasivos de la empresa, simplemente datos informativos, información relacionada con terceros, impuestos pendientes de pagar o bien ingresos obtenidos.

### **3.6 PRESUNCIÓN DE CERTIDUMBRE CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 54 CFF**

Este artículo brinda una herramienta a la autoridad fiscal con muchas similitudes a las analizadas en el punto anterior, ya que viene a facilitar las actuaciones del fisco respecto del valor probatorio de la información que reciba de terceros. ¿Por qué es importante mencionar este punto? contestando esta interrogante coloquémonos en el supuesto de que la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación solicite información de un tercero y haga de uso de esta, la autoridad aportará como prueba la información obtenida del tercero (en este caso una autoridad extranjera) y la misma servirá para motivar la resolución que el fisco elabore, sin embargo, ¿quién garantiza que la información proporcionada por la autoridad extranjera es cierta o exacta? Esta situación (la veracidad de la información) no la probó la autoridad, si no que su actuación sólo se limitó a recabar la información, es más, ni siquiera razona sobre la veracidad de la información, ¿por qué? La respuesta es; porque jurídicamente no tienen esa carga de la prueba ya que dicha información goza de veracidad aún cuando no haya sido probada, lo cual tiene su origen en la presunción contenida en el artículo 54 el cual transcribimos a continuación;

*Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.*

Respecto de las características de la norma podemos apreciar en su propia redacción que se trata de una presunción relativa, ya que acepta prueba en contrario. No esta por demás comentar que esta presunción de certidumbre esta limitada a la información proporcionada solo por autoridades extranjeras y no servirá para dotar de certidumbre a la información proporcionada por cualesquier otra entidad que no tenga el carácter de autoridad extrajera. Quiere decir cayendo en el exceso por aclarar esta situación, que una compulsa realizada a una corporación extranjera o institución bancaria no estará en el supuesto contenido en esta norma.

### **3.7 CAUSALES DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 55 DEL CFF**

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 55 contiene los indicios para que procedan diferentes métodos adoptados para las estimaciones de oficio, así mismo el artículo 56, 57, 59, 60, 61 y 62 contienen métodos de estimación en virtud de presunciones legales relativas. Es de destacar que pocas presunciones son absolutas (*iuris et de iure*), ya que con buen criterio la mayoría son admitidas y admiten amplia prueba para contrarrestarla, cabe hacer mención que varios tributos pueden ser determinados con la utilización de tales presunciones, un ejemplo claro de esto puede ser el artículo 56 del mencionado código establece que para efectos de la determinación presuntiva, 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, como se observa este artículo faculta a la autoridad para hacer determinaciones sobre bases presuntas en materia de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta.

Una característica importante de este artículo es la gran amplitud que tiene, en virtud de que faculta a la autoridad fiscal a determinar tanto bases de impuestos, como la utilidad generada en un período determinado, lo anterior se desprende del análisis del primer párrafo. Para un mayor análisis transcribimos el contenido del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación vigente para el año 2005;

### **CASOS EN QUE PROCEDE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL**

*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 haya 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.*

Habrá que considerar como ya se mencionó anteriormente que este artículo solo contiene indicios y no procedimientos de determinación, también toma especial relevancia realizar una buena interpretación de cada una las hipótesis planteadas en este artículo puesto que el contribuyente deberá ubicarse en el supuesto exacto, es decir, a manera de ejemplificarlo tendremos que considerar si el contribuyente cuenta con las obligaciones que esta norma señala, dicho de otra manera cada uno de los indicios que plantea este artículo constituye una irregularidad, y para que exista una irregularidad tuvo que haberse quebrantado

una disposición fiscal, y para que esto suceda el contribuyente debió haber tenido como obligación formal llevar el registro contable que la norma indica, concluiremos este planteamiento con el siguiente ejemplo;

Una persona física que realiza actividades empresariales al amparo del régimen de pequeños contribuyentes no tiene la obligación de determinar el costo de sus operaciones, de llevar inventarios y valuarlos, tampoco tiene obligación de contar con máquina registradora, motivo por el cual no se le podrán aplicar varias de las hipótesis previstas en este artículo, pero eso no quiere decir que no se le pueda aplicar, ya que en el caso de que este obstaculice el ejercicio de las facultades de comprobación y la autoridad así lo demuestre, procederá la determinación presuntiva.

Una característica particular de este artículo es que apoya sus hipótesis en obligaciones formales de carácter fiscal y que a su vez éstas hacen referencia a procedimientos de carácter contable, como son; la valuación de inventarios y la determinación del costo que en ambos casos ambos procedimientos están regulados por principios de contabilidad.

Por último, comentaremos de la fracción VI la cual es genérica al mencionar “*Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones*”. Situación que pone al contribuyente a merced de la autoridad ya que aparece el factor de discrecionalidad que puede aplicar el auditor y que afecta la garantía de seguridad jurídica del contribuyente.

### **3.8 PROCEDIMIENTOS PARA ESTABLECER LA BASE GRAVABLE DE MANERA PRESUNTIVA CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 56 DEL CFF**

Como se comentó en capítulos anteriores, dentro de los requisitos de procedencia de la determinación presuntiva, se encuentra lo que corresponde al hecho de que la autoridad aplica el procedimiento que en la Ley se haya previsto para hacerlo. Así las cosas, debemos ser claros al señalar que si en la Ley no existe un procedimiento expreso para hacer la presunción que establezca la base gravable para cada uno de los casos en que se haya previsto la causal correspondiente, la presunción no se podrá realizar.

En efecto, partiendo de la previsión constitucional que exige que las contribuciones están previstas siempre en Ley, y concluyendo en el hecho de que los elementos de dichas contribuciones necesariamente deberán ser materia de Leyes, podemos inferir, que el elemento correspondiente a la base gravable no podrá ser la excepción, de tal forma que solo mediante la aplicación de procedimientos debidamente regulados en el derecho positivo, se podrá llegar a concluir legítimamente sobre la base gravable determinada en forma presunta. En otras palabras, ni aún por disposición de la Ley se podrá autorizar a la autoridad administrativa para que sea ella quien decida el procedimiento aplicable.



En este orden de ideas, debemos concluir que el procedimiento que se aplicará será sólo el que se encuentre debidamente regulado en las Leyes fiscales.

Así las cosas, cabe entonces preguntarnos si lo establecido en el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, son verdaderos procedimientos para hacer una determinación presuntiva, o si son solamente elementos que la autoridad podrá utilizar para aplicar el procedimiento de determinación. Al efecto, en el citado artículo 56 se establece:

**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, sus entradas, 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.*

Como puede advertirse de la redacción del primer párrafo del numeral transcrito, en el se señala o se avisa que en su continuación se establecerán los procedimientos de determinación presuntiva, lo cual no sucede.

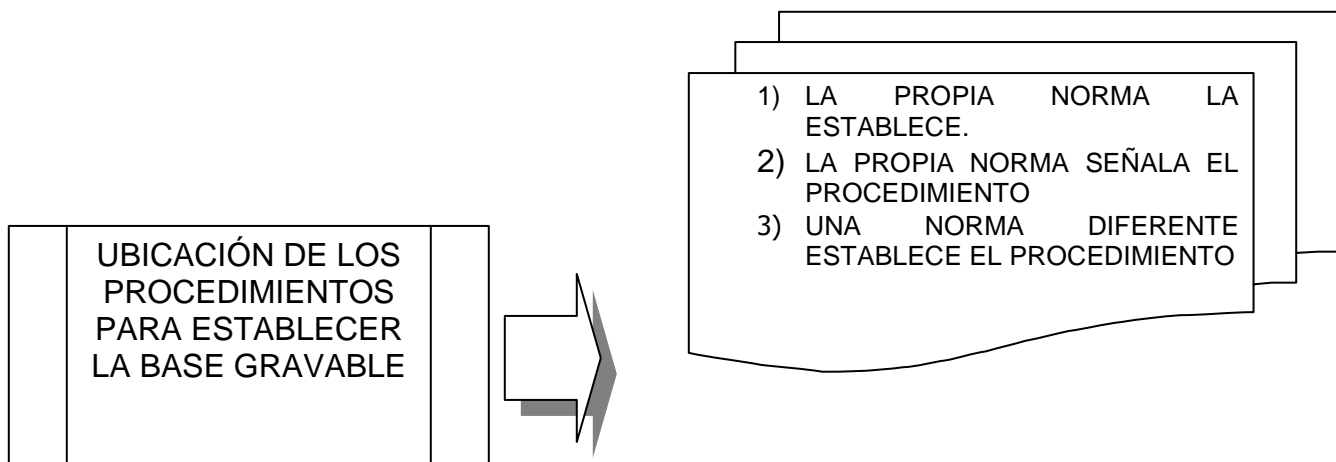
En efecto, el contenido de las fracciones I a V del numeral que se analiza, no son procedimientos, sino simples elementos que en el mejor de los casos nos servirán para que a través de la aplicación de un verdadero procedimiento establecido en la Ley haciendo uso de tales elementos, se efectúen las presunciones respecto de la dimensión o parámetros que se constituirá en base gravable; es decir, serán los elementos o hechos conocidos de los que se partirá para inferir los hechos desconocidos.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, es mi opinión, qué pretender aplicar un procedimiento que no esté establecido en la Ley, contraría la disposición constitucional contenida en el artículo 31, fracción IV de nuestra carta

magna, y en consecuencia la resolución que al efecto se dicte sería susceptible de anulación en caso de ser impugnado por los contribuyentes que así se vieran afectados.

Por todo lo anterior, el procedimiento de determinación de la base gravable que debe seguirse, es parte fundamental para establecer la presunción. Al respecto, es nuestra opinión llegadas estas conclusiones, que en la Ley se han previsto presunciones en las que el parámetro se encuentra determinado, y otras en las que la autoridad deberá determinarlo. Ejemplo de las primeras será la presunción establecida en el artículo 165, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la que se establece que las erogaciones que se señalan, serán por consecuencia la base gravable para efectos de dicha Ley; y de las segundas, la presunción establecida en el artículo 57 del Código Fiscal de la Federación, en el que en las fracciones I y II se prevé la forma o procedimiento en que estimará la dimensión de la base gravable.

Ahora bien, podrá ser el mismo dispositivo legal en que se prevea la presunción, en el que se establezca el procedimiento para ello, o bien, que sea otra norma la que establezca tal procedimiento, tal como acontece con la disposición contenida en el artículo 61 del Código Fiscal de la Federación que es aplicable en los supuestos de presunción establecidos en el artículo 55 del mismo ordenamiento legal.



Por lo anterior, al conocer la existencia de una causal de determinación presuntiva, se deberá de proceder a constatar cual será el procedimiento mediante el cual se establecerá la base gravable, sin olvidar que solo mediante la aplicación de procedimientos establecidos en la Ley, se puede estimar uno de los elementos de las contribuciones que es la base gravable, pues la autoridad administrativa únicamente es la encargada de aplicar la Ley, sin que le sea dable aplicar su discrecionalidad para crear un procedimiento no establecido en Ley mediante el cual se presuma la referida base gravable.

### **3.9 DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES RETENIBLES CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 57 DEL CFF**

*Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.*

*Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusive del artículo 56 de este código.*

*Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a que se refiere el Capítulo I Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:*

*I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al período que se revisa.*

*II. En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio elevado al período que se revisa., por cada trabajador a su servicio.*

*Lo dispuesto en este artículo será aplicable también para determinar presuntivamente la base de otras contribuciones, cuando esté constituida por los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*

### **3.10 PRESUNCIONES GENERALES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 59 DEL CFF**

Las presunciones generales contenidas en el artículo 59 del CFF son, en su gran mayoría, presunciones relativas, es decir, que admiten prueba en contrario; son pocas las de carácter absoluto o sea, que no admiten prueba en contrario, y se preserva la garantía del debido proceso legal; mejor conocida por nosotros como garantía de seguridad jurídica.

*Artículo 59. Para la comprobación de ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, lo siguiente;*

*Fracción I.-*

SUPUESTO	PRESUNCIÓN	CONSECUENCIA	PROCEDIMIENTO
<i>Que la información contenida en la contabilidad documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentre en poder del contribuyente, corresponden a operaciones celebradas por el, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona.</i>	Se presume que los actos fueron realizados por el contribuyente auditado.	El importe de los actos determinados se acumula a sus ingresos declarados o contabilizados, o bien al valor de sus actos o actividades.	La autoridad tendrá que comprobar que las operaciones relacionadas en la documentación comprobatoria, fueron realizadas por el contribuyente.

Comentario; Esta presunción es de las más utilizadas por la autoridad fiscal hoy en día, ya que partiendo de la hipótesis inicial cualquier documento que se encuentre en el domicilio el visitado podrá constituir una posibilidad de que se haya realizado una operación y que ésta se haya transformado en un ingreso para el contribuyente; para ejemplificar lo anterior podríamos desarrollar los siguientes ejemplos;

- En el domicilio fiscal del contribuyente se localizó al inicio de la visita domiciliaria un cuaderno donde el visitado relacionaba las reparaciones a equipos realizadas y además señalaba el monto cobrado y la garantía otorgada por el servicio, como consecuencia la autoridad procede a cuantificar el monto de las operaciones a la vez que confronta dichas operaciones contra las registradas y declaradas, para en caso de no encontrar registro alguno proceder a la acumulación correspondiente. Aún y cuando resulta obvio que el contribuyente realizó dichas operaciones la autoridad no tiene plena certeza de que estos hechos ocurrieron de ahí que esto constituya una presunción y será necesaria la prueba que en este caso concreto sería la declaratoria de un cliente de que los servicios fueron prestados para validar la presunción.
- Durante el desarrollo de la revisión de la contabilidad fueron localizados pagares a favor del visitado, documentos que aparentemente no se relacionaban con las operaciones registradas por el contribuyente, la autoridad procede a emitir compulsas a las personas que firmaron dichos documentos a fin de comprobar el origen de la operación y de esta forma procede a justificar su acumulación.
- En una revisión en las oficinas de la autoridad fiscal se observó que el giro comercial es el de “farmacia” y el de otorgar servicio de llamadas de larga distancia, durante la revisión de sus gastos se observaron altos consumos de servicio telefónico el cual se integraba por consumos de larga distancia nacional y

la otra parte obedecía a llamadas internacionales, la factura telefónica no se encontraba a nombre del contribuyente visitado si no a la de un contribuyente que alguna vez ocupó ese local comercial, así mismo, en la referida factura se puede observar el número de minutos consumidos de llamadas nacionales e internacionales; De esta manera haciendo una confrontación de los minutos consumidos según la factura y los servicios registrados se puede determinar una diferencia no registrada en contabilidad la cual será determinada por la autoridad e integrada a sus ingresos a la vez que también constituye un valor de actos o actividades para los efectos de la LISR y la LIVA, respectivamente.

Podemos concluir de estos ejemplos que “la presunción” existe ya que la autoridad no tiene plena certeza de que estos hechos fueron realizados, debemos reafirmar el criterio de que para realizar una presunción se parten de hechos conocidos para llegar a conocer o suponer otros hechos desconocidos. Que por ministerio de Ley se constituyen en una verdad.

#### Fracción II.

SUPUESTO	PRESUNCIÓN	CONSECUENCIA	PROCEDIMIENTO
<i>Que la información contenida en los sistemas de contabilidad a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o de propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.</i>	Se presume que los actos fueron realizados por el contribuyente auditado	El importe de los actos determinados se acumula a sus ingresos declarados o contabilizados, o bien al valor de sus actos o actividades.	La autoridad tendrá que comprobar que las operaciones relacionadas en la documentación comprobatoria, fueron realizadas por el contribuyente.

Comentario; Esta presunción en realidad se realiza de una manera intrínseca, es decir, muchas de las veces no se hace con pleno conocimiento del procedimiento ya que la autoridad a fin de comprobar los actos o actividades que el contribuyente lleva a cabo efectúa diversos procedimientos tendientes a comprobar las operaciones que fueron realizadas y cuando esto sucede la presunción se materializa; para ejemplificar lo anterior podríamos desarrollar el siguiente ejemplo;

En una revisión al contribuyente con giro comercial de “venta de automóviles y camiones” se observó que el mismo registró compras por 125 unidades durante todo el ejercicio fiscal de 2004, además se pudo observar que la importación de los vehículos se llevaba a cabo con un solo agente aduanal; la autoridad a fin de comprobar la razonabilidad de sus operaciones procedió a practicar una visita domiciliaria a dicho agente en relación con las operaciones que ha llevado a cabo con el contribuyente y al obtener la información de los propios sistemas de cómputo de la agencia aduanal se conoció que existían 155 pedimentos de importación a nombre del contribuyente, mismos que amparaban 155 vehículos que representan las compras totales del lote de carros. Hasta este punto existen tres probabilidades:

- Que el contribuyente visitado, no haya registrado la totalidad de sus compras, acción tendiente a omitir las ventas de dichos vehículos y que en un momento determinado la autoridad fiscalizadora implementará un procedimiento específico para determinar el ingreso que debió haber percibido por la venta de estos vehículos. Pero ese procedimiento aún no es caso de estudio por lo cual lo abordaremos mas adelante.
- Que otra persona haya realizado dichas importaciones utilizando el padrón de importador del contribuyente visitado, lo cual constituiría un delito en los términos de las disposiciones fiscales, sin embargo es un hecho factible y por lo tanto una probabilidad, en este supuesto el particular deberá probar con pruebas documentales y razonamientos que resulten idóneos que dichas operaciones no fueron realizadas por él, con objeto de desvirtuar la presunción.
- Que exista un error humano, es decir alguien se equivocó y realizó parte de los registros equivocadamente y por lo tanto la información obtenida no es confiable y deberá desecharse, sin embargo siempre existirá la revisión y valoración de pruebas por parte de la autoridad a fin de comprobar los hechos que realmente ocurrieron.

En qué radica la presunción, es precisamente en que la autoridad fiscal presumirá que la información ofrecida por la persona que prestó el servicio de importación proporcionó información cierta y que además esas importaciones en realidad fueron realizadas por contribuyente fiscalizado lo cual traerá como consecuencia que se activen otros procedimientos como ya comentamos.

### Fracción III

SUPUESTO	PRESUNCIÓN	CONSECUENCIA	PROCEDIMIENTO
<i>Que los depósitos en cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a los registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.</i>	Se presume que corresponden a operaciones realizadas por el contribuyente, y no registradas en contabilidad.	El importe de los actos determinados se acumulan a sus ingresos declarados o contabilizados, o bien al valor de sus actos o actividades.	La autoridad confrontará los depósitos contra la facturación expedida o bien, contra los propios auxiliares o controles internos necesarios.

Comentario; como ya se mencionó en el propio texto de Ley todos los depósitos que no estén debidamente registrados en la contabilidad del contribuyente encuadrarán en este supuesto y el particular tendrá que comprobar que el depósito por el cual se omitió el registro no corresponde a un ingreso, como podemos ver todas estas presunciones admiten prueba en contrario. Algunos puntos importantes que habrán de considerarse podrían ser los siguientes:

- Que el contribuyente esté verdaderamente obligado a llevar contabilidad, es decir no simplificada para poder encuadrarlo en este supuesto ya que por ejemplo

una persona física que tenga ingresos por arrendamiento por los cuales optó por aplicar la deducción opcional del 35% y no necesita expedir cheque nominativo para justificar deducciones para efectos de la LISR pues resulta lógico que la misma no está obligada a llevar cuentas bancarias en su contabilidad, lo mismo se podrá decir de una persona física que realice actividades empresariales bajo el régimen de pequeño contribuyente la cual tampoco cuenta con esta obligación ya que no necesita deducciones fiscales, entonces en estos casos y en cualquier otro donde quede plenamente demostrado que no se tiene la obligación de llevar un registro contable no aplicará la presunción ya que no se cumplen las condiciones para que esta opere.

- Así mismo, habrá de considerarse la posibilidad de que el depósito no ampara un ingreso, como sería el caso de un depósito que efectuemos por una devolución de efectivo que nos hace un proveedor por una compra cancelada, situación que se puede demostrar al verificar el monto del cheque que expedimos al proveedor contra el importe del depósito, o bien verificándolo directamente con el proveedor que expidió el cheque.
- Un traspaso entre cuentas bancarias del propio contribuyente, la confrontación de documentos se hace con el número de documento que aparece en el depósito y la póliza de cheque que utilizó el contribuyente, lógicamente ambos deberán coincidir en importe, incluso ser de monedas distintas y realizaremos la conversión a fin de comprobar.
- Que el depósito respalde un ingreso exento o no gravado, lo cual deberá tener un fundamento legal; pueden ser diversos los ingresos, podríamos enumerar cualquiera de los que refiere en el artículo 109 de la LISR, un ejemplo clásico de un ingreso exento lo encontramos en la figura de la donación.
- El pago de un préstamo realizado a un empleado puede ser otro concepto por el cual encontramos un depósito que no corresponde a un ingreso, mismo que se deberá comprobar con los registros y documentación comprobatoria idónea.

Por último quiero resaltar el hecho de que corresponde al contribuyente la carga de la prueba, es decir, el particular deberá hacer valer los argumentos mencionados exponer los motivos por los cuales no se ubica en el supuesto de Ley, además presentar las pruebas documentales idóneas para desvirtuar la presunción.

#### Fracción IV

SUPUESTO	PRESUNCIÓN	CONSECUENCIA	PROCEDIMIENTO
<i>Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deuda de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y esta no los registre en contabilidad.</i>	Se presume que la totalidad de los depósitos realizados a esa cuenta provienen de operaciones realizadas por el contribuyente, y no registradas en contabilidad.	El total de los depósitos determinados se acumulan a sus ingresos declarados o contabilizados, o bien al valor de sus actos o actividades.	La autoridad procede a acumular los depósitos a los ingresos registrados o declarados por el período de revisión, de igual forma al valor de sus actos o actividades.

Comentario; es común que cuando una persona premeditadamente decide no declarar para efectos fiscales una operación determinada realice actos inclusive previos a la realización del hecho generador del impuesto tendientes a eludir el pago, como lo es por ejemplo el llevar doble contabilidad, doble registro de entradas o salidas de mercancías, doble registro de ventas, doble registro de servicios prestados y como consecuencia de esto, surge la necesidad de llevar un doble control del dinero de la empresa para lo cual se hace necesario el tener dobles cortes de caja o bien doble cuenta de banco en la cual una de ellas es la que esta en congruencia con la contabilidad que se lleva para efectos del fisco y la otra sirve para controlar el efectivo de aquellas operaciones no declaradas, sin embargo en esa dinámica de compra y venta de mercancías o de servicios el contribuyente descuida este control y mezcla las operaciones que declara con las que omite quizás por la necesidad de la empresa de contar con flujos de efectivo y es aquí cuando en el análisis de las pólizas de cheque encontramos pagos a proveedores los cuales están amparados con un cheque de la cuenta personal del socio, administrador único, gerente de la empresa, propietario de la misma, o cualesquier figura que tenga el control del establecimiento y es aquí precisamente cuando se vuelve mas evidente el hecho de que la empresa cuenta con recursos adicionales, los cuales son de operaciones que no fueron registradas y declaradas con anterioridad, por esto es común encontrar a los administradores de la sociedad o los propietarios de los establecimientos en la contabilidad de la empresa registrados como “acreedores diversos” Cuando resulta por demás ilógico que en el caso de una persona física se preste dinero el mismo individuo, empero son situaciones que algunas veces pasan desapercibidas por el fisco.

No quiero dejar de mencionar que habrá quien al leer estas líneas considere que la apreciación personal que tengo hacia los contribuyentes es la de que son personas evasoras, como bien lo decía un reconocido catedrático en la materia de medios de defensa; “Mientras el fisco no deje de ver a los contribuyentes como evasores y delincuentes, los contribuyentes no dejarán de ver al fisco como una autoridad prepotente y arbitraria” y abundando en sus palabras creo en lo personal que tiene cierta razón en su comentario, sin embargo mas allá de toda apreciación quiero enfatizar el hecho de que si éstas presunciones se encuentran incluidas en



nuestra actual legislación a través de hipótesis que pretenden acercarse lo más posible a una realidad la cual no puede ser ignorada por legisladores, autoridades, profesionistas o contribuyentes. Considerando lo anterior y haciendo un análisis de lo que en el fondo pretende la disposición al considerar estos supuestos es como podemos llegar a entender lo que se pretende lograr con la presunción misma, dicho de otro modo; la presunción está redactada para que cuando sea interpretada se considere que el individuo a quien se le pretende aplicar un procedimiento determinado es por que precisamente incurrió en una conducta irregular por lo cual quebranta una o varias disposiciones, conducta que la norma prevé y que tiene una consecuencia determinada.

Otra forma de abordar esta presunción para su mejor entendimiento es analizando a la empresa desde el punto de vista financiero, supongamos una empresa "x" que al realizar sus ventas el 50% de ellas no las declara por consecuencia las deposita en una cuenta bancaria no registrada en contabilidad, al reabastecerse de mercancías con sus proveedores su flujo de efectivo no le permitirá cubrir esas compras ya que la utilidad generada por las ventas declaradas no es suficiente para cubrir los compromisos, de ahí que haciendo un análisis de flujo de efectivo podemos llegar a determinar que no se contaban con los recursos necesarios para cubrir las obligaciones de la empresa y es por ello que el empresario tendrá que echar mano de la otra cuenta bancaria para inyectar liquidez a la empresa como lo mencionamos pagando facturas de la empresa con la chequera "personal" es decir, la no registrada en contabilidad, esto es en el caso de que no exista ninguna planeación, un registro un poco más sofisticado puede ser cuando encontramos registros contables en los que se hacen préstamos a la compañía, o bien se realizan aportaciones a capital las cuales comúnmente no son protocolizadas. Algunos puntos importantes que habrán de considerarse en esta presunción, podrían ser los siguientes:

- Que los depósitos que la autoridad pretende acumular son los de la cuenta de la persona física que tiene un cargo en la empresa y por consecuencia la información relativa a los movimientos de dicha cuenta no está en la contabilidad del negocio, por lo cual regularmente será de difícil obtención y quizás la autoridad tenga que recurrir a otras fuentes de información.
- Que en caso de encontrarse en el supuesto, el total de los importes depositados se considerarán ingresos acumulables para efectos de la LISR y el mismo monto será considerado como valor de actos o actividades para efectos de la LIVA.
- Que corresponde al contribuyente la carga de la prueba, es decir, el particular deberá hacer valer los argumentos mencionados y exponer los motivos por los cuales no se ubica en el supuesto de Ley, además de presentar las pruebas documentales idóneas para desvirtuar la presunción; estas deberán estar encaminadas a comprobar que realmente los depósitos que se hacen a su cuenta personal corresponden a operaciones personales del propietario de la cuenta,

para ejemplificar esto último podríamos considerar lo siguiente; El Sr. Herrera es el gerente de la negociación que esta siendo fiscalizada y la cual se encuentra en el supuesto que nos ocupa, el representante legal presenta un escrito a efecto de desvirtuar la presunción en el cual aporta los estados de cuenta de cheques “personal” del Sr. Herrera y haciendo un análisis de los mismos se puede comprobar que los cargos a dicha cuenta corresponden en fecha y monto a los importes depositados por la compañía por concepto de salario. Es evidente en este caso que al existir un origen legítimo de los ingresos del Sr. Herrera se desvanece la presunción.

- Puede darse el caso en que la presunción se desvirtúe de manera parcial, tal sería el caso en que el contribuyente no aclare el origen de la totalidad de los depósitos, incluso aún y cuando decida presentar pruebas y éstas no fueran consideradas idóneas por la autoridad, en este supuesto la autoridad tendrá que hacer una valoración de las pruebas y comunicarle al contribuyente el motivo por el cual éstas no son eficaces para desvirtuar la presunción, lo anterior a efecto de no dejar en estado de indefinición al particular.
- Los mismos procedimientos se deberán seguir al considerar la segunda hipótesis contenida en la fracción IV del artículo 59 del CFF, en la cual se consideran ingresos y valor de actos los depósitos realizados a la cuenta personal de gerentes y administradores cuando se descubran depósitos correspondientes a operaciones de la compañía en dicha cuenta.

#### Fracción V

SUPUESTO	PRESUNCIÓN	CONSECUENCIA	PROCEDIMIENTO
<i>Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.</i>	Se presume que los activos no registrados en contabilidad son ingresos y valor de actos por los que se deben pagar contribuciones.	El total de los activos no registrados se valorará y se procederá a la acumulación de ingresos y valor de actos o actividades.	La autoridad procede a valorar los activos no registrados considerando el valor de adquisición para proceder a su acumulación.

Comentario; habrá que precisar qué debemos entender por activo como lo dice la doctrina contable, “Un activo representa todos los bienes y derechos” de una persona, empresa o entidad como queramos llamarle, en este orden de ideas un activo puede ser tangible o intangible y se podrá clasificar como circulante, fijo, o diferido, es decir, que un activo puede estar constituido de diversas maneras, puede ser un documento para su cobro, una mercancía para vender, un derecho que tenga la empresa de cualesquier tipo, un equipo de transporte, un edificio, etc. Evidentemente cualquiera de ellos tendrá que tener un valor de mercado y será susceptible de valuarse.

Esta presunción está basada en la premisa de que si un contribuyente omite el registro de sus activos en la contabilidad esta conducta obedece a que está

realizando dichos actos tendientes a encubrir la obtención de ingresos, dicho de otro modo y para entender de una manera más clara esta presunción debemos exponer lo siguiente; ¿Qué es lo que motiva a una persona a no registrar sus activos? Bueno, una primera consideración es el hecho de que para ser propietario de un activo primeramente se tiene que tener la capacidad económica y los ingresos necesarios para adquirirlo. Entonces si una persona física realiza actividades empresariales y tiene ingresos declarados en el ejercicio por \$1,250,000.00 pero analizando su declaración observamos en su balance general que sus activos solo están valuados en \$500,000.00 (circulantes, fijos y diferidos) así mismo sus pasivos suman la cantidad de \$ 280,000.00 por consecuencia su capital es de \$220,000.00; sin embargo al realizar una inspección física de la bodega podemos observar que el inventario tiene un valor no menor de \$1,000,000.00 además, cuenta con dos equipos de transporte de reciente modelo en los que realiza la entrega de la mercancía los cuales tienen un valor superior a los \$600,000.00, resulta evidente que existe una irregularidad, ¿ cómo podría una empresa adquirir esos activos?, Bueno una posibilidad sería que se están realizando operaciones las cuales no se están declarando, operaciones por las cuales se están generando las utilidades necesarias para realizar inversiones en activos necesarios para la operación de la compañía, activos que pasarían desapercibidos por el fisco si no existiera un método de revisión que permita a la autoridad realizar inspecciones en los domicilios de los contribuyentes.

#### Fracción VI

SUPUESTO	PRESUNCIÓN	CONSECUENCIA	PROCEDIMIENTO
Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.	Son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.	Se acumulan a sus ingresos las operaciones no registradas, mediante la aplicación de un procedimiento.	Se determina el costo de adquisición de las mercancías, se adicionan con un porcentaje de utilidad y el resultado es el valor de la operación (ver artículo 60 CFF)

Librar cheques de la cuenta del contribuyente a favor de proveedores y no realizar los registros contables, es una irregularidad que tiene como consecuencia que la Ley considere que se realizó la compra de mercancías, y que en consecuencia dicha adquisición tampoco fue registrada, o bien, cuando se libren a favor de prestadores de servicio, que son servicios por los cuales se obtuvieron ingresos por los que debió pagar contribuciones.

Cuando se trate de cheque a favor de proveedores, la autoridad deberá primero documentar y probar que se libraron, precisamente a favor de alguien que es proveedor del revisado, para luego comprobar la falta de registro; hecho esto, se dará conocimiento al revisado para luego proceder en los términos del artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, a determinar mediante el procedimiento establecido en el, la base gravable para las diferentes contribuciones.

## Fracción VII

SUPUESTO	PRESUNCIÓN	CONSECUENCIA	PROCEDIMIENTO
Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.	Todos los recursos materiales que utilice el contribuyente son de su propiedad los cuales deberán estar registrados en su contabilidad.	En caso de no estar registrados se valuarán y se acumularán como un ingreso percibido en el ejercicio que se revisa.	Valuar los activos a precios de mercado o de avalúo.

Conforme la fracción VIII del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, todos los inventarios de materia prima y productos terminados o semiterminados, los activos fijos, los gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, aún cuando no se encuentren registrados en contabilidad, serán considerados como propios del contribuyente revisado, de tal forma que para efectos de la Ley del Impuesto al Activo formarán parte en su caso de la base gravable, por lo que en este supuesto, la autoridad deberá documentar y probar la existencia de tales hechos, dándolo a conocer al contribuyente, para en su caso considerarlos como hechos que se constituyen en objeto de gravamen.

De igual manera, los terrenos en que se desarrolla la actividad normal del contribuyente se consideran de su propiedad, y serán también objeto de gravamen.

Para establecer la base gravable, la autoridad después de haber documentado y probado su existencia, y en el caso de los terrenos que están destinados al desarrollo de la actividad del contribuyente, procederá a efectuar una valuación a precios de mercado y si esto no fuera posible, se ordenará la práctica de avalúos, con la finalidad de que una vez determinados su valor, éste sea el parámetro sobre el que se constituya la base gravable.

### **3.11 DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL VALOR DE LA ENAJENACIÓN POR OMISIÓN EN EL REGISTRO DE ADQUISICIONES, PRESUNCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 60 DEL CFF**

En el artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, se prevé la presunción de que todas aquellas adquisiciones del contribuyente que no hubiesen sido registradas en la contabilidad, fueron enajenadas, y que en consecuencia el ingreso obtenido por el importe de enajenación será base gravable para efectos de las diferentes contribuciones a que esté afecto.

En la redacción del primer párrafo del artículo que se comenta, sólo se prevé la presunción de enajenación de todas las adquisiciones del contribuyente que no hubiesen sido registradas, sin que se establezca para cuáles contribuciones será aplicable, haciendo solamente el señalamiento de que existirá un valor de enajenación, mismo que en su caso será la base gravable. De esta forma debe considerarse que sí existió la enajenación de bienes y por ella se obtuvieron ingresos, existen por tanto dos hechos imponibles debidamente acreditados, los que en su caso son objeto del impuesto al valor agregado e Impuesto Sobre la Renta; esto es, la enajenación de bienes y la obtención de ingresos.

En este orden de ideas, en caso de detectar irregularidades que consistan en la omisión de registro de adquisiciones en contabilidad o bien cuando se detecten faltantes de bienes en los inventarios, presunción que se encuentra basada en un procedimiento lógico y de principios de contabilidad, y tendiente a cuantificar el ingreso que en un momento determinado se omitió por la realización de actos encaminados a eludir el pago de contribuciones mediante acciones premeditadas o bien, aprovechándose de errores para obtener un beneficio en perjuicio del fisco.

A continuación se transcribe a texto de Ley el contenido del primer párrafo del artículo 60 del mencionado Código Federal;

*Cuando el contribuyente omite registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones:*

Del párrafo anterior podemos analizar varios aspectos, en primer término quisiera hacer notar el hecho de que esta presunción va encaminada a contribuyentes que realizan actividades empresariales, es decir, quienes hacen operaciones de compraventa de mercancías, la anterior apreciación se desprende del hecho de que son ellos quienes realizan adquisiciones de mercancías cotidianamente y quienes en un momento determinado se encuentran en la posibilidad de realizar una conducta que los lleve a omitir el pago de un impuesto, caso contrario, un contribuyente que tiene como actividad principal la de prestar servicios como sería un médico que omitió el registro de la adquisición de material de curación pues resultaría ilógico pensar que el material lo enajenó ya que todo hace suponer que es material de uso diario para el desempeño de su trabajo, en este último punto la cantidad y el importe de las mercancías que se adquirieron juegan un papel determinante para tomar una decisión.

En este orden de ideas, consideramos que la presunción esta basada en la razón lógica de que si alguien omite el registro de entrada o compra de una mercancía es una acción tendiente a omitir también el registro de la salida o venta y por consecuencia el pago de un impuesto.

Una consideración importante cuando nos encontramos en este supuesto es el hecho de se deberá verificar si la mercancía que no fue registrada en contabilidad al momento de su adquisición se encuentra registrada como vendida, ya que si ésta se encuentra facturada obviamente se desvanece la presunción, si pretendemos mantener la presunción se estaría duplicando el ingreso del contribuyente situación por demás ilógica por que sería lo mismo que afirmar que la mercancía se enajeno en dos ocasiones.

Otro aspecto a considerar es la posibilidad de que la mercancía se encuentre en el inventario de la empresa o bien se haya convertido en una merma situaciones que son factibles de comprobar, de ser así también se desvanece la fuerza y razón de la presunción.

Un último comentario respecto del este primer párrafo es precisamente que en este párrafo se encuentra contenida la causal de la misma, es decir, como ya lo vimos en la doctrina no existe presunción sin que haya precedido una razón o causa que la origine también conocida como indicio y la misma le es aplicable solo al individuo que incurrió en esta conducta, para lo cual se desarrollara un procedimiento específico contenido en la norma y que no es susceptible de cambiarse ya que si la autoridad no respeta el procedimiento previsto en la legislación estará quebrantado la disposición que la regula y afectando la seguridad jurídica del particular, por consecuencia viciando el procedimiento.

Una vez habiendo comentado el primer párrafo del artículo 60 del multicitado código procederemos a analizar la fracción I del mismo que a continuación se transcribe;

*I. El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el porciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.*

Es importante tomar en cuenta que al costo neto del bien o dicho de otra manera al valor neto de la compra se le sumarán todos los conceptos que se enumeran, entre los más comunes estarán las contribuciones y los fletes.

*II. La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.*

*El porciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.*

En caso de que la autoridad aplique el 50% de porcentaje de utilidad bruta deberá probar y razonar el hecho de que estaba imposibilitada de determinar un coeficiente de utilidad en base a la contabilidad del propio contribuyente, ya que el 50 % de porcentaje de utilidad es la excepción de la regla. Situación que, de no ser así se estaría quebrantando la disposición al no seguir el procedimiento correctamente y la determinación que se efectuó sería ilegal por no estar apegada a Ley.

Respecto de que el porcentaje de utilidad se obtiene en base a la contabilidad, pues bien este deberá obtenerse en base a principios de contabilidad generalmente aceptados.

*La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.*

Sólo como comentario, respecto del párrafo anterior en lo particular nunca he visto en la práctica a un contribuyente que haya manifestado que omitió el registro por caso fortuito o fuerza mayor, de hecho dudo de que exista verdaderamente el supuesto.

A continuación presentaremos un caso práctico a efecto de dar mayor análisis al artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, para lo cual imitaremos la circunstanciación que deberá contener una acta de auditoría donde se esté realizando una determinación de ingresos en base a un procedimiento de determinación presuntiva;

PERÍODO DE REVISIÓN.- Del 01 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2002. Se hace constar que en virtud de que el contribuyente visitado, no proporcionó la totalidad de la documentación comprobatoria de sus operaciones, de igual forma omitió presentar la declaración anual de ejercicio 2002, fue necesario por parte de esta autoridad, determinar el monto de los ingresos acumulables correspondientes al ejercicio fiscal de 2002, en base a los artículos 55 fracción II, 56 fracción III y 60 del Código Fiscal de la Federación vigente; los ingresos acumulables determinados por esta autoridad según procedimientos de auditoría ascienden a la cantidad de \$ 4,439,971.20, como se detalla a continuación:

PERÍODO 2002	INGRESOS ACUMULABLES SEGÚN		DIFERENCIA
	AUDITORÍA	DECLARACIÓN ANUAL	
Enero a diciembre	\$ 4, 439,971.20	\$ 0.00	\$ 4, 439,971.20

El importe de los ingresos acumulables determinado según auditoría por la cantidad de \$ 4, 439,971.20, se obtuvo por el personal de visita aplicando el procedimiento señalado en el artículo 60 del Código Fiscal de la Federación vigente, mismo que se presenta de la siguiente forma:

En virtud de que el contribuyente visitado omitió el registro de las adquisiciones de mercancías en su contabilidad, situación que se evidencia al no proporcionar su contabilidad a esta autoridad en el transcurso de la presente revisión, se colocó en la hipótesis prevista en el artículo 60 de código fiscal federal mismo que establece lo siguiente;

*“Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el resultado de las siguientes operaciones;*

- I. El importe determinado de adquisición incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el porciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.*
- II. La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.*

*El porciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados en el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es del 50%.”*

Respecto de la fracción II del mencionado artículo, el importe determinado de adquisición se obtuvo de la sumatoria de la totalidad de las facturas proporcionadas por los proveedores del contribuyente visitado como se analiza en hecho sexto de la presente acta.

En virtud de que el contribuyente visitado a la fecha de la presente acta no ha proporcionado declaración alguna así como registros contables de ingresos o erogaciones efectuadas durante el ejercicio de 2002, esta autoridad se encuentra impedida para determinar un coeficiente de utilidad de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, motivo por el cual el valor de las enajenaciones se determinará con el coeficiente de utilidad del 50% de conformidad con el precepto legal ya invocado.

Una vez determinados los elementos necesarios para realizar tal determinación, se procede a realizar las operaciones aritméticas necesarias para determinar el valor de enajenación correspondiente al ejercicio de 2002, como a continuación se detalla;



EJERCICIO 2002	CONCEPTO	IMPORTE
Enero a Diciembre	Importe determinado de adquisiciones	\$2,959,980.80
(X)	Porcentaje de utilidad bruta	50%
(=)	Resultado	1,479,990.40
(+)	Importe determinado de adquisiciones	2,959,980.80
(=)	Valor de las enajenaciones	\$4,439,971.20

El importe determinado de adquisiciones según auditoría por la cantidad de \$2,959,980.80, fue obtenido por el personal de visita, directamente del análisis a la documentación comprobatoria proporcionada a esta autoridad por los contribuyentes DISTRIBUIDORA EL PÍPILA, S. DE R.L. DE C.V., ORGANIZACIÓN SAHUAYO, S.A. DE C.V. y CERVECERÍA CUAUHTÉMOC MOCTEZUMA, S.A. DE C.V., mediante respuesta a los oficios de solicitud de información y documentación de operaciones en su carácter de tercero números MCNT2005-001, MCNT2005-002 y MCNT2005-003 respectivamente, todos de fecha 05 de enero de 2005 ; y de los cuales a continuación se presenta su análisis mensual;

FACTURA		NOMBRE DEL PROVEEDOR	IMPORTE DE LA COMPRA		IVA	TOTAL DE COMPRA
FECHA	NÚMERO		10%	0%		
2-Ene-02	18693	DISTRIBUIDORA PIPILA,	-	480.00	0.00	480.00
5-Ene-02	18810	DISTRIBUIDORA PIPILA,	-	12,246.00	0.00	12,246.00
14-Ene-02	19124	DISTRIBUIDORA PIPILA,	-	7,370.00	0.00	7,370.00
18-Ene-02	19261	DISTRIBUIDORA PIPILA,	-	7,358.00	0.00	7,358.00
21-Ene-02	249869	ORGANIZACIÓN SAHUAYO,	13,663.10	18,516.19	1,366.31	33,545.60
21-Ene-02	19317	DISTRIBUIDORA PIPILA,	-	7,120.00	0.00	7,120.00
28-Ene-02	19565	DISTRIBUIDORA PIPILA,	-	6,825.00	0.00	6,825.00
30-Ene-02	251349	ORGANIZACIÓN SAHUAYO,	2,571.00	3,722.40	257.10	6,550.50
31-Ene-02	MB10692	CERVEZAS CUAUHTÉMOC	87,449.45	-	8,744.95	96,194.40
SUMAS DEL MES DE ENERO			103,683.55	63,637.59	10,368.36	177,689.50

Para efectos del presente ejemplo solo se presentó un mes, en realidad el análisis se encuentra integrado por todos los meses que comprenden el período de revisión y que sumaron en este caso particular la cantidad de \$ 2,959,980.80 los cuales sirvieron de base para adicionarles la utilidad y determinar el ingreso omitido, como se mostró en el recuadro anterior.

## FALTANTES DE INVENTARIO

El último párrafo del artículo 60 del Código Fiscal de la Federación señala;

*Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo.*

Por lo que respecta a este último párrafo, se cita otra irregularidad consistente en “faltantes de inventarios” para lo cual se establece el mismo procedimiento y es que en realidad aunque el supuesto difiere de una “compra omitida” en ambos casos la conducta del contribuyente está encaminada a omitir el ingreso obtenido por la enajenación de una mercancía, por lo cual el procedimiento debe ser similar.

Como lo establece la propia Ley, cuando no se pueda determinar el valor de adquisición la autoridad valorará las mercancías en función de su propia contabilidad comparando operaciones similares o en su defecto, determinando un valor de mercado.

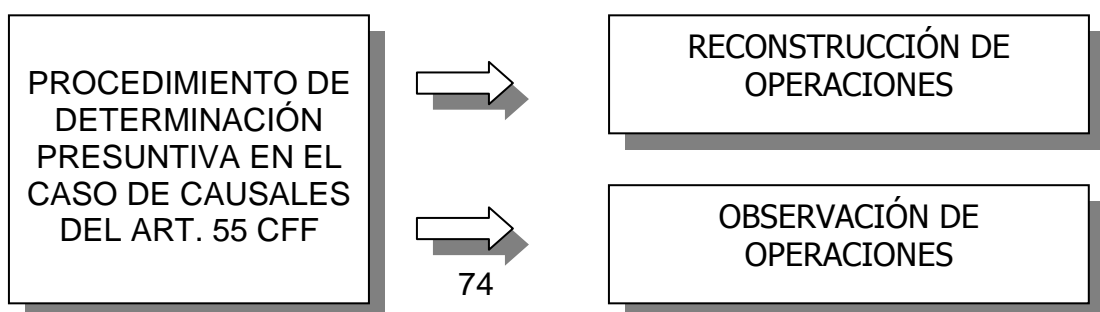
Para establecer los faltantes de inventario, será necesario que en actas de auditoría, se deje constancia de los procedimientos contables que se hubiesen realizado y a través de los cuales se llegó al conocimiento cierto de tal irregularidad.

En esta parte es oportuno comentar que la descripción en actas del procedimiento de referencia, deberá realizarse con la debida motivación y fundamentación, dándose al contribuyente revisado, el conocimiento circunstanciado de las irregularidades encontradas y los procedimientos de revisión aplicados, para evitar que pueda alegar estado de indefensión por no conocer los hechos de los cuales deriva la irregularidad encontrada y el procedimiento seguido para encontrar la base gravable.

### **3.12 MÉTODOS DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 61 DEL CFF**

Tomando en consideración que las causales de determinación presuntiva previstas en el artículo 55 del Código Fiscal Federal están referidas a hechos de los que no se conoce en forma concreta el elemento con que se integra la base gravable, en el artículo 61 del mismo ordenamiento se ha previsto que “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 de revisión sus ingresos...

Se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones...” estableciéndose así en forma expresa los procedimientos que en tales supuestos deberán seguirse para determinar la base gravable.



Como consecuencia de lo anterior, la aplicación de los procedimientos previstos en el referido artículo 61, serán los únicos aplicables en dichos casos; por tanto, la referencia que se hace en el artículo 56 del CFF a que se aplicarán los métodos ahí establecidos, queda solo como una referencia a los datos o información que podrán ser considerados en la aplicación de los procedimientos previstos.

Por otra parte, de la redacción del primer párrafo del artículo 61 CFF se infieren dos aspectos de fundamental importancia para la aplicación del procedimiento, al efecto a la letra se establece:

*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:*

De lo anterior se infiere que:

- a) Dichos procedimientos son aplicables cuando las irregularidades previstas se originen o conozcan en el ejercicio de cualquiera de los métodos de revisión establecidos en el artículo 42 del CFF, sin que sea aplicable exclusivamente para visita domiciliaria;
- b) La presunción solo se aplicará cuando los contribuyentes revisados “no puedan comprobar por el período sujeto a revisión” la base gravable para el pago de distintas contribuciones a que sean afectos;
- c) Los períodos que en su caso serán susceptibles de determinar presuntamente, deben corresponder a ejercicios completos, conforme se prevé de manera armónica en el contenido del primer párrafo del artículo 56 del mismo ordenamiento legal; y
- d) Es potestativo para la autoridad determinar cual de los dos procedimientos previstos será el que se aplicará.

## **RECONSTRUCCIÓN DE OPERACIONES**

Para la reconstrucción de operaciones establecidas en la fracción I del artículo 61 del CFF deberán utilizarse como elementos de convicción conocidos para establecer la presunción, solo datos contenidos en la contabilidad y documentos del contribuyente revisado, o bien, información proporcionada por terceros, tal como se establece en el primer párrafo de dicho artículo.

Artículo 61 fracción 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.*

Del procedimiento previsto destacan los siguientes aspectos:

- a) La reconstrucción de operaciones se realizará con base en datos de la contabilidad del contribuyente, o información de terceros que tengan relación con él;
- b) El período mínimo de reconstrucción de las operaciones será de 30 días, sin que exista límite máximo.
- c) Los días de reconstrucción de operaciones, no necesariamente son por mes natural;
- d) En los días tomados como base, siempre se tomarán como referencia días hábiles del contribuyente.
- e) En cuanto sea posible por la información con que se cuente, los días considerados serán referidos a los que correspondan como más cercanos al cierre del ejercicio en que se formulará la presunción.

## **OBSERVACIÓN DE OPERACIONES**

La observación de operaciones como consecuencia lógica de su mecánica, se realizará en el período sujeto a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, por tanto, no corresponde a los actos motivados en el mandamiento original.

*Artículo 61 fracción II.- Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del período 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.*

Por lo anterior aun cuando la referida observación de operaciones es un acto de molestia que se origina como consecuencia de la revisión ordenada, es a todas luces un acto diferente a esta. En consecuencia, si la observación de operaciones se realiza por un período cuyas consecuencias no están autorizadas en el

mandamiento de que deriva, se hace necesario que la autoridad competente emita una nueva resolución fundada y motivada en la que ordene el desahogo de una nueva diligencia.

Por otra parte, la observación de operaciones no es de ninguna forma una intervención en caja, de tal forma que el personal actuante deberá solamente limitarse a conocer y documentar las operaciones que el revisado realice durante dicho período.

Asimismo, el período de observación de operaciones será de cuando menos siete días consecutivos, incluyendo los días inhábiles del revisado, sin que exista límite máximo para los días en que se realice.

La legitimidad de estos dos procedimientos, se infiere de la Ley, al igual que en todos los casos de presunción, del hecho de que el particular revisado, hubiese incurrido en actos que impidan el correcto y cabal cumplimiento de las operaciones realizadas.

*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.*

Los porcentajes aplicables para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentran contenidos en el artículo 90 y se analizarán en el siguiente capítulo.

### **3.13 DOCUMENTOS DE TERCEROS QUE SE PRESUMEN OPERACIONES REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE, CONFORME LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 62 DEL CFF**

En el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, se prevén diversas causas por las cuales la autoridad podrá presumir la base gravable para el cobro de contribuciones, a partir de la presunción de Ley de que ciertos hechos imposables fueron realizados por el contribuyente revisado cuando se obtenga información o documentos de terceros que realizaron actos con él, aún cuando se trate de documentos o información que contengan datos que no corresponden al contribuyente revisado.

La información y documentación a que nos referimos, se obtendrá a través de procedimientos paralelos a los procedimientos de revisión que se realizan con el contribuyente a quien se imputarán las presunciones, de tal suerte que en estos casos estamos refiriéndonos a lo que en realidad es la aportación de datos de terceros, lo cual se obtiene a través de las denominadas compulsas en los procedimientos de revisión y será causa de determinación presuntiva cuando

existan las irregularidades que en la fracciones I a IV del artículo 62 del Código Fiscal de la Federación se mencionan, los cuales son.

**ARTÍCULO 62.-** *Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, cuando:*

*I.- Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.*

*II.- Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.*

*III.- Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.*

*IV.- Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.*

Como puede observarse en la redacción de las fracciones del artículo anterior, se establece sólo ciertos datos como requisito para hacer la determinación presunta, pues si los documentos estuvieran totalmente registrados con los datos del contribuyente, no se trataría de una presuntiva, sino sobre base cierta. Así, podemos inferir lo siguiente:

De la fracción I, se colige que aún cuando los demás datos o requisitos de los comprobantes fiscales no sean los que corresponden al contribuyente revisado, denominación o razón social, debe considerarse que la operación amparada, por dicho documento, fue realizada por quien en su caso es sujeto a la revisión.

En la fracción II, se establece que es suficiente con el hecho de que en los documentos que se encuentren en poder del tercero y de los que conozca la autoridad, se señale como domicilio para la entrega de los bienes o prestaciones de los servicios relacionados con la actividad del revisado, cualquiera de sus establecimientos, sin que sea necesario que se exprese su nombre o denominación social, de tal forma, que una compulsas podrá realizarse solicitando a los terceros, que informen si en ese domicilio se han realizado operaciones.

Por lo que se refiere a la fracción III, el requisito condicionante para establecer la presunción, y que es parte de lo que la autoridad debe comprobar, esta referido al hecho de que en los domicilios a que se refieren los comprobantes

pueda probarse que el revisado recibe los bienes o servicios en dicho domicilio, o bien, que los recibe a nombre, cualquiera que este sea y que sean para él.

Por último, la fracción IV establece que por los cobros o pagos que sean realizados por el contribuyente revisado, aun cuando se realicen a nombre de otra persona real o ficticia, serán considerados como operaciones por él realizadas. En este caso deberá comprobarse que dichas operaciones si las llevó a cabo el revisado.

Aplicada la presunción de Ley establecida en el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, en la que por disposición de ésta se presume tanto la realización del hecho imponible (objeto) como que ésta corresponde al contribuyente revisado (sujeto) queda a la autoridad sólo establecer la base gravable conforme a lo que corresponda según los documentos que se hubieran obtenido; es decir, la presunción la establece la Ley, y la autoridad solo determina la base gravable.

### **3.14 PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 68 CFF**

El artículo 68 del Código Fiscal de la Federación señala;

*Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.*

En nuestra opinión y en referencia a la presunción de legalidad que en el artículo 68 del CFF se establece para todos los actos de la autoridad fiscal, que sean desarrollados en el ejercicio de sus funciones, es válidamente aplicable cuando se trata de una determinación presuntiva, pues no debemos olvidar que dicha legalidad se refiere al hecho de que la autoridad fiscal en este caso, haya cumplido con los procedimientos que en la Ley se establecen para llevar a cabo una determinación presuntiva, No obstante, la legalidad establecida en el numeral referido, no es de ninguna manera un principio de certeza respecto de las presunciones resultantes.

Con relación a esta afirmación, debemos recordar que los requisitos de validez de todo acto de autoridad son que reúnan en esencia, la existencia de su constitucionalidad y la legalidad posterior que en las Leyes secundarias se les confiere; de tal forma, que un acto puede ser impugnado de inconstitucional a través de la vía de amparo, o de ilegal a través de los diferentes medios e instancias de impugnación que en la Ley se otorguen, lo cual podrá suceder en materia de presunciones cuando se arguya que no existió causa para ello, o que no se realizó el procedimiento establecido en la Ley.

En este orden de ideas, es necesario establecer la constitucionalidad de una determinación presuntiva de la base gravable a través de su autorización en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando en el se establece la obligación de contribuir en la forma que dispongan las Leyes, y su aplicación, a través de la orden de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Asimismo, su legalidad se establece en las Leyes secundarias cuando ha sido previsto como una forma de determinación administrativa de la base gravable en omisión del obligado, y además se ha previsto la realización de un procedimiento frente al particular incumplido cabalmente por la autoridad, hará que el procedimiento sea plenamente legítimo.



## **CAPÍTULO IV. LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES SUSTANCIALES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Las presunciones establecidas en las Leyes específicas (de cada contribución) prevé de manera concreta cuáles son los parámetros que deben utilizarse para determinar la base gravable, siendo entonces que son presunciones generalmente referidas a quien debe considerarse como sujeto del impuesto, o bien, cual es el hecho imponible u objeto de dicha contribución. De esta manera y de acuerdo con la clasificación anterior que se hizo respecto de cómo se establece la base gravable, siendo entonces que son presunciones generalmente referidas a quien debe considerarse como sujeto del impuesto, o bien, cual es el hecho imponible u objeto de dicha contribución. De esta manera y de acuerdo con la clasificación anterior que se hizo respecto de cómo se establece la base gravable, debemos considerar cada caso en lo particular para aplicar el o los procedimientos ya establecidos en Ley, para evitar la discrecionalidad de la autoridad en la previsión de elementos de las contribuciones que por disposición constitucional solo corresponden al legislador.

En los supuestos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que analizaremos, veremos como es que la Ley misma establece en su caso, cuales serán los parámetros que inciden en la base gravable.

### **4.1 PERSONAS FÍSICAS CON EROGACIONES SUPERIORES A SUS INGRESOS**

Conforme lo establecido en la fracción III del artículo 75 de la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, si existiera discrepancia entre las erogaciones y los ingresos de una persona física, en la que aquellas sean superiores a estos, la autoridad estimará que dicha discrepancia es un ingreso que se obtuvo por la persona física de los considerados en el capítulo X del título IV de la propia Ley, que establece otros ingresos no previstos en los capítulos anteriores y que se obtienen por las personas físicas.

En este supuesto, la Ley presume que las personas físicas realizaron hechos imponibles que no fueron declarados, lo cual sólo se aplica en base a la discrepancia mencionada en el párrafo anterior.

Conocida la discrepancia por la autoridad, deberá cumplir con el procedimiento establecido en el propio artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para finalmente si no existe la debida justificación por parte del revisado, considerar que se trata de ingresos acumulables que no fueron declarados, y por los que se deben pagar contribuciones.

En estos casos, la autoridad además de comprobar la discrepancia consistente en erogaciones superiores a los ingresos, deberá documentar el origen de los ingresos estimativos, pues de no ser así se podría estar en el

supuesto de no poder fundar y motivar adecuadamente la resolución correspondiente.

El artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala lo siguiente;

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

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

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

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

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

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

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

Con relación al procedimiento previsto en este artículo el Servicio de Administración Tributaria a emitido el siguiente criterio clasificado bajo el número 20/2001/CFF.

### **PRESUNCIÓN DE INGRESOS. SE DARÁ A CONOCER MEDIANTE OFICIO EL RESULTADO DE LA COMPROBACIÓN REGULADA EN EL ARTÍCULO 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Para efectos de la fracción I del artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, conozcan que un contribuyente persona física realizó erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, deberán dar a conocer el resultado al contribuyente, mediante oficio en el que se le otorgue el plazo previsto en la fracción II del precepto legal en mención.

Con independencia del oficio que se entregue, cuando las autoridades fiscales hayan detectado las omisiones en una visita domiciliaria, se deberá levantar acta parcial en donde haga constar la entrega de dicho documento.

El anterior comunicado es independiente del cumplimiento de lo previsto en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en lo referente al levantamiento de la última acta parcial y el oficio de observaciones.

Es importante tener en cuenta el siguiente criterio normativo, ya que éste se encuentra a disposición de los contribuyentes en la página del SAT y cualquier procedimiento que se lleve a cabo de una forma distinta fácilmente puede ser combatido por el particular.

#### **4.2 ESTIMACIÓN GLOBAL CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 90 DE LA LISR**

He recogido un comentario de Susana C. Navarrine y Ruben O. Asorey en el cual exponen que el artículo 18 de la Ley de las ganancias vigente en la Republica Argentina, dispone en las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el administrador federal con relación a explotaciones de un mismo género. Situación que tiene especial analogía con el artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable en la República Mexicana al establecer presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes según su giro comercial y clasificándolo en una diversidad de giros y sectores productivos.

La doctrina ha puntualizado el alcance de esta facultad, que significa exigir impuestos por presunciones de carácter general, por lo que tales coeficientes tienen que estar respaldados en alguna forma por elementos de prueba referidos al propio contribuyente.

Vicente O. Díaz, analizando estos criterios determinantes llamados globales o abiertos en donde la conducta del contribuyente es presumida por actos de terceros, que concretaron negocios con él, con el acopio de la doctrina internacional y Argentina, rechaza este sistema porque " abjura del debido proceso y de la garantía plena que de este último emana. Ese rechazo por el obrar del otro como ingerente de hechos imponibles fue acotado por la jurisprudencia, como lo han dicho los tribunales federales, los coeficientes de utilidad de empresas similares deben adaptarse a las características y circunstancias de la explotación de que se trate, y en ese contexto la doctrina jurisprudencial declaró que los índices escogidos deben respetar los parámetros de legalidad y racionabilidad, debiendo desecharse los que no se adapten al caso particular para no violar la seguridad del sujeto pasivo por concepciones subjetivas de funcionarios estatales, bajo pena de nulidad del proceso de determinación.

Considerando lo anterior haremos un análisis del propio artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que a continuación se transcribe;

*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, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.*

*Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.*

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

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:

*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.*

#### **4.3 FACULTAD DE LA AUTORIDAD DE MODIFICAR LA UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL, PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 91 DE LA LISR**

En el artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece que la autoridad podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal, en ciertos casos específicos. En este contexto debemos señalar que al modificarse cualquiera de ambos conceptos, dicha modificación incidirá en la base gravable, de tal forma que la determinación de la autoridad se apegará al procedimiento establecido en los

incisos a) al c) del propio artículo 91 citado, pues la utilidad será mayor o la pérdida fiscal menor.

El primer supuesto previsto en este artículo en su fracción I, establece que si las operaciones (de enajenación o adquisición de bienes) o las contraprestaciones se pactan a precio menor que el de mercado, o mayor que éste, se modificará por un lado, la utilidad para quien enajene los bienes a precio menor que el de mercado, y por otro, la pérdida a quien los adquiera a precio mayor que éste; siendo igual para el caso de contraprestaciones en las operaciones distintas a la enajenación.

El segundo supuesto se refiere a operaciones de enajenación de bienes, en la que independientemente de los precios de mercado, el enajenante realice dicha operación, con un precio igual o menor al costo, en cuyo caso se modificará la utilidad por él obtenida.

Las excepciones a que se refiere este supuesto, será en su caso la prueba en contrario, siendo que lo previsto en cuanto al momento de la enajenación (que en ese momento sea a precio de mercado) es irrelevante, pues si es éste el caso, no habrá materia para establecer la presunción, pero por lo que se refiere a demostrar la necesidad de su venta a menos del costo, si es un aspecto que debe considerarse al momento de pretender establecer la presunción.

El tercero supuesto establecido en la fracción III, se sujeta a las previsiones del primer párrafo, en su caso el posterior procedimiento.

El artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta textualmente señala; *“Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:”*

*I. Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.*

*II. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.*

*III. Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.*

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

*a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;*

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

*d) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 90 de esta Ley.*

Los procedimientos que debiera realizar la autoridad, serían:

- Documentar y probar los precios de mercado a los valores de adquisición, y/o los valores de costo de los bienes enajenados.
- Documentar la existencia de operaciones del revisado, que se realizaron de manera diferente a la que le corresponda.
- Comunicar la existencia de la irregularidad.
- Aplicar los procedimientos de los incisos a) al c) del artículo 91 para establecer los valores presuntos.

#### **4.4 LA SUCESIÓN, FICCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 108 DE LA LISR**

Una gran ficción presente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es la atribución de personalidad fiscal a la sucesión indivisa. Se atribuye la calidad de contribuyente a la sucesión hasta que haya declaratoria de herederos o se declare válido el testamento que cumpla con la misma finalidad, es decir mientras se mantenga la indivisión, pues luego serán contribuyentes los derechohabientes. Se trata de una ficción donde se crea un sujeto fiscal, aunque no lo sea para el derecho de fondo.

El artículo 108 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala lo siguiente; “El representante legal de la sucesión pagará en cada año de calendario el impuesto por cuenta de los herederos o legatarios, considerando el ingreso en forma conjunta, hasta que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión. El pago efectuado en esta forma se considerará como definitivo, salvo que los herederos o legatarios opten por acumular los ingresos respectivos que les correspondan, en cuyo caso podrán acreditar la parte proporcional del impuesto

pagado” como se puede observar el legislador se vale de la figura de la sucesión para crear una ficción consistente en crear un contribuyente con carácter de provisional, claro que al estar hablando de una ficción como ya lo mencionamos debemos de distinguir que contiene las características mencionadas con anterioridad.

A los fines fiscales, se considera sujeto del impuesto a la sucesión en que no hay todavía herederos declarados o testamento ha probado por el juez, de manera que si el causante dispuso íntegramente de su patrimonio en legados, en dinero, que obligan a vender los inmuebles, es la sucesión el sujeto del impuesto.

#### **4.5 PRESUNCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDAS, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 165 DE LA LISR**

Tratándose del Impuesto Sobre la Renta, la Ley de la materia, en su artículo 165, establece diversos supuestos en los que los ingresos de las personas físicas deben considerarse como ingresos por utilidades distribuidas, siendo entonces que la presunción recae sobre la persona moral que hizo tal distribución, debiendo efectuar el pago correspondiente en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De los supuestos a que se refiere al artículo 165 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, analizaremos respecto de las omisiones de ingresos previstos en la fracción VI de dicho numeral, cuales serán los supuestos en que se debe establecer la presunción de utilidades distribuidas, y cuál será la forma en que la autoridad debe actuar tanto para hacer la determinación, como para emitir la resolución que exija el pago de contribuciones omitidas.

La presunción establecida en el artículo 165 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta está contenido en el tercer párrafo de dicho numeral, en el que se establece:

“Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos los siguientes”:

De acuerdo con lo establecido en el párrafo antes transcrito en el caso de que en la realidad se materialicen los supuestos previstos en las VI fracciones de que consta el artículo 165, las cantidades determinadas según cada una de tales hipótesis deben considerarse como utilidades que ya fueron distribuidas por la persona moral que las obtuvo, por lo que, en consecuencia, debe efectuar el pago del Impuesto Sobre la Renta, en los términos del artículo 11 de la Ley de la materia.

Es en el contexto de la presunción anterior, las autoridades fiscales al constatar que una persona moral se colocó en el supuesto normativo, deberán



efectuar el cobro de las contribuciones que, en su caso, resulten omitidas, por no haber efectuado el pago.

Ahora bien, en la fracción IV del artículo que se analiza, se prevé a la letra:

Artículo 165.- Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos los siguientes;

IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas o indebidamente registradas.

De acuerdo a esta disposición y para establecer la presunción, debemos discernir cuándo un ingreso (de la persona moral) se considera omitido y por consiguiente debe presumirse como una utilidad ya distribuida, pues no escapa al entendimiento que las omisiones de ingreso serán en todos los casos, de los que habiendo sido obtenidos por la persona moral, no fueron declarados a la autoridad cuando debieron serlo, por ser ingresos acumulables, lo que nos llevaría a concluir que por la simple omisión en declarar los ingresos, éstos ya se consideran como utilidades distribuidas: lo cual no es así empero.

En efecto la mecánica misma de la determinación de la base gravable en Impuesto Sobre la Renta nos conduce a considerar como elemento intrínseco del impuesto correspondiente, no todos los ingresos del contribuyente, sino sólo a los ingresos que la propia Ley han sido considerados como “acumulables”: Es decir, sino todos los ingresos se consideran para establecer la base gravable, entonces, no todas las omisiones de ingresos como utilidades distribuidas, por tanto: sólo la omisión de ingresos considerados como acumulables, producirá la presunción de utilidades distribuidas.

Pero solo constatar que los ingresos no declarados u omitidos eran acumulables, no es suficiente tampoco para que opere la presunción pues esta (la presunción) conlleva en si misma otra presunción, consistente esta última en el hecho de que ese ingreso ya no esta en poder de la empresa, que ya salió de su patrimonio, pues es una utilidad que ya se distribuyó: por lo que luego entonces: este supuesto deberá también ser elemento integrante de las consideraciones de la autoridad para establecer la procedencia de la presunción.

Ahora bien, este último supuesto como podrá ser constatado por la autoridad; en nuestra opinión, solo se podrá constatar si el ingreso obtenido nunca formó parte en el ejercicio fiscal en que se obtuvo de los registros contables obligatorios que debe llevar para efectos fiscales el contribuyente correspondiente.

Por lo anterior, debemos concluir que las omisiones de ingresos a que se refiere la fracción IV del artículo 165 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son aquellas que se integran por ingreso que siendo acumulables, no fueron declarados por la empresa y que además no están registrados en los libros y registros a que obligan las disposiciones fiscales.

## **ACTUACIÓN DE LA AUTORIDAD PARA PROBAR LA EXISTENCIA DE LA OMISIÓN DE INGRESOS**

Basados en los supuestos que conforman la presunción, el primer paso que la autoridad debe seguir para establecerla, será probar que en la realidad, el contribuyente sujeto al ejercicio de facultades de comprobación, omitió declarar a la propia autoridad ingresos que sí fueron obtenidos durante el período sujeto a revisión, y que estos (los ingresos) no forman parte de la contabilidad del contribuyente revisado, pues estos son los supuestos que en su caso revisten de plena validez la presunción correspondiente.

De esta manera, quienes estén llevando a cabo la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente revisado, deberán documentar mediante levantamiento de las actas que correspondan, la existencia del ingreso acumulable obtenido y que no fue declarado, pues por ser este un hecho positivo que la autoridad imputa al particular será dicha autoridad quien debe aportar las pruebas correspondientes, por otra parte, por lo que se refiere a la omisión de dicho ingreso en la contabilidad del contribuyente, bastará con que la autoridad revise dentro de los períodos en que se debió efectuarse el registro de tal ingreso, para constar que no existe y como consecuencia, proceder a establecer la presunción de utilidades distribuidas.

Dejar plenamente probados los dos extremos, anteriores durante el procedimiento de revisión, se hace necesario para establecer la validez de la presunción, pues si uno u otro no se materializan en la realidad, la presunción no será efectiva y, por consecuencia, no se podrá efectuar el cobro de contribuciones omitidas.

En la correcta realización del procedimiento y de su adecuada circunstanciación en actas u en oficio de observaciones (en revisión de gabinete) se soporta la validez legal de la presunción, de tal forma que si todo fue adecuadamente realizado, quien omitió declarar los ingresos deberá efectuar el pago de las contribuciones por ISR, considerando que la cantidad omitida de ingresos, fue una cantidad de utilidad que ya fue distribuida.

## CONCLUSIONES

En relación con los principios de naturaleza constitucional, podemos extraer importantes conclusiones, siguiendo el pensamiento de Ferreiro Lapatza, debe destacarse que el derecho fiscal tiene matices diferenciales de otros sectores del derecho en lo referido a la utilización de las ficciones y presunciones. Por ello los beneficios que se observan en otras ramas del derecho por la utilización de las presunciones y ficciones no necesariamente se producen en el ámbito tributario.

Quizás el rasgo más diferencial a tener en consideración es que se trata de un sector donde el legislador impone conductas sin margen de elección para el administrado y que ese orden querido e impuesto por el legislador es de acatamiento obligatorio.

El principio general es que el legislador debe definir el hecho imponible a través de elementos directos extraídos de la realidad que permitan alcanzar los verdaderos hechos que pretendían gravar, es decir que se debe prescindir en lo posible del uso de las presunciones y ficciones para tal propósito.

La utilización de las presunciones y ficciones deben condicionarse a las siguientes pautas:

- a) Únicamente respetando el principio de jerarquía de las fuentes.
- b) Al mínimo de lo posible.
- c) Debe existir una relación de razonabilidad entre el hecho base y el presumido;
- d) Deben estar siempre en los enmarcados de los principios constitucionales.
- e) Debe existir siempre una causa legítima para su utilización, como dificultad técnica para definir el hecho imponible, necesidad de solucionar situaciones evasivas, o de simplificación. En ningún caso la causa legítima del establecimiento de las presunciones y ficciones puede ser la ineficiencia de la administración o la ineptitud del legislador en aceptar o definir la realidad que se pretende sustituir.

Es por ello que resultan altamente peligrosos los esquemas de solución que tienden a establecer obligaciones tributarias sobre la base de presunciones y ficciones dejando de lado la aplicación de los principios de tributación.

En el régimen tributario mexicano, las presunciones contenidas en la LISR y en el CFF presentan las particulares características que enumeramos a continuación:

1. Las presunciones y ficciones constituyen elementos de valoración en los procesos de estimación de oficio sobre base cierta o presunta.
2. En el procedimiento de determinación de oficio intervienen presunciones simples, estimaciones sobre la base de coeficientes y presunciones absolutas y relativas.
3. Las presunciones simples se fundan en hechos y circunstancias que por conexión de las Leyes que prevén hechos imponderables, permiten inducir la existencia y medida de estos. Se vinculan con el razonamiento del juzgador bajo las reglas de la sana crítica que se adopta para valorar la prueba.
4. La estimación global se funda en promedios y coeficientes generales que fijan las Leyes. Tienen en cuenta giros y actividades del mismo género, o caracteres similares en el objeto del gravamen.
5. Las presunciones generales son, en su mayoría, presunciones relativas, que admiten prueba en contrario.
6. Entre las presunciones relativas, la Ley enuncia presunciones aplicables para los impuestos en general y también fija las especiales para cada impuesto.
7. Las presunciones generales, relativas o absolutas, no pueden ser aplicadas conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal.
8. Las presunciones legales o presunciones hominis, fijadas en el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación son aplicables en las determinaciones de oficio sobre base cierta o presunta y en el juzgamiento de la conducta fiscal de los contribuyentes.
9. Además de los coeficientes que la Ley señala en las presunciones simples se utilizan otros, aunque no los establezca expresamente la Ley. Estos son atribuidos en principio al ingenio de los auditores, otro ejemplo sería cuando se utiliza como referencia el monto de los insumos para determinar el ingreso, tal es el caso de las compras de licor y cerveza para determinar el ingreso en bares y restaurantes.

## **DE LA CORRECCIÓN FISCAL VOLUNTARIA.**

Dentro de las causales que han sido previstas en la Ley como motivo suficiente para que se proceda a hacer una determinación presuntiva de la base gravable para el pago de contribuciones, encontramos que existen algunas que son susceptibles de ser corregidas por el particular, de tal forma que una vez que se

hubiera hecho esto, no existirá probablemente, el motivo para hacerlo; sin embargo, no en todos los casos es así.

En efecto, la corrección voluntaria de la situación fiscal por parte del contribuyente, no es un derecho que a él le asista, sino que es en todo caso, su obligación de origen, pues no podrá pensarse que cuando existe tal corrección después de haber incurrido en irregularidad, está ejerciendo un derecho, puesto que desde que se incurrió en la irregularidad incumplió con la obligación original que al efecto tenía a su cargo. Ahora bien, si habiendo existido la irregularidad que sea suficiente para proceder a hacer la determinación presuntiva, el obligado corrige antes de que la autoridad la descubra a través del ejercicio de sus facultades de comprobación el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no existirá en todo caso la causal para efectuar la determinación presuntiva, pues cuando la autoridad la descubra deberá considerarse que la situación del contribuyente revisado es regular.

## FUENTES CONSULTADAS

### Bibliografía

Boletín 108 Indetec. 2001. "La presunción de dividendos distribuidos en ISR por omisión de ingresos" Boletín del Instituto Mexicano de las Haciendas Publicas, Febrero de 2001, Guadalajara Jalisco, México.

Camila Navarrete, Susana, O. Asorey, Rubén. 2000. Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Ediciones de palma, Talcahuano 494, Buenos aires, Argentina.

Calvo Nicolau, Enrique. 2000. Tratado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo III. Editorial Temis, S.A. México, D. F.

Eseverri Martínez, Ernesto. 1995. Presunciones tributarias. Marcial Pons, ediciones jurídicas, S.A. Tamayo y Baus, 7 Madrid, España.

Reyes Altamirano, Rigoberto. 1998. Diccionario de términos fiscales, Taxxx editores, Guadalajara, Jalisco, México.

Sandoval Galindo, Luis Edmundo. 2003. Determinación presuntiva en materia fiscal federal. Primera Edición, Indetec. Guadalajara, Jalisco. México.

### Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación vigente en 2005

Código Civil Federal vigente en 2005

Código Federal de Procedimientos Civiles vigente en 2005

Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2005

### Conferencia

Sandoval Galindo, Luis Edmundo, 2003. Curso de "Aspectos Jurídicos de la Determinación Presuntiva en Materia Fiscal Federal". Educación superior. Centro De Capacitación De Estudios Fiscales Y Finanzas Publicas, Tijuana, Baja California, México. 20 de junio.

## **Internet**

Para buscar información sobre tesis, jurisprudencias y antecedentes en materia de determinación presuntiva, se realizó una búsqueda en la página de la Suprema Corte de Justicia [WWW.SCJN.GOB.MX](http://WWW.SCJN.GOB.MX) 30 de agosto de 2004.

Para buscar información sobre los criterios aplicables por el Servicio de Administración Tributarias SAT, en materia de presunciones, se realizó una búsqueda en la página de [WWW.SAT.GOB.MX](http://WWW.SAT.GOB.MX) . 30 de agosto de 2004.