

643
24

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



LA BASE PRESUNTIVA COMO FORMA DE LA DETERMINACION EN LOS IMPUESTOS FEDERALES

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
SALVADOR DEL OLMO Y DEL OLMO

MEXICO, D. F.

1992

FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

Sentidas Palabras.....	I
Dedicatorias.....	II
Abreviaturas.....	III
Indice.....	IV
Introducción.....	V I
CAPITULO I. LA DETERMINACION DE LOS IMPUESTOS.	1
1. Antecedentes del Concepto Determinación.	2
2. Concepto de Determinación.....	6
3. Natureza de la Determinación.....	9
4. Formas de la Determinación en la Doctrina.....	13
5. La Determinación en el Derecho Fiscal Mexicano.....	19
CAPITULO II. LA PRESUNCION Y ESTIMACION.	29
1. Concepto de Presunción y Estimación.....	30
2. Tipos de Presunciones.....	35
3. Naturaleza de las Presunciones.....	38
4. La Base y Fundamento de la Determinación Presuntiva.....	44
CAPITULO III. LA PRACTICA DE LA DETERMINACION DE LA BASE PRESUNTIVA.	46
1. La Visita Domiciliaria	47
2. Tipos de Revisión en Nuestro Sistema Fiscal.....	56
3. La Determinación de la Base Presuntiva, - Parte General.....	60
4. Estructura Jurídica de la Aplicación de-	

	la Determinación Presuntiva en Nuestro-Derecho Fiscal.....	67
5.	El Procedimiento de Determinación del - Impuesto.....	69
CAPITULO IV.	CARACTERISTICAS DE LA DETERMINACION PRE-SUNTIVA, EN SU APLICACION.	71
1.	La Base Presuntiva como Procedimiento - Especial.....	72
2.	La Presuntiva como Base del Cálculo Es-timado en la Determinación del Impues--to.....	77
3.	La Presuntiva como una Determinación de Oficio por la Autoridad Fiscal.....	81
4.	Como una Presunción de Legalidad.....	85
5.	Como una Determinación "Juris Tantum"..	88
CAPITULO V.	ANALISIS DE LA BASE PRESUNTIVA EN FORMA ESPECIFICA.	91
1.	En el Código Fiscal de la Federación...	96
2.	En el Impuesto Sobre la Renta.....	120
3.	En el Impuesto al Valor Agregado.....	139
4.	En el Impuesto Especial sobre Produc- ción y Servicios.....	143
5.	En el Impuesto al Activo.....	150
6.	En Otros Impuestos Federales.....	151
	CONCLUSIONES.	152
	BIBLIOGRAFIA.	159

I n t r o d u c c i ó n .

Al iniciar unas palabras sobre algo, es difícil y crea -- viacrucis como todo lo que se empieza, dando unos pasos se van sorteando dificultades que vienen a cada momento y ello se ve acompañada de una sublimación espiritual al ir recorriendo trechos intelectuales no avanzados ni analizados como en el caso del sustentante pero internamente va surgiendo una energía o - sed de seguir recorriendo esas rectas del conocimiento e ir en contrando a su vez una pequeña luz, más grande cada vez, hasta llegar a iluminar un peldaño profesional y de ello agradecer - todo y de todos aquellos que aportan su tiempo y participación al presente.

En México al parejo de otros países se requiere de estar mo dernizándose permanentemente en su estructura fiscal, con el - fin de instrumentar de mejor manera las aplicaciones a las dis posiciones impositivas para que el Estado se allegue de los -- fondos necesarios y cubra los gastos públicos dentro del marco jurídico de sus leyes y preveer en algún evento la responsabilidad, el control y la sanción a aquellos contribuyentes que - no repeten o den cumplimiento cabal a sus obligaciones fisca-- les correspondientes.

Cada vez más se debe fundar eficientemente la proporcionali dad y la equidad que distingue con claridad meridiana la Consti tución Política de los Estados Unidos Mexicanos para que en ese contexto sea más equitativa la carga fiscal, basándose en principios jurídicos y económicos justos y tratando de mejorar la gestión de cobro, su procedimiento y el control administrativo en su ejecución, generando con ello equidad impositiva, - enfocando la verificación fiscal sobre todo al contribuyente - incumplido, como al caso del no cautivo; ya que el fin último - del Estado es que todos contribuyan para formar una justicia - tributaria en la carga fiscal.

Tiene un significado vital lo comentado, por que sería deseable ir conformando una conciencia individual participativa en la contribución fiscal sin intervención del Estado y en otro aspecto lograr una sistematización más moderna de controles y autocontroles que mantengan la certidumbre del buen causante mejor contribuyente- mentalidad que proporcionará que la intervención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea como un mecanismo de supervisión más que sancionador.

El estar aplicando las leyes fiscales trae aparejado también el realizar una adecuada vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y que en el caso específico de la de terminación presuntiva es claro y preciso entender que se ha mejorado el procedimiento, recorriendo, en sus inicios no se contemplaban normas o reglas claras para precisarla sino hasta el año de 1964 en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se inicia con la estimación, luego en los artículo 55 al 62 en el Código Fiscal de la Federación se estructura formalmente este procedimiento ya nominado como presuntiva.

En ese panorama comentado suscitadamente se presenta la tesis, destacando por cierto que de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación se observa que los Impuestos Federales son mencionados en el artículo y fracción, primeras, en donde se incorporan en forma directa los Impuestos: Sobre la Renta, al Valor Agregado, al Activo, Especial sobre Producción y Servicios, etc., empero estos se consideran los más importantes para su ejecución y recaudación, fiscales y por lo mismo tienen más aplicación en la práctica y de ello dependerá que sean factibles para estudiarlos.

Finalmente no quisiera dejar de mencionar que este trabajo no hubiera sido posible su culminación sin la colaboración desinteresada de muchas personas; y de la compañera de mi vida y la comprensión de mis hijas al soportar tiempo de jornadas -

largas y de la persona que lo paso en limpio, esperando con es
to un propósito de mejoramiento y superación personal para to-
dos.

CAPITULO I LA DETERMINACION DE LOS IMPUESTOS

1. Antecedentes del Concepto Determinación.
2. Concepto de Determinación.
3. Naturaleza de la Determinación.
4. Formas de la Determinación en la Doctrina.
5. La Determinación en el Derecho Fiscal - Mexicano.

1. Antecedentes del Concepto - Determinación.

Terminando el primer tercio del presente siglo, se inicia la estructuración de nuestro Sistema Fiscal en forma integral, al reformarse la Ley de Justicia Fiscal en el año de 1936, cuerpo jurídico que controló las relaciones fisco/contribuyentes hasta ese entonces; posteriormente siguió la adecuación del ya -- llamado Código Fiscal, desde el 30 de diciembre de 1938, el -- cual por cierto estuvo inspirado técnicamente en la doctrina - italiana, lográndose la sistematización de gran experiencia y resoluciones administrativas que hasta esa fecha se habían ma-- nifestado, así como la actualización de conceptos y algunas fi guras jurídicas inherentes a la materia tributaria.

En los ordenamientos jurídico/fiscales hasta el año de 1938 no era planteado en forma clara y concreta algún procedimiento con el cual la autoridad pudiera ejercer la facultad de fijar el crédito fiscal en forma expresa; sí bien se realizaba dicha actividad y se le conocía como calificación - no había - nor-- mas fiscales específicas que contemplaran tal actividad fis-- cal.

De las reformas comentadas anteriormente, el concepto -de-- terminación- en estudio, no era el que estaba en boga entre -- los estudiosos de la materia, ní se contemplaba en la legisla-- ción fiscal; pues se utilizaba el de "Accertamento", (haciendo-- referencia que estaban cercanas las traducciones de obras en - idioma italiano V.G. de Mario Pugliese), empero se inicia en - dicho Código de 1938 la utilización de los conceptos - determi-- nación - y liquidación.

Particularmente considero fue acertada la decisión, por ser y dar una sinonimia exacta a la precisión técnica del hecho ge-- nerador; se menciona que fue acertada por las circunstancias -

que se dieron en la práctica desde aquél tiempo aplicándose -- sin interrupción, además persiste su aplicación con franca sencillez y claridad como hasta la fecha se ha desarrollado en este país.

Al respecto el Licenciado Alfonso Cortina, indica sobre el particular, lo siguiente:

"Sin dejar de reconocer la precisión de los términos 'determinación del hecho' y liquidación, es decir, determinación en cantidad líquida de la obligación fiscal, que se han usado correctamente por la legislación mexicana a partir de 1936,..."¹

Los conceptos de liquidación y determinación han seguido -- usándose permanentemente, y hasta el 31 de diciembre de 1982, -- seguían vigentes en el Código Fiscal de la Federación, encontrándose en los artículos 17 y 18 de dicho cuerpo legal, que a la letra indicaban:

En el Código Fiscal de la Federación, se establecía en su artículo 17, lo siguiente: "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídica o de hecho prevista en -- las leyes fiscales. Dicha obligación se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento.

Asimismo en el artículo 18 se disponía que: "El crédito -- fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida..."²

Se dice que lo anterior es adecuado, ya que analizando los ordenamientos descritos se observa el momento en que se mani--

1. Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero. Ed. Porrúa 1976. Sección Preliminar. Pág. 81.
2. Código Fiscal de la Federación, del 30 de diciembre de 1966.

fiesta la actividad fiscalizadora de la autoridad ante el contribuyente y precisa el crédito fiscal y el hecho de realizar la liquidación, son distintos; luego su concepción jurídica de cada fase también lo es, sea la generación de la obligación -- tributaria, la determinación y la liquidación ya que son sucesos escalonados en el tiempo; el primero da lugar, concluido -- al crédito fiscal, el segundo o sea la liquidación, normalmente es el pago, situación que corrobora el comentario anterior.

El Código Fiscal de la Federación que entró en vigor en toda la República el día 1º de enero de 1983 además de que modifica sustancialmente el concepto de impuesto, proporciona una regulación más genérica de lo que son las contribuciones. Al señalar en el artículo 6 que: "Las contribuciones se causan -- conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, pre vistas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan -- con posterioridad."³

Al respecto de lo anterior, el Licenciado Eduardo Ramírez -- Ruíz en su obra "Código Fiscal de la Federación y Reglamento -- Comentado", indica:

"Desconocemos la razón por la cual se limitó el concepto -- respecto del nacimiento de la obligación fiscal a solamente el de las contribuciones, y consideramos que sería conveniente su reforma en los términos apuntados,...

3. Código Fiscal de la Federación. Ed. Porrúa 1987.

Por otro lado, aparece ya en este artículo el concepto de la - 'determinación' que, ... es la cuantificación en cantidad líquida de la obligación tributaria."⁴

Finalmente quisiera indicar que como consecuencia de la evolución de los términos en cita, comentado en párrafos anteriores (determinación y liquidación), se menciona son usados en - nuestro derecho en el Código Fiscal de la Federación de los -- años 1937 y 1966 (artículo 83) y en la Ley del Impuesto Sobre la Renta desde el 31 de diciembre de 1964 (artículos 32 y 33).

Lo anterior se expresa, para dejar sentado en forma directa la utilización de tales conceptos.

4. Lic. Eduardo Ramírez Ruíz. Código fiscal de la Federación y Reglamento. Comentado.- Ed. Pac. 1986. Pág. 9.

2. Concepto de Determinación.

Partiendo de una conceptualización - en general - y de acuerdo al diccionario, se dice que determinación: "es fijar -- los términos de algo."⁵ Lo que nos da la significación de ser una acción de verificación para precisar o dar los datos para medirla, que en el entorno fiscal serán las bases y mecanismos de cuantificación del hecho generador de un impuesto.

El Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, lo define como enseguida se indica: "La doctrina ha desarrollado ampliamente la institución de la 'determinación' institución que se estableció en nuestro país a partir de la aparición del libro de Mario Pugliese, denominado: 'Instituciones de Derecho Financiero', en cuya traducción al idioma español se utilizó la palabra italiana 'accertamento', que dió origen a su uso generalizado, y que posteriormente se tradujo como determinación, término actualmente utilizado para señalar el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal."⁶

El Licenciado Emilio Margain Manautou sobre el particular, indica lo siguiente: "Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual, el contribuyente o el fisco, o mediante el acuerdo de ambos, se determina el crédito a pagar."⁷

Otra definición más completa de -determinación-, es la expuesta extrafronteras, del Argentino Giuliani Fonrouge, indicando lo siguiente:

-
5. Diccionario Enciclopedico Académico. Ed. Cuantica, S.A. 1978. Pág. 39.
 6. Luis H. Delgadillo Gutiérrez. Principios de Derecho Tributario. Ed. Pac. 1985. -- Pág. 96.
 7. Emilio Margain Manautou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Universidad de S.L.P. 1969. Pág. 335.

"..la determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación."⁸

El Dr. Dino Jarch, de nacionalidad Argentina, menciona al respecto del concepto en análisis, lo siguiente:

"..la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva."⁹

En Europa, el Francés Lucien Mehl, lo conceptualiza como se indica:

"Determinar un impuesto es el conjunto de operaciones administrativas que tienen por objeto identificar - por un lado - la materia imponible (y constatar el hecho generador) y por otro lado determinar la base imponible."¹⁰

La concepción más acertada y completa de determinación nos parece la del Lic. Sergio Francisco de la Garza al indicar lo siguiente:

"Para nosotros, la determinación es un acto del sujeto pasivo por lo que reconoce que se ha realizado un hecho generador que

8. Giulini Fonrouge. Derecho Financiero. Ed. de Plana 1976. B.A. Pág. 453.

9. Dino Jarch. Curso Superior de Derecho Tributario, B.A. 1969. Pág. 402.

10. Lucien Mehl. Elementos de Ciencia Fiscal. Ed. Bosch 1964. Pág. 111.

le es imputable o un acto de la Administración que constata -- esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y - en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo - en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la-tasa o alícuota ordenada por la ley.

La determinación es considerada como un paso ineludible de la obligación tributaria por algunos tratadistas, sobre todo por aquellos que admiten que su autor puede ser el sujeto pasivo."¹¹

Tratando de realizar un resumen de las definiciones anteriores al concepto de determinación, se dice que es el acto o actos que realiza el contribuyente, el fisco o ambos, que tiene por objeto el precisar mediante un procedimiento administrativo -- (en el caso del fisco), el constatar el hecho generador del impuesto; del contribuyente autocalificarse el impuesto y en ambos cuantificar, valorizar el hecho, y posteriormente aplicarla tarifa, tasa correspondiente y con ello el precisar la carga fiscal relativa, marcada en la ley.

Cabe agregar que estas definiciones expuestas anteriormente, - se presentan en forma general a reserva que en capítulos posteriores se exprese de manera detallada las características específicas al tema de tesis.

11. Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa 1988. Pág. 553.

3. Naturaleza de la Determinación

La determinación como un mecanismo jurídico para precisar - la alícuota del objeto del hecho generador del impuesto, tiene una serie de elementos constitutivos que más adelante se indican y que son los que le caracterizan, al ser un instrumento - que cuantifica el hecho gravado por la ley, y preliminarmente se menciona que es lo que significa la palabra - naturaleza -; y del diccionario se extrae el siguiente concepto: es la "Esencia y propiedad característica de cada ser." ¹²

En relación a las particularidades relacionadas con la generación del acto o actos que le dan la esencia jurídica a la determinación como concepto básico dentro de la relación jurídico/tributaria.

Analizando la - determinación - desde un punto de vista positivista, es decir, extraer de la norma jurídica la esencia - del concepto que contemple la naturaleza y nos precise sus características; al efecto acudiendo a lo indicado en el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 6, se desprende lo siguiente: "Las contribuciones se causan conforme se realizan -- las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes - fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con - posterioridad.

"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo,..". ¹³

12. Diccionario Enciclopédico Académico. Op. Cit. Pág. 712.

13. Sumario Fiscal. Editorial Themis 1992.

Si bien se relacionan una serie de características del como se genera la determinación, la cual se dará o se realizará - - cuando se den las situaciones o hechos jurídicos motivadores - de un crédito fiscal, también es cierto que en la ley no se -- precisa la definición de la determinación fiscal en forma espe- cífica. Cabe hacer la mención que originalmente el que tiene- la obligación de calcular el impuesto es el propio contribuyen- te, de acuerdo a las normas fiscales vigentes en el momento en que se produzcan.

A efecto de proporcionar una mejor visión de la naturaleza- de la determinación, se presentan varias definiciones que pro- porcionarán algunos elementos de juicio adicionales, para el - presente análisis.

Al respecto el Argentino Giuliani Fonrouge, indica sobre el término, lo siguiente:

"La naturaleza y efectos jurídicos del acto de determinación - con respecto a la obligación tributaria, es asunto que ha tor- turado a la doctrina europea del derecho financiero, especial- mente a los autores italianos por circunstancias especiales, - pudiendo agruparse las diversas interpretaciones en dos catego- rías bien diferenciadas, a saber:

a) Las que pretenden que la obligación nace con el presupes- to del tributo, de modo tal que la determinación tiene simple- efecto declarativo; b) las que le atribuyen carácter constitu- tivo de la obligación. Existen algunos autores que procuran - una conciliación entre ambos extremos y asignan ciertos efec- tos de carácter sustancial al acto de determinación; y otros - que le atribuyen una función técnico-formal y no esencial."¹⁴

14. Giuliani Fonrouge. Op. Cit. Pág. 453.

En México el Licenciado Sergio F. de la Garza, al hablar de la naturaleza, nos menciona lo siguiente:

"NATURALEZA JURIDICA Y EFECTOS DEL ACTO DE DETERMINACION.

En el Derecho Tributario Italiano (con transcendencia al de -- otros países, como España), se ha producido desde hace tiempo, sin que hasta la fecha haya concluido definitivamente, un vivo debate, respecto a la conexión que pueda existir entre el nacimiento de la obligación tributaria, por una parte, y los efectos del acto administrativo de liquidación, por la otra. Debemos aclarar que para aquellos tributos cuya determinación pueda hacerse sin la intervención de la Administración Fiscal, -- sea que se reconozca a tal acto con el carácter de determinación o que se le niegue esa naturaleza, pacíficamente se ha reconocido que el nacimiento del crédito fiscal se produce en el momento en que se realiza el hecho generador previsto por la norma legal.

En cambio, para aquellos impuestos para los que la ley exige -- previamente a su pago, la Administración Tributaria los determine o liquide, se ha venido discutiendo si el acto administrativo de liquidación tiene efecto constitutivo..... como declarativo." ¹⁵

Independientemente de la controversia mencionada o de que -- sujeto precise el crédito fiscal, en la naturaleza de la determinación se evidencian algunos elementos constitutivos de la -- esencia del concepto siendo los siguientes:

- Que es un acto o conjunto de ellos.
- Es un procedimiento.
- Que lo puede realizar cualquiera de los sujetos --

15. Sergio F. de la Garza. Op. Cit. Pág. 534.

interventores, sea el contribuyente, el fisco o ambos conjuntamente.

- Es un mecanismo de cuantificación y de control para el pago de los impuestos.

De lo anterior se desprende que la determinación siendo un acto o actos de la autoridad dan como resultado en la fiscalización el constatar la veracidad del crédito fiscal declarado -- por el contribuyente revisado; se dice que es un procedimiento, ya que la acción de valuar algo, posteriormente será cuantificada, mediante un porcentaje según el tipo de actividad, denominado coeficiente contemplado en la propia ley, es decir -- que, por medio de la presuntiva la autoridad administrativa puede llegar a determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones (según el Artículo 55 del Código Fiscal de la Federación vigente); por lo que se constituye técnicamente en la base del cálculo del Impuesto Sobre la Renta y -- el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto al Activo, según cada caso específico.

4. Formas de la Determinación en la Doctrina.

Tomando en cuenta que la determinación de los impuestos debe ser primeramente realizada por el propio contribuyente, o - en su defecto por la autoridad, o por ambos sujetos y habiendo hecho mención sobre quien realiza el procedimiento, ahora toca en turno el indicar la forma de cómo realizarla.

La doctrina plantea en general el clasificar las formas de-determinación en:

- A) Determinación sobre base cierta, y
- B) Determinación sobre base presunta o estimada

Del estudio realizado se presentan varias clasificaciones - de diferentes autores, como sigue: por ejemplo, el Licenciado-Sergio F. de la Garza da la siguiente:

"En nuestro Derecho, así como en la mayor parte de los siste-- mas jurídicos tributarios extranjeros, pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación, según dos criterios: -- uno según el sujeto que la realice, y otro, según la base con-- forme a la cual se efectúe.

Determinación según el sujeto que la realice.

Según este criterio, podemos distinguir las siguientes clases de determinación:

- a) La determinación hecha por el sujeto pasivo - principal o por deuda ajena, según lo determin a la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativ a. A esta forma de determinación la lla-- man los tratadistas 'determinación por el su-

jeto pasivo', 'autodeterminación (criticada - por algunos, pero usada también por el T F F- en algunas ocasiones) y 'autoimposición'.

- b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o -- por deuda ajena, pero también por sí solo, -- sin tal colaboración. Esta es considerada en Europa (cuando menos hasta fecha reciente), - como el sistema 'normal' de determinación. - Parte de la doctrina llamada determinación -- 'de oficio' a la ejecutada por la Administración sin la colaboración del sujeto pasivo.

- c) La determinación de la base imponible, o aún- de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la Autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal. Se le conoce con el nombre - de 'concordato' o 'concordato tributario'.¹⁶

Agrega más adelante, lo siguiente:

"Otra clasificación, realizada con arreglo a un criterio dis-
tinto, esto es, según la base con arreglo a la cual se efectúe,
es la que distingue entre determinación 'con base cierta', de-
terminación con 'base presunta', determinación 'con base esti-
mada' o estimada'.¹⁷

De lo apuntado en este apartado, interesará lo relacionado-

16. Sergio F. de la Garza. Op. Cit. Pág. 537.

17. Sergio F. de la Garza. Op. Cit. Pág. 538.

con la determinación que efectúa la autoridad administrativa - correspondiente, por lo que nos convendrá el último punto relativo a la -base presunta-, por ser en forma directa el enfoque básico que se relaciona íntimamente con el tema objeto del presente capítulo de la tesis.

La Autoridad Administrativa es el sujeto que interviene directamente en una determinación fiscal, por ser el responsable en la precisión del crédito fiscal, y de acuerdo a los casos - específicos contemplados en las leyes tributarias.

En relación a la determinación sobre base cierta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, le conoce en sus resoluciones como -método de comprobación directa. Y en las determinaciones en base presunta, indica son aquellos que se realizan - en base a "los medios o signos externos y así determinar la capacidad económica y lo llaman por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como 'método indiciario'.

El Licenciado Emilio Margain Manautou, sigue la clasificación, al expresar la misma idea de los métodos conocidos en la determinación fiscal, de los comentados anteriormente. Al respecto se menciona el punto de vista del Lic. Margain:

"Los métodos para la determinación del impuesto a pagar encierran o contienen verdaderos sistemas de fiscalización para verificar el comportamiento de los contribuyentes. En ocasiones la ley contiene como método principal uno y como método accesorio, auxiliar de aquél, otro.

Sirven no sólo para que el contribuyente conozca cómo determinar el impuesto a su cargo, sino también para que el fisco los utilice para verificar si lo pagado ha sido lo correcto.

Clasificación de los métodos..... para la determinación de lo que legalmente corresponde pagar al contribuyente por concepto de impuestos, que son:

- a) El declarativo, con inspección de libros;
- b) El objetivo; y
- c) El indiciario".¹⁸

El método declarativo y el objetivo son similares, de alguna manera ya fueron definidos; el que nos interesa es el método indiciario por la relación directa con los conceptos de capacidad contributiva en los casos de determinación con base -- presunta, precisamente.

El método indiciario, se puede decir que es el que tiene como fin de precisar la base del impuesto, mediante sistemas de detección de hecho, de actos gravados y con la dificultad de no poderse determinar en forma clara y normal de acuerdo a la ley, dando facultades de investigación indirecta a los representantes del fisco, para poder precisar los créditos fiscales correspondientes, dar el marco jurídico necesario para ejercer dichas facultades de verificación, cuidando encuadrarlas dentro del sistema que comprende el procedimiento y determinación dentro de la función autorizada de nuestra Carta Magna.

En relación al Método Indiciario.- Emilio Margain Manautou, indica que existen varias formas de aplicarlo, como son:

"a).- El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria a emplearse y materia prima a consumirse:

b).- El basado en el giro del negocio y capital en él invertido;

18. Lic. Emilio Margain Manautou. Naciones de Política Fiscal. Universidad de S.L.P. -- Pág. 177.

c) .- El basado en los signos de riqueza externa"¹⁹

De estos métodos enunciados, el que nos va interesar por su soporte técnico y relacionado con la determinación presuntiva de éste último; procede por la falta de elementos contables y declarativos, en su caso resistencia del contribuyente a proporcionarlos a solicitud de los auditores fiscales.

El método indiciario es una alternativa más de verificación por el cual la autoridad fiscal en una visita domiciliaria puede precisar el crédito fiscal del contribuyente revisado; para esto se recurre a un procedimiento especial en razón a haberse detectado indicios o sospechas de irregularidades en las obligaciones fiscales de éste, normalmente esta forma de aplicación se realiza básicamente como consecuencia de variaciones o incumplimientos en declaraciones de impuestos en relación a los signos externos de la riqueza o resultados presentados por el sujeto pasivo revisado y localizado de la verificación correspondiente.

Al respecto el Licenciado Emilio Margain Manautou, indica sobre el particular, lo siguiente:

"El método indiciario tiene su origen en los medios indirectos de la investigación económica o de cualquiera otra clase."²⁰

Agrega más adelante:

Este método: "es el que viene utilizándose por los fiscos avanzados y se basa, esencialmente, en los signos externos de riqueza de un negocio o empresa.

Todo empleado de un comercio, un obrero de una fábrica tiene-

19. Lic. Emilio Margain Manautou. Op. Cit. Pág. 180

20 Lic. Emilio Margain Manautou. Op. Cit. Pág. 180

un valor económico, conociéndolo por ramos o giros puede servir para presumir si el ingreso declarado es el correcto o no.

El monto de la mercancía existente en un comercio o la materia prima que mensualmente consume una empresa fabril tiene un valor; dos aparatos telefónicos en su aparente pequeño negocio pueden denunciar que no lo es tal".²¹

21. Lic. Emilio Margain Manautou. Op. Cit. Pág. 181.

5. La Determinación en el Derecho Fiscal Mexicano

La práctica en la aplicación de la determinación presuntiva en los impuestos ha sido siempre demasiado compleja, por no reglamentarse en forma clara, concreta y precisa en los diferentes ordenamientos jurídicos, los lineamientos de aplicación para que la autoridad administrativa pueda ejercitar la determinación sin incurrir en faltas u omisiones de procedimiento. - Hasta los Códigos Fiscales de 1967 y 1983 es cuando se ha mejorado sensiblemente el procedimiento y la aplicación de tales determinaciones presuntivas, sobre todo cuando no existen elementos contables para precisar las bases gravables de los diferentes impuestos federales.

Mediante la adoptada fórmula de la -autocalificación- conocida como: autoacertamiento.- entendida como autodeterminación ha sido en el presente siglo la manera en que se inicia y se desarrolla el mecanismo de precisión de la base de determinación y el método de liquidarlo.

En tal forma la determinación la realiza el propio contribuyente que es quien precisa el impuesto a pagar; por cierto es la forma más moderna de controlar las obligaciones fiscales, - por ser mecanismos muy estudiados que en otros países se ha observado constituyen formas de tributación con características de ser prácticos, efectivos y menos costosos, en su administración.

Fernando Rodríguez de la Mora, en relación al Artículo 80 - del Código Fiscal de la Federación de 1967, (antecesor del actual Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación), el que indica lo siguiente:

"Artículo 80. Acorde con la técnica más moderna del Derecho Tributario, este precepto señala que a la falta de disposición

en las leyes, la determinación y liquidación de los créditos - fiscales corresponde a los sujetos pasivos, corrigiéndose en esa forma el error del artículo 77 del viejo Código, que atribuía esa determinación y liquidación a la Secretaría de Hacienda.²²

Agrega más adelante, sobre el particular:

"La autodeterminación del contribuyente constituye un principio general que por sus ventajas ha sido adoptado desde hace mucho tiempo por las leyes fiscales tan importantes como la -- del Impuesto Sobre la Renta y la del Impuesto Sobre Ingresos - Mercantiles, precisamente por que es el causante mismo el que posee los elementos necesarios para determinar la base gravable y calcular el impuesto a su cargo".²³

Como ya se indicaba anteriormente, hasta el 31 de diciembre de 1982 y ahora en el Código Fiscal de la Federación vigente, se expresa en forma clara que el contribuyente será el propio sujeto que precisará su base y cálculo del impuesto, correspondientes; al iniciar el artículo 6º ya comentado anteriormente.

Del análisis al artículo, se desprenden dos aspectos importantes que destacar, dentro del tema en cuestión, que son:

- A.- Que el sujeto pasivo de la relación tributaria es el obligado inicialmente para realizar la determinación y liquidación del crédito fiscal; por ser éste el que tiene los elementos comprobatorios y de información necesarios para precisar el crédito -

22. Mario Pugliese. Op. Cit. Pág. 83 y 84 Tomado del comentario preliminar del Lic. - Alfonso Cortina.

23. Mario Pugliese. Op. Cit. Pag. 84.

fiscal. Otorgándole el Estado la Confianza necesaria para tal objetivo.

B.- También menciona en la última parte del mencionado ordenamiento que en su defecto y "salvo disposición expresa en contrario", la autoridad administrativa será la encargada de realizar la determinación correspondiente; que para el presente será la encargada de realizar la determinación correspondiente; que resumiéndolo será la piedra angular en materia jurídica del -- porqué lo deberá realizar la autoridad.

La última parte del artículo 6° del Código Fiscal tiene importancia vital, porque guarda el equilibrio del juego dado -- por el Estado, al otorgar la confianza necesaria para la determinación del crédito a cargo del contribuyente, empero se abre la posibilidad de controlar por parte del Estado esa tributación, otorgando facultades de fiscalización a ciertas autoridades administrativas para garantizar la adecuada recaudación.

Si bien se le da la libertad a los contribuyentes para calcular su impuesto, o mejor dicho determinar y liquidar su contribución, también es verdad que es discrecional que la propia autoridad pueda ejercer en un momento dado sus atribuciones de fiscalización como autoridad fiscal, representando al Estado -- en esta competencia específica, que formalmente la podrá aplicar de acuerdo al marco jurídico que les tiene asignados la estructura jurídico/fiscal de este país.

Se lleve ese control por la sencilla razón de que al darle libertad al contribuyente de precisar sus impuestos a su cargo-

y posteriormente liquidarlos, también será necesario que el --fiscal deba supervisar que se determinen y liquiden adecuadamente; para ello se le otorgan esas facultades de verificación a las autoridades acatando el espíritu de proporcionalidad y equidad que menciona la Carta Magna. A fin de proporcionar un marco jurídico integral de la estructura de nuestro derecho --fiscal se analizará suscintamente la jerarquización de: los ordenamientos rectores de la función de fiscalización al respecto iniciaremos con el artículo 31, fracción IV de la Constitución que indica:

"Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".²⁴

Siendo la estructura jurídico/política medular de nuestro país, es la norma fundamental; es el contexto jurídico primario del cual emanan todas las disposiciones fiscales y su instrumentación y contenidos en su aplicación en la contribución de impuestos, derechos, contribuciones especiales, contribuciones de seguridad social, aprovechamientos, etc.

En el orden jerárquico de las normas jurídicas en materia fiscal, le sigue la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que en su artículo 31 fracción XI, indica que la S.H.-C.P. le corresponde el despacho de... Cobrar los impuestos, --contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales"²⁵

24. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ed. Porrúa 1991.

25. Diario Oficial de la Federación de fecha 21 de febrero de 1992.

Siguiendo ese orden, le corresponde al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el enmarcar los diferentes tipos de funciones de fiscalización que van a acompañar a la estructura de vigilancia, control y administración de los impuestos; la fiscalización que es la función operativa que se encarga de la vigilancia y supervisión de la contribuciones de los diversos contribuyentes cautivos; para tal efecto el Estado maneja la fiscalización en tres formas genéricas para desplegar las verificaciones fiscales, a saber:

- A.- Revisión de Declaraciones (contemplado en el artículo 65 y 68 fracción VII del Reglamento Interior de la S.H.C.P.)²⁶
- B.- Revisión de Dictámenes (Artículo 65 y 68-fracción XI del Reglamento Interior de la S.H.C.P.)²⁶
- C.- Auditoría Fiscal (artículo 65 y 68 fracción VI del Reglamento Interior de la S.H.C.P.)²⁷

La asignación legal de facultades esta instrumentada en las diversas leyes fiscales, las cuales estan contempladas en el Código Fiscal de la Federación que es el cuerpo legal que contiene las disposiciones jurídicas reglamentarias de las visitas domiciliarias, lo cual esta marcado en los artículo 42, fracciones I a la VI, 44, 45, 46 en sus diferentes fases y lineamientos de verificación.

Todas estas formas de verificación representan en su aplicación o ejercitación, métodos distintos de fiscalización, depen

26. Sumario Fiscal. Themis. Año 1992.

27. Sumario Fiscal. Themis. Año 1992.

diendo del tipo de competencia que en específico sea manejado y del momento o circunstancias que integren al caso concreto, - es decir, que según sea la problemática de la revisión será el tipo de fiscalización recurrente v.g. en nuestro caso de la de terminación presuntiva, por posibilidad será en una revisión - de auditoría fiscal al ser la forma de enfrentar este tipo de determinaciones, por la sencilla razón de que los auditores -- fiscales tendrá normalmente la carencia de elementos contables y declarativos o la resistencia del contribuyente a la visita- propiamente dicha o a proporcionar los elementos de revisión.

La fiscalización que ejecuta el Estado la realiza en ejerci- cio de la facultad discrecional, ya comentada y para tomar la- decisión de proceder a aplicarla se hará en cualquier tiempo y con el tipo de revisión que crea necesario, solamente con las- limitaciones y requisitos que marca el Código Fiscal de la Fe- deración que es el cuerpo normativo que reglamenta la actua- - ción de las visitas domiciliarias en el artículo 42, en su di- ferentes fases de verificación.

Cabe mencionar que el ejercicio de tales facultades corres- ponde a una de las Secretarías de Estado, como es la Secreta- ría de Hacienda y Crédito Público, la cual como ya comentamos- ejercita en tres tipos diferentes de fiscalización. Empero su función nunca podrá ser limitada, restringida o sustituida por otra persona o entidad, más que la propia Secretaría de Hacie- da con los lineamientos que le imponga la propia Ley Orgánica- de la Administración Pública, cuerpo jurídico que contiene las funciones generales de su actuación, así como del Reglamento - Interior, que consagra los lineamientos básicos de organiza- - ción y competencia que componen tales funciones delegadas a es- ta parte del poder ejecutivo.

La libertad que comparte el gobernado con el gobernador, --

sea el contribuyente con el Estado, descanza en un juego con - ciertas reglas jurídicas que se integran como sigue:

- A). Existe libertad controlada por parte del Estado hacia el contribuyente al darle la posibilidad de realizar su propia determinación y liquidación de impuestos, sin la intervención directa del Estado.

- B). El Estado en contraposición a esa liber--dad controlada hacia el contribuyente, podrá desplegar su control en ejercicio de las facultades fiscales, en forma discrecional, reglada sea cuando la autoridad --fiscal considere necesario con la simple condición de no vulnerar la esfera jurídica del contribuyente.

La facultad discrecional en la fiscalización, del cuando y como realizarla, es una fórmula técnica para equilibrar por decirlo así la vigilancia o supervisión administrativa de los impuestos en general; con esa libertad controlada al contribuyente, se deja cierta posibilidad de riesgo que no se declare razonablemente el monto de los impuestos a cargo; por lo que debe el Estado estar pendiente de la recaudación de los impues--tos, otorgándose cierta flexibilidad funcional y departamental a los diferentes órganos competentes de la Secretaría de Ha--cienda y Crédito Público, por marcar únicamente el orden fede--ral, cubriendo con ello la seguridad de los ingresos fiscales--en el orden federal y estatal. Dicha facultad -discrecional--consistirá en la verificación de las declaraciones de impues--tos, libros de contabilidad y sociales, documentación comprobatoria, avisos, altas, bajas y cambios fiscales, etc. para que la propia autoridad pueda constatar la verdad o la razón de diferencias fiscales de cualquier naturaleza y así el Estado pue

da mantener controlada la actividad de su gestión.

El Dr. Ignacio Burgoa Orihuela, menciona sobre la facultad discrecional lo siguiente:

"La motivación legal no siempre exige que la referida adecuación sea exacta, pues las leyes otorgan a las autoridades administrativas y judiciales lo que se llama facultad discrecional para determinar si el caso concreto que vayan a decidir encuadra dentro del supuesto abstracto previsto normativamente. La mencionada facultad, dentro de un régimen de derecho donde impera el principio de legalidad, debe consignarse en una disposición legal, pues sin ésta, aquélla sería arbitraria, es decir, francamente conculadora del artículo 16 constitucional. - La discrecionalidad entraña una potestad decisoria que se mueve dentro de supuestos generales consagrados en la norma jurídica. Por tanto, la facultad discrecional se ostenta como el poder de apreciación que tiene la autoridad respecto de un caso concreto para encuadrarlo dentro de la hipótesis normativa preexistente, cuyos elementos integrantes debe necesariamente observar. En otras palabras, la facultad discrecional maneja estos elementos para referirlos a la situación específica de que se trate, pero jamás importa la potestad de alterarlos. La sola idea de que una autoridad pueda, a pretexto de ejercitar dicha facultad, actuar sin ley o contra la ley, equivaldría a subvertir todo el régimen de derecho mediante la vulneración al principio de legalidad que lo sustenta".²⁸

Con lo vertido por el Dr. Burgoa Orihuela, se complementa y aclara plenamente lo que es la facultad discrecional, empero más adelante en su libro de Garantías Individuales, menciona sobre la aplicación de la facultad discrecional, lo siguiente:

28. Lic. Ignacio Burgoa O. Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa 1973. Pág. 599/600.

"El ejercicio de esta facultad en principio no es susceptible de someterse a la revisión o examen del poder jurisdiccional, - siempre que la autoridad respectiva lo haya desplegado lógicamente y racionalmente, sin alterar los elementos sujetos a su estimación ni omitir los que se hubieran comprobado. En cambio, la indicada facultad deja de ser discrecional para convertirse en arbitraria, si se desempeña en los supuestos contrarios, hipótesis en la cual los actos en los que bajo tales condiciones - se hubiere ejercitado, si pueden controlarse judicialmente a través del amparo y en función de la garantía de motivación legal consagrada en el artículo 16 constitucional".²⁹

Es decir, que si bien es discrecional, no por ello significa que se deje al arbitrio de la autoridad las condiciones de sus efectos, luego debe de sujetarse a las normas y lineamientos específicos de su legítima aplicación, al caso concreto -- marcado en la ley.

Es de mencionarse que la facultad discrecional tiene sus límites de acción y la Suprema Corte indica en ejecutoria, lo siguiente:

"FACULTAD DISCRECIONAL.- Su uso legítimo sólo cuando la autoridad se apoya en datos objetivos y partiendo de ellos razonables conclusiones a que llega en el ejercicio de su arbitrio".³⁰

Por otra parte el Lic. Carlos A. Cruz Morales indica sobre la motivación lo siguiente:

"Fundamentación y motivación. De acuerdo con el artículo 16 - de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado", más adelante -

29. Lic. Ignacio Burgoa O. Op. Cit. Pág. 601.

30. Luis Martínez López. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Ecasa./Octava Reimpresión/1986- Pág. 215, Ejecutoria de la S.C.J. Comentada.

indica sobre la motivación: "... que deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto;".³¹

Resumiendo la facultad discrecional debemos señalar que si bien es un instrumento legítimo para contrarrestar el mal cumplimiento del contribuyente propicia control sobre la recaudación, empero su aplicación deberá sujetarse a una serie de requisitos de forma y legales marcados en las leyes fiscales y - todo ello inmerso en un marco de motivación y fundamentación - que corrobora y soporta el ejercicio de la fiscalización en -- los casos específicos, que la propia ley o leyes tributarias - enmarcan.

31. Lic. Carlos A. Cruz M. Los Artículos 14 y 16 Constitucionales. Ed. Porrúa 1977. Pág. 103.

CAPITULO II LA PRESUNCION Y ESTIMACION

- 1. Concepto de Presunción y Estimación**
- 2. Tipos de Presunciones**
- 3. Naturaleza de las Presunciones**
- 4. La Base y Fundamento de la Determinación Presuntiva**

1. CONCEPTO DE PRESUNCION Y ESTIMACION

Analizado el primer término objeto de la tesis, la -determinación-, el siguiente paso será definir los conceptos de presunción y estimación. Inicialmente cabe hacer la mención de - que originalmente se usó el concepto de estimación en la legislación fiscal, ya que estuvo incorporado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los artículos 32 y 33 con vigencia hasta diciembre de 1980, en el cual se incluyó de manera integral el procedimiento y las causales de tal determinación estimada.

El Código Fiscal de la Federación actual, se sustancia con la misma estructura, empero con los cambios necesarios que en la práctica se han motivado, reflejándose en las causas o causales que contemplan las leyes fiscales para su aplicación.³²

Por lo que corresponde a las tarifas para la determinación-presuntiva y generar el crédito fiscal, también se han realizado algunas adecuaciones a los giros y consecuentemente a los - coeficientes de bases de cálculo para la determinación, pero en general se han mantenido básicamente los mismos porcentajes de cálculo para precisar el ingreso bruto, que van de un tres a un treinta por ciento de coeficiente sobre la base presuntiva determinada, dependiendo del giro gravado, sea comercial, industrial, agricultura, ganadería o pesca.

Recapitulando, la estimación es el antecedente del término usado actualmente en la ley fiscal, que es el de -presunción-, incluido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en el mencionado Código Fiscal de la Federación, vigentes; así como que ex tiende su uso de base presuntiva hasta en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con aplicación semejante al procedimiento -

32. Se correlacionan los Artículos 62 del I.S.R., el 55 del C.F.F. y 39 del I.V.A.

del I.S.R., que anteriormente se usaba cuando se denominaba -- con el término estimación, ya comentado.

Siendo la obligación fiscal, una obligación ex lege, es decir nace de la propia ley, exclusivamente; basta que exista la disposición legal abstracta señalando el presupuesto de hecho y se realice, para que la obligación fiscal, sin necesidad de otro requisito tenga sus efectos jurídicos, como puede ser en su especie el del nacimiento de la obligación fiscal, en forma general y constatado por la autoridad fiscal.

Entrando en materia, se puede definir a la presunción en -- los siguientes términos: la presunción es la valorización de -- hechos relacionados con la ley, a fin de generar la obligación fiscal sobre bases no reales sino estimadas valorizando la capacidad económica del contribuyente no declarada o declarada -- pero irregularmente.

Esta definición siendo demasiado general, encuadra dentro -- de la explicación que enseguida se vertirá: la determinación -- de los impuestos se precisa en forma general por el contribu-- yente y la presuntiva como especie de aquella la hará la auto-- ridad administrativa; y será la forma de precisar los impues-- tos por excepción, es decir, que con esta forma se tiende a -- reorientar al contribuyente incumplido y el Estado aspire a -- fortalecer sus Finanzas Públicas.

Si bien el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Im-- puesto Sobre la Renta conforman dos ordenamientos fiscales, -- con cuerpos jurídicos diferentes en cuanto que tienen dos obje-- tos distintos; una marca el procedimiento, otra es la ley espe-- cial, respectivamente; encierran en si una sola cobertura u -- orientación para la determinación de impuestos, en este caso -- la presuntiva; toda vez que se interpretan ambos textos fisca--

les para su aplicación dentro de lo que se denomina la integración o interrelación de normas jurídicas, en aspecto tributarios, complementándose ambos ordenamientos, configurándose legalmente la obligación tributaria previa nacimiento del hecho-generador del impuesto.

Dentro del estudio de la interpretación de una norma o ley-se esta a lo denominado como la interpretación armónica de la ley, es decir, el abstraer de la ley o leyes lo necesario para normar el hecho o hechos generadores de un crédito fiscal.

Recurriendo a lo que significa el término presunción, se dice que es la: "Operación lógica mediante la cual partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existen de -- otro desconocido o incierto".³³

Del instructivo manejado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en áreas fiscalizadoras, se define la presunción-como: "la inferencia que se hace de un hecho desconocido a partir de un hecho conocido; es decir, hay presunción cuando se tienen por comprobado un hecho en virtud de haberse comprobado o acreditado otro distinto.

Para la aplicación de la regla presuncional, basta y sobra-con que se demuestre plenamente el hecho condicionante".³⁴

Técnicamente se puede llegar a determinar un resultado o -- conclusión legal por falta de elementos, o hechos inciertos -- que afectan un resultado y la precisión de la obligación fiscal de algo irregular, es decir que la relación de un hecho conocido, como es una norma jurídica y la inferencia de otro condicionante o desconocido, pero normado en la ley, dará como re

33. Lic. Rafael de Pina. Op. Cit. Pág. 393.

34. Instructivo Jurídico de la S.H.C.P. - D.G.F. Fechado 13-Nov-80 Pág. 19.

sultado una verdad jurídica sobre algo no comprobado legalmente.

Por lo tanto los elementos que integran esa inferencia, son:

- A. Un hecho conocido
- B. Un hecho desconocido, y
- C. La relación de ambos

Realizando una descomposición del término presunción, se -- presenta en dos aspectos fundamentales, a saber:

- a) Es un procedimiento que sirve para verificar o constatar una sospecha o suposición de la autoridad administrativa de no haberse declarado o declarado falsamente -- los impuestos a cargo de un contribuyente revidado, y
- b) Siendo una inferencia de un hecho contemplado en la ley fiscal y su resultado jurídico, esta sin comprobarse, empero se -- da como conclusión un hecho concreto, por que nace una determinación de una norma -- específica marcada en la propia ley.

Complementariamente se menciona que la ley precisa los casos y circunstancias específicas en que se deberá aplicarse -- las determinaciones de impuestos con observación a la norma -- fiscal, el método de cálculo de la base, el coeficiente o tarifa, correspondientes para precisar el impuesto en cada caso en particular y con su contribución concreta.

Entrando en materia se puede definir a la presunción en los siguientes términos: es la valorización de hechos gravados en

la ley, a fin de generar la obligación fiscal sobre bases no reales o que éstos no soportan adecuadamente el registro perdiéndose la confianza de su contenido en relación a lo declarado.

Siendo la obligación fiscal una obligación -ex lege-, es decir, nace de la ley exclusivamente, basta que exista la disposición legal abstracta señalando el presupuesto de hecho y se realice, para que la obligación fiscal nazca sin la necesidad de otro requisito. Concluyendo, se agregaría que la determinación presuntiva será aquella que marca el Código Fiscal de la Federación en sus diferentes artículos 55, 56, 57 y 61 de acuerdo a sus matices y circunstancias contempladas en el propio ordenamiento fiscal.

2. TIPOS DE PRESUNCIONES

Las presunciones como medio jurídico por el cual se parte - para poder llegar a determinar la verdad jurídica, y una forma de precisar el crédito fiscal por la autoridad administrativa, en la doctrina se clasifican como sigue:

A. Presunciones legales

B. Presunciones humanas

Las presunciones legales son aquellas que la propia ley las establece en forma expresa, normalmente el que tiene o alega - debe rendir los supuestos de la misma, sin que le incumba la - prueba de su contenido.³⁵

Las presunciones humanas son aquellas que cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia de aquel.³⁶

Por lo que menciona el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación contempla únicamente las presunciones legales, al - indicar lo siguiente: "Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o re resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a - menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho".³⁷

En relación al tema objeto de este trabajo la presunción legal, o sea la presuntiva se refleja básicamente en las aplicaciones de verificación a contribuyentes que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en sus órganos competentes- de fiscalización.

35. Inferido del Artículo 831 de la Ley Federal del Trabajo Vigente.

36. Inferido del Artículo 831 de la Ley Federal del Trabajo Vigente.

37. Sumario Fiscal Thesis. Año 1992.

El Lic. Sergio F. de la Garza, menciona de las presunciones que se dividen en tres formas de determinación.

- La base cierta
- La base presunta
- La base estimada

La primera clase de derterminación no es de interés para el tema en cuestión, por ser el tipo de precisión de los impuestos que realiza el propio contribuyente; de la segunda forma - de determinación, sea el de la presuntiva, el propio Lic. Sergio F. de la Garza, indica:

"Este método ha sido llamado por algunos autores, y también -- por la S.C.J.N. con el nombre de 'indiciario' y en palabras de ésta, en él se investiga por los medios o signos externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar su - citada capacidad (contributiva).

Por último, la determinación 'con base estimada' o 'estimati-- va' resulta cuando la Administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una 'base cierta' y no habiendo 'base-presunta' establecida por la ley, mediante los hechos que puedan comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y 'los medios de investigación económica' llegue al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica".³⁸

Es acertado el comentario del Lic. de la Garza, ya que en - la práctica se da en esta forma, es decir, por medio de presun- ciones legales, que son formas de determinación de situaciones

38. Sergio F. de la Garza. Op. Cit. Pág. 538.

o supuestos indicados en las leyes fiscales; con el mismo fin de garantizar y proteger los intereses del Fisco en su más - - práctica forma e investido de la legalidad, correspondiente.

Para concluir este punto, falta comentar que existe similitud en la determinación presunta y la determinación sobre base estimada, ya que éste último concepto es el antecedente.

La primera aparición en las leyes fiscales del concepto fue la de -estimación- en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y posteriormente fue incluido en el Código Fiscal de la Federación desde el primero de enero de 1980, estando vigente hasta la fecha de la presente.

3. Naturaleza de las Presunciones.

Al definir el concepto de presunciones se comentó que era un método lógico jurídico para precisar los créditos fiscales marcados en las leyes fiscales, en caso de no poder tener los elementos comprobatorios de la situación real del sujeto pasivo, por lo tanto se estará a los presupuestos indicados en la ley fiscal relativa y será entonces cuando se podrán precisar los elementos y circunstancias que motivan la existencia de -- las presunciones en el mundo jurídico de la materia tributaria.

Las presunciones normalmente, se dan precisando hechos por una autoridad administrativa al realizar una revisión a un contribuyente. Ello puede ocurrir en las oficinas de la autoridad, o en el domicilio del propio contribuyente, el nacimiento de una presunción en materia fiscal en el orden administrati--vo, normalmente se inicia por lo siguiente:

- A. Falta de elementos contables y/o declaraciones o documentación comprobatoria.
- B. Existiendo los elementos contables y declarativos, existentes diferencias entre las cifras declaradas y los regis--tros contables o documentación comprobatoria.
- C. Omisión de Declaraciones presentadas a la autoridad.
- D. Facturas falsas, incluidas en la conta-bilidad de las empresas.

Estas situaciones o alternativas son supuestos marcados en el Código Fiscal de la Federación, para tener esta determinación la investidura de legalidad tiene la necesidad el fiscal de proporcionar los elementos de hecho probatorios para poder determinar la presuntiva y con ello se tendrá un procedimiento especial de precisión del crédito fiscal.

En relación a la responsabilidad del contribuyente en caso de diferencias de impuestos, se dan tres situaciones en cuanto a la conducta de éste, en relación a la presentación de las declaraciones, libros de contabilidad, documentación comprobatoria e información adyacente necesaria para garantizar razonablemente las cifras declaradas y sobre las cuales se pagó el impuesto.

La presentación de libros de contabilidad, declaraciones -- y/o documentación soporte en la que tiene responsabilidad intransferible el contribuyente y pueden darse en los siguientes supuestos:

1. Que no los tenga por desconocimiento
2. Que no los tenga por causas ajenas al contribuyente.
3. Que no los quiera presentar, a las autoridades administrativas, a solicitud de éstos.

La falta de declaraciones, libros de contabilidad y/o documentación comprobatoria del contribuyente, por ignorancia o -- desconocimiento de las leyes y repercusiones consecuentes, no es excusa ni exime la responsabilidad de no tenerlos y presentarlos a cualquier autoridad competente cuando los solicite.

Que no los tenga por causas ajenas al contribuyente, puede presentarse cuando por situaciones de terceros, no dependien--

tes de la voluntad del contribuyente y puede ser por:

- a). Por causa de fuerza mayor.
- b). Por causa de caso fortuito.

El suceso por fuerza mayor es aquel que por "acontecimiento -- ajeno a la conducta del deudor y producido al margen de la misma con fuerza incontrolable, liberando al obligado de la responsabilidad del incumplimiento de la obligación". Tomado del -- Diccionario de Derecho de los Licenciados Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara.

Por lo que corresponde al evento que presenta Caso fortuito del mismo libro y autores definen que es el: "acontecimiento -- que no ha podido ser previsto, pero que, aunque lo hubiera sido, no habría podido evitarse".³⁹

Estas dos formas pudieran ser dos modalidades que le podrán ofrecer alguna instancia de evitar la responsabilidad directa a solicitud que le realicen las autoridades fiscales de alguno de los elementos declarativos, de libros de contabilidad y/o -- documentación comprobatoria del contribuyente revisado.

Cabe mencionar, que si bien estas situaciones imprevistas y hasta cierto punto incontrolables para el contribuyente en una visita domiciliaria realizado por una autoridad fiscal nunca -- podrán ser excluyentes de la responsabilidad de las obligaciones fiscales a que esta sujeto, no podrán ser evitadas totalmente, ya que existen obligaciones en la materia que no pueden evitarse como pudiera ser el que se presente alguno de los dos eventos (fuerza mayor o caso fortuito), por lo que el contribuyente tendrá necesariamente de las obligaciones incumplidas y-

39. Lic. Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara. Op. Cit. Pág. 142 y 278.

de las posibles consecuencias como pudieran ser multas, recargos, etc., y quedará a la facultad y criterio del auditor fiscal el extender el plazo de presentación de las declaraciones, libros de contabilidad y/o de la documentación comprobatoria solicitada.

Es de mencionarse que cubriendo el procedimiento será necesario que la autoridad fiscal soporte documentalmente o mediante levantamiento de acta parcial esta decisión y deje plasmada la irregularidad y el impuesto respectivo; al presentarse alguna de las situaciones indicadas o contempladas en la ley, la autoridad tiene la facultad discrecional de aplicar los medios de prueba suficientes y necesarios para demostrar la imposibilidad práctica de no poder determinar la situación fiscal de un contribuyente por los medios normales, es decir, que la autoridad pueda analizar las declaraciones presentadas en el contenido de datos y cifras con relación a las cantidades presentadas en la contabilidad y demás elementos soporte de aquellas. Lo anterior, repercute en varias situaciones que observan la no credibilidad de las cifras y datos presentados por el sujeto pasivo, y necesariamente reflejan diferencias de impuestos, o irregularidades de forma, por parte del contribuyente revisado.

De las alternativas mencionadas anteriormente, se pone de manifiesto que las presunciones deben tener una serie de cualidades específicas, que son:

- A. Que deben darse las condiciones específicas indicadas en la Ley, para aplicar una presunción fiscal.
- B. Que debe de precisarse por medio del mé todo contemplado en la propia ley.

- C. Que las situaciones de hecho sean hechos concretos enmarcados en el precepto legal en forma específica.
- D. Que se utilice el procedimiento de investigación, precisión, determinación y elementos contemplados en la ley fiscal relativa.
- E. Que se precise el cálculo del impuesto de acuerdo al procedimiento enmarcado en la ley fiscal correspondiente.

Estas características son y deben de darse siempre para que la autoridad administrativa, no peque en dar oportunidades al contribuyente para poder presentar juicio en contra de los resultados de la revisión atacando el procedimiento, normalmente.

En la práctica de la aplicación de las determinaciones presuntivas, generalmente se dan éstas, encuadrando más de dos -- causales de determinación para obtener mayor seguridad de comprobabilidad del impuesto determinado, correspondiente.

La aplicación de la base presuntiva, en los diferentes impuestos se determina en forma sencilla, el mecanismo esta dado por el hecho o hechos condicionantes según sea la causal o causas de cada ordenamiento fiscal en cuestión.

Primeramente se tendrá que evidenciar que el hecho o hechos estén encuadrados en la norma fiscal específica a efecto de -- conformar la relación causal entre la norma abstracta, el hecho generador y el nexo entre ambos elementos.

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, será necesario el

obtener la totalidad de ingresos o hechos no declarados, sumán dolos con los declarados a fin de aplicarlos con el coeficiente que le corresponda de acuerdo al giro del contribuyente.

En lo relativo al Impuesto al Valor Agregado, simplemente - se seguirá utilizando la misma base de determinación para efectos del Impuesto Sobre la Renta, y normalmente será igual, el procedimiento empero el impuesto se gravará con las tasas respectivas, sea el 6 ó 10⁴⁰ por ciento, correspondientes.

Para efectos de la Ley Especial sobre Producción y Servicios se realizará de acuerdo a las situaciones presentadas: actos o actividades irregulares dependiendo su gravación a los planteamientos de los artículos 22 al 26 del mencionado ordenamiento cambiando la determinación al tipo de determinación y - al giro del contribuyente.

40. Según Diario Oficial de la Federación del mes de noviembre de 1991.

4. La Base y Fundamento de la Determinación Presuntiva

La base de algo es el dar el mecanismo de como se configure su nacimiento y en relación a los supuestos normativos previstos en las leyes fiscales que lo contemplan será el proporcionar todos aquellos elementos de hecho que sean elementos de -- prueba de la determinación concretamente, es decir, que la base de la determinación la motivará el que se den las causales de determinación presuntiva previstas en las leyes fiscales.

Al respecto comenta el Lic. Sergio F. de la Garza en su libro lo siguiente:

"Tanto el TFF, como la SCJN, han sostenido que cuando la autoridad hace una determinación estimativa, 'para ser legítima y no arbitraria', no basta con que la autoridad liquidadora asevere que se ha apegado a la Ley, sino que 'para la legalidad del acto debe demostrar, efectivamente, que la fijación y determinación del impuesto está fundada en los presuntos de hecho señalados en la Ley y Reglamento aplicables... Por consecuencia, para la auténtica legítimidad del acto de referencia se requiere que la calificación haya sido hecha con los datos y usando las medidas adecuadas para tal efecto... asimismo, -- los datos en cuestión deben ser dados a conocer al calificado, persona moral o física, a fin de que éste pueda impugnarlos si los considera insuficientes o ilegales".⁴¹

Agrega más adelante, lo siguiente:

"En otras tesis, el TFF ha considerado que las determinaciones estimativas 'no determinan los ingresos realmente obtenidos, -- sino los que presuntivamente se considera que pudo obtener el causante, dado los signos exteriores de su negocio, los infor-

41. Sergio F. de la Garza. Op. Cit. Pág. 715.

mes que se obtengan y datos similares, por lo que sólo pueden-objeterse de dos maneras: o negando que se estuviera en el caso de que la autoridad pudiera hacer legalmente una calificación de esa índole, o combatiéndola con sus elementos propios; esto es, demostrando que los signos exteriores del causante no son aquellos que permitian lógicamente inferir la obtención de los ingresos señalados, y sin que puedan tomarse en cuenta los datos de su contabilidad obtenidos".⁴²

La fundamentación legal que es procedente para la determinación presuntiva esta incorporada a la legislación fiscal, que por orden de importancia se relaciona en forma genérica, en la siguiente forma:

- A. Código Fiscal de la Federación.- Artículo 55 y 57, en general.
- B. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo 39.
- C. Ley del Impuesto Sobre la Renta.- Artículo 64 y 65.
- D. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.- Artículos 22, 23, -- 24, 25 y 26.

Relacionada en forma sucinta los fundamentos con los cuales procederá la determinación presuntiva, se prevee el que -- más adelante se precisará el analizarlos en forma particular.

42. Sergio F. de la Garza. Op. Cit. Pág. 716.

CAPITULO III LA PRACTICA DE LA DETERMINACION DE LA
BASE PRESUNTIVA

1. La Visita Domiciliaria
2. Tipos de Revisión en Nuestro Sistema Fis-
cal
3. La Determinación de la Base Presuntiva,-
Parte General
4. Estructura Jurídica en la Aplicación de -
la Determinación Presuntiva en Nuestro De-
recho Fiscal
5. El Procedimiento de Determinación del Im-
puesto

1. La Visita Domiciliaria

La concepción jurídica de lo que significa la visita domiciliaria viene configurado en la norma fundamental de nuestro país, como es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Artículo 16, en éste se estructuran los requisitos formales que deben revestir todos los actos de autoridad, que en nuestro caso se referirán a la materia fiscal.

A efecto de dar mayores elementos de juicio, se extrae del diccionario de Rafael de Pina el concepto de -visita domiciliaria-, el cual la define como sigue: "Reconocimiento de una casa-domicilio practicado por la autoridad judicial o administrativa con ocasión de una investigación criminal o de naturaleza fiscal,.."⁴³

La visita domiciliaria en este orden de ideas es la manifestación de voluntad de la autoridad administrativa al realizar una investigación en el domicilio del sujeto pasivo revisado - mediante un acto de fiscalización cubriéndose los requisitos - enmarcados en la Constitución Política .

Analizando el Artículo 16 en el ámbito constitucional, el concepto de visita domiciliaria refleja los principios básicos de como funciona en nuestro sistema tributario; el cual se - transcribe como sigue:

"Art. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, - domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. No podrá librarse ninguna orden - de aprehensión o detención a no ser por la autoridad judicial,

43. Rafael de Pina. Diccionario de Derecho. Op. Cit. Pág. 481.

sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal, y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta, de persona digna de fe o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado, hecha excepción de los casos de flagrante delito, en que cualquier persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos, sin demora a disposición de la autoridad inmediata. Solamente en casos urgentes, cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, podrá la autoridad administrativa, bajo su más estrecha responsabilidad, decretar la detención de un acusado, poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial. En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial. En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos"⁴⁴

Como se observa, nuestra Carga Magna reglamenta en forma genérica estas diligencias administrativas tanto en materia judi

44. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa. 1991.

cial como en la fiscal, empero en ambos casos esta contemplada la garantía de seguridad; en material fiscal estaremos en presencia de los llamados actos de molestia; es decir, la visita domiciliaria es el medio por el cual la autoridad fiscal se -- apersona en el domicilio o lugar que deba inspeccionarse, o la persona que deba revisarse, en orden penal o fiscal, esta última la que nos interesa, por lo relacionado con la fiscaliza-- ción.

La visita domiciliaria cubre una fase importantísima de lo que representa al fiscalización, por ser el instrumento básico del que se vale la autoridad para obtener el control administrativo, y tener en cualquier momento la oportunidad de supervisar directamente al contribuyente seleccionado para su verificación.

La presencia física de la autoridad fiscal en el domicilio del sujeto pasivo, es una posibilidad de la propia autoridad fiscal de acudir al lugar donde se generan los actos gravables de los contribuyentes, y donde normalmente se lleva el registro contable de la empresa o persona física, o donde se realizan los actos gravados. Es en la visita domiciliaria donde se tiene el acceso directo a los elementos de revisión, como son: declaraciones de impuestos, libros de contabilidad, documentación comprobatoria, etc., y potestativamente asegurarlas en -- las oficinas propias del negocio (Artículo 46, Fracción III) o bien de la autoridad en casos de embargo precautorio (Artículo 45, Fracciones I a la IX), previstos en el Código Fiscal de la Federación vigente.

La facultad de determinar la base presuntiva es una de las formas de realizar la precisión del pago de impuestos, por parte de la autoridad fiscal. La función de fiscalización mediante visita domiciliaria, cumple sus objetivos en forma más flexible y práctica, cuando se realiza en el lugar donde se gene--

ran los actos gravables o se lleva el control de las operaciones del contribuyente, dependiendo de la competencia que se traduce en varias formas o tipos de revisión.⁴⁵

Al efecto, el órgano del Estado facultado para la realización de la fiscalización de acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La verificación del cumplimiento en el pago y determinación de los impuestos se harán de acuerdo a la competencia específica de cada tipo de revisión.

La ejecución de una visita domiciliaria genera la relación-jurídica directa que es formalizada mediante un acto administrativo entre el representante del Fisco y el contribuyente visitado, dicho acto realizado en el domicilio del sujeto pasivo en el momento en que se hace entrega de la orden de visita, manifestándose en ese acto la revisión de todos los implementos-declarativos y de información económica, soportes de las declaraciones presentadas por el contribuyente.

Del análisis somero de esta relación tributaria se observa la evaluación de los actos gravables, determinando el impuesto y la corrección del pago, para tal efecto se deberá proceder a verificar la veracidad de declaraciones por medio de inspección o auditoría; con el fin de obtener un control administrativo adecuado a los niveles de ingreso declarados, además de realizar la supervisión directa de los diferentes aspectos que enmarcan la relación tributaria desde la forma material y específica de evaluar la base gravable, la forma de determinación del impuesto, el cálculo del impuesto, así como el tiempo y forma de presentación del pago del crédito fiscal autodeterminado (por contribuyente); observando la razonabilidad de todo ello.

45. Revisión de Declaraciones, Revisión de Dictámenes y Auditoría Fiscal.

En toda visita domiciliaria en materia fiscal, entendida como: el acto materialmente fiscal de recibir en el domicilio -- del contribuyente a la persona representativa del Estado, para cumplir el mandamiento de una orden de verificación de las -- obligaciones fiscales a él afectas; la ejecución de dicho mandamiento se aplicará mediante procedimiento administrativo de acuerdo a los lineamientos jurídicos marcados en la Ley Fiscal.

Al respecto el Lic. de la Garza, indica que pueden presentarse en dos formas de fiscalización a saber:

"...el medio de fiscalización por excelencia. Revisten dos modalidades:

"A. Las de inspección, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y que se caracterizan normalmente por su brevedad.

B. Las de auditoría, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por ello tienen una duración superior." ⁴⁶

Agregá más adelante el Lic. de la Garza, comentando el Discurso presentado por el C.P. Roberto Alvarez A., lo siguiente:

"...que: siendo la visita domiciliaria el mejor medio de fiscalización de que disponemos, su utilización, en función de que nuestros recursos materiales y humanos son relativamente limitados en relación al universo de contribuyentes, debe enfocarse

46. Comentado por el Lic. Sergio F. de la Garza. Op. Cit. Pág. 689.

se hacia la obtención de resultados óptimos, si el objeto mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, en la programación de este instrumento deben prevalecer criterios -- que consideren fundamentalmente el efecto ejemplificador que -- debe surtir una visita domiciliaria, hacia el entorno en que actúa un determinado contribuyente, como son las empresas de un mismo giro y las que están relacionadas en calidad de proveedor y cliente, principalmente."⁴⁷

La fiscalización entendida como la actividad funcional con que se desarrolla la verificación de los créditos fiscales por los representantes del Estado y como dice el Contador Público-Roberto Alvarez A., ".es una función de la administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa -a diferencia de la- recaudatoria, que es fundamentalmente pasiva, mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes, y cuyos objetivos son:

- A) En forma inmediata, persigue la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas - del incumplimiento; y
- B) En forma mediata, buscar alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones del contribuyente."⁴⁸

Comentando la función que representa la visita domiciliaria y la fiscalización, será necesario el indicar los elementos -- esenciales que la conforma y son:

1. Que existen sujetos representantes del Estado (Fisco), -- para realizar la verificación.

47. Lic. Sergio F. de la Garza. Op. Cit. Pág. 689.

48. Comentado por Lic. Sergio F. de la Garza. Op. Cit. Pág. 685.

2. Que exista una motivación jurídica para la revisión.
3. Que exista orden de visita domiciliaria.
4. Que la revisión se haga por medio de procedimientos legalmente constituidos.
5. Que exista el supuesto legal de posibilidad de verificación al contribuyente.

Que en la visita domiciliaria se presenten los representantes del Fisco, como elementos ejecutores del mandato de fiscalización es esencial y requisito -sine cuan non-, toda vez que serán los sujetos competentes que realizarán la verificación, - con la actividad material y técnica de análisis que se requerirá de acuerdo al nivel de competencia o el tipo de revisión: - inspección o auditoría, ya comentadas anteriormente.

Ese evento jurídico será el hecho material que inicia la -- aplicación de las facultades otorgadas a los visitadores que - consistirá en la verificación precisamente al sujeto o sujetos adscritos a la diligencia, dirigida al contribuyente seleccionado para la constatación del cabal cumplimiento de sus impuestos.

La motivación de una visita domiciliaria es una cuestión -- muy controvertida desde que se da la orden de realizarla, como y cuando nace, quién la formula, la designación de la persona- encargada de desahogarla, etc., luego se deberá tener una justificación legal que le de la procedencia es decir, que exista una causa derivada y marcada en algún ordenamiento jurídico/-- fiscal para que le de soporte legal.

Que exista la orden de revisión, es básico, toda vez que -- cualquier acto de autoridad deberá ser por escrito para su va-

lidez formal y jurídica, además de contener una serie de lineamientos que indican las leyes que son aplicables de acuerdo al giro del contribuyente, el tipo de gravamen revisado, etc. -- Por otra parte, la verificación guarda una serie de requisitos de los llamados solemnes, elevados a la categoría de garantía individual; además de ser por escrito, deberá ser expedida por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del -- procedimiento.

Dentro de la estructura que contiene la orden de referencia deberá contener la definición de los siguientes datos:

1. El nombre del contribuyente.
2. Domicilio del contribuyente.
3. El objeto o propósito de la revisión
4. Ostentar la firma del funcionario público competente

Estos datos son necesarias para cubrir adecuadamente los re querimientos que marca el Código Fiscal de la Federación en -- los artículos 38, 43 y 44; y con ello cumplimentar con el pro cedimiento previo a la revisión.

Adicionalmente a lo anterior deberá mencionarse el período o ejercicio de la operación o hecho por verificar. Se agregará la Ley Fiscal Especial objeto de la visita, para cubrir el procedimiento y contexto de la orden de revisión sea; Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Pro ducción y Servicios, Impuesto al Activo, etc.

Es de mencionarse que el acto de notificación de la orden de visita y los subsecuentes actos de autoridad deberán observarse una serie de reglas y lineamientos jurídicos marcados en diversos ordenamientos fiscales, que en principio y fundamentalmente se consagran en los artículos 14 y 16 constituciona--

les, donde se regula la causa legal del procedimiento, en forma genérica; específica en los artículos 38, 42 43, 44, 45 y - 46 del Código Fiscal de la Federación, al dar los requisitos - generales que deberá contener la orden de visita, en relación - al procedimiento administrativo a que deberán circunscribirse - los visitadores y al levantamiento de actas parciales y la final.

Entrando en materia, la determinación presuntiva en la visita domiciliaria será un procedimiento de precisión del impuesto del tipo de verificación más directa y con más posibilidad para llegar al objetivo, ya que en orden práctico es donde la autoridad tendrá la posibilidad de mayores elementos, contables, declaraciones presentadas y la información para poder -- aplicarla, ya que en otro tipo de revisión sea de escritorio - (de Dictámenes, de confronta en Revisión de Declaraciones), -- existen inconvenientes al no tener todos los elementos de información y documentales, así como que se carece de soportes - normalmente del resultado obtenido; a continuación se tratará - de aportar la justificación del porqué es el tipo de revisión - directa, la más viable al realizarse necesariamente en el domicilio del contribuyente para poder determinar la presuntiva, - en forma genérica.

2. Tipos de Revisión en Nuestro Sistema Fiscal.

Al introducirse en el campo de la verificación que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia impositiva, como ya se ha venido comentando anteriormente, se conocen tradicionalmente dos formas de como llevar a cabo las revisiones de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, las cuales se observan en nuestra estructura fiscal; éstas se señalan a continuación:

1. Revisión de Escritorio. Conocidas como auditoría de escritorio; actualmente se conceptualizan en la ley como Auditoría Fiscal de Gabinete, y
2. Revisión de Campo. También nombradas como auditoría directa o legalmente denominada visita domiciliaria.

Las revisiones de escritorio como su nombre lo indica son - aquellas diligencias administrativas de verificación de las -- obligaciones fiscales que se realizan con personal de la Secretaría de Hacienda en sus propias oficinas; de acuerdo al último cambio o modificación del Reglamento de la S.H.C.P., como - antecedente se indica que se contemplaban la revisión de declaraciones y la revisión de dictámenes; actualmente a la modificación de ese ordenamiento se contemplan en el artículo 65⁴⁹ último párrafo y en el 68 Fracción VII y XI⁴⁹ al comentarse de -- las Direcciones de Auditoría Fiscal de Gabinete y de Auditoría de Dictámenes.

De acuerdo al antecedente mencionado, es de señalarse que - en el anterior artículo 61 del Reglamento Interior de la S.H.-C.P., indicaba la competencia a la revisión de declaraciones,-

49. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

que consistía en efectuar el análisis integral de las declaraciones presentadas por los contribuyentes desde la fecha de recepción, estudio de cifras en forma general a fin de detectar posibles fallas u irregularidades de tiempo y forma.

Cabe mencionar que en las revisiones de escritorio existentes tipos también, que son: La revisión propiamente de declaraciones y la revisión de Dictámenes para efectos fiscales presentadas por Contador Público registrado ante la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de acuerdo al artículo 65 - Fracción XII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigente.

Es de mencionarse que en dicho instrumento legal comentado, se contemplaba en el artículo 61 la incorporación de lo relativo a la revisión de declaraciones y en el artículo 62 se incorporaba lo correspondiente a la revisión de dictámenes.

De la simple lectura se observa que existe limitación en la verificación al cumplimiento de las obligaciones fiscales desde el punto de vista de tener el acceso directo a los elementos de información y registro del sujeto pasivo, como pudieran ser la documentación comprobatoria, libros de contabilidad, de talle o integración del soporte de las declaraciones de impuestos, etc., ya que por ejemplo en empresas que son muy grandes con muchas divisiones, sucursales, etc. o simplemente su número de operaciones también lo son, generan demasiados problemas en el cometido de la revisión; con ello se da la limitación -- práctica de llevar la documentación del contribuyente al domicilio de la propia autoridad.

Con lo anterior se quiere indicar que si bien existe limitación en la posibilidad de la verificación fiscal directa, ésta se hace con los medios que tiene previstos la S.H.C.P. de acuerdo a su programa de revisiones, considerando el gran volu

men de contribuyentes y la posibilidad de fiscalización en los diferentes tipos de auditoría fiscal ya comentados. Asimismo en el artículo 68⁵⁰ del actual Reglamento Interior de la S.H.C. P., contempla la competencia de las revisiones de escritorio, en forma específica.

La revisión de campo, conocidas en el medio como auditoría directa o mejor dicho en materia jurídica es la denominada: vi si ta do mi ci li ari a tiene características específicas como son las siguientes: se desarrolla la verificación formalmente en el domicilio del contribuyente, los visitadores fiscales tienen acceso a toda la documentación comprobatoria, libros de contabilidad y sociales, declaraciones de impuestos, etc., así mismo podrán verificar almacenes, sucursales, archiveros, todas las instalaciones que componen la empresa sujeta a la fiscalización.

El contribuyente tiene obligaciones como designar un lugar a los visitadores dentro de las instalaciones de la empresa pa ra que lleven a cabo su verificación al mencionar el Código -- Fiscal de la Federación, lo siguiente:

"Los visitadores, sus representantes, o la persona con - - quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obli ga dos a permitir a los visitadores designados por las auto ri da des fi sc ales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fi sc ales..."⁵¹

En el artículo 45 del mismo ordenamiento fiscal establece - las reglas con las cuales deberán desarrollarse las visitas do

50. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

51. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

miciliarias en materia de levantamiento de actas, colocación de sellos, etc.; como se observa este tipo de revisión tiene mayor oportunidad en el manejo del procedimiento administrativo de la fiscalización y con ello en la práctica se puede ejercer las facultades necesarias para poder en su caso determinar la presuntiva con mayor facilidad por las características de la visita domiciliaria, ya comentadas.

En el artículo 69 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se acotan la competencia y actividad de la revisión directa o visita domiciliaria en sus variantes de Auditoría Fiscal Integral, Auditoría Fiscal a Renglones Específicos y Auditoría Fiscal a Entidades Paraestatales, todas ellas componen la especie como tipo de visita domiciliaria -.

3. La Determinación de la Base Presuntiva.- Parte General

Causa de la Determinación Presuntiva

Siendo el término de causa -el origen de algo-, dentro del quehacer jurídico, especialmente en la materia fiscal va a ser la circunstancia básica para concretar el nacimiento del crédito fiscal, acto previo de la determinación de impuestos en forma genérica.

Como ya se había mencionado, la forma de determinación puede realizarse de dos maneras; que la efectúe el contribuyente o el auditor fiscal (representante del Estado), presentándose, por lo tanto dos alternativas que den origen a una determinación de impuestos cualquiera que sea el sujeto que lo realice. Por lo tanto, la determinación debe estar soportada en la cuantificación económica y estructurada en la contabilidad, presentación en tiempo y forma de las declaraciones correspondientes y todo ello soportado por la documentación comprobatoria, fuente de la generación del crédito fiscal.

Por lo que se refiere, a la determinación presuntiva, obviamente será precisada por la autoridad administrativa, ¿el porqué?, muy simple si se tratare de determinársela el contribuyente sería bondadoso su cálculo y por parte de la autoridad administrativa será el sujeto más desinteresado en el resultado del crédito fiscal, por lo tanto, este sujeto será el más viable para poder precisar una determinación presuntiva, en su caso específico.

En ese orden de ideas, la autoridad acudirá al domicilio del contribuyente y podrá verificar las declaraciones presentadas, libros de contabilidad, etc., y producto de la evaluación de esos elementos internos y externos en su caso, se procederá a realizar la determinación de impuestos, que pudiera -

ser coincidente con los impuestos declarados o en su caso contrario se precisarán diferencias de impuestos a favor del Fisco, para lo cual se tendrá un procedimiento especial de cobro.

En relación a la responsabilidad del contribuyente en caso de diferencias de impuesto, se dan tres situaciones en cuanto a la conducta de éste, en relación a la presentación de las declaraciones, libros de contabilidad, documentación comprobatoria e información adyacente necesaria para garantizar razonablemente las cifras declaradas y sobre las cuales se pagó el impuesto.

La no presentación de libros de contabilidad, declaraciones -- y/o documentación soporte tiene su responsabilidad intransferible del contribuyente y pueden darse en los siguientes supuestos:

1. Que no los tenga por desconocimiento.
2. Que nos los tenga por causas ajenas al contribuyente.
3. Que no los quiera presentar, a las autoridades administrativas, a solicitud de éstos.

La falta de declaraciones, libros de contabilidad y/o documentación comprobatoria del contribuyente, por ignorancia o -- desconocimiento de las leyes y repercusiones consecuentes, no es excusa ni exime la responsabilidad de no tenerlos y presentarlos a cualquier autoridad competente cuando los solicite.

Que no los tenga por causas ajenas al contribuyente, puede presentarse cuando por situaciones de terceros, no dependientes de la voluntad del contribuyente y puede ser por:

- a) Por causa de fuerza mayor
- b) Por causa de caso fortuito

El suceso por fuerza mayor es aquel que por "Acontecimiento ajeno a la conducta del adeudo y producido al margen de la misma con fuerza incontrastable, liberando al obligado de la responsabilidad del incumplimiento de la obligación"⁵²

La fuerza mayor se puede presentar mediante fenómenos naturales como la pérdida de libros de contabilidad, documentación comprobatoria o declaraciones por causa de inundaciones, terremotos, derrumbe, etc., sean eventos en los cuales existe la -- pérdida de estos elementos, por causa de una fuerza no controlable por el ser humano.

El otro aspecto es el del caso fortuito, en éste, también -- no tiene ingerencia el contribuyente, empero, la falta de dichos elementos es por alguna persona no relacionada con la responsabilidad del contribuyente directamente, siendo el caso de pérdida de libros por el Contador Público, pérdida de libros -- sociales o actas, escrituras, etc., por el Licenciado encargado de llevar algún trámite, etc., es decir, son las pérdidas -- de algún elemento de los ya comentados, pero no por la responsabilidad del contribuyente, sino por una conducta ajena, que atenúa aquella, pero no la exime, y habrá procedimientos específicos para regularizar tal situación irregular.

En ambos casos, se dan los mismos efectos, es decir, la falta de algún elemento requerido por la ley, y solicitado por la autoridad administrativa en una revisión fiscal, lo que varía es el agente provocado de ese evento.

En el último punto, referente a la negativa de presentar -- los elementos contables y declarativos por causas imputables -- al propio contribuyente esta tipificado en la ley.

52. Diccionario de Derecho. Op. Cit. Pág. 278.

Haciendo un análisis integral de un crédito fiscal mediante la presuntiva, se dan las siguientes alternativas dependiendo de los elementos que tenga la autoridad administrativa relacionando a los elementos que tenga la autoridad administrativa, en estudio, como son:

a) Declaraciones de Impuestos a su cargo.

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

- Anuales, cuatrimestrales y enteros correspondientes.

IMPUESTOS AL VALOR AGREGADO

- Anuales y mensuales, así como enteros correspondientes.

IMPUESTO SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

- Declaraciones anuales, mensuales, etc.

b) Libros de Contabilidad y Sociales

- Su atraso en el registro
- Sus requisitos y veracidad
- Sus soportes documentales

c) Documentación Comprobatoria

- Que sea original
- Que reunan requisitos fiscales

d) Avisos, Escrituras, Cédulas, etc.

- Que reunan los requisitos marcados en la ley.
- Que estén presentados en tiempo y forma.

En cuanto a las situaciones que pueden encontrar las autoridades administrativas de los elementos mencionados, pueden darse las siguientes situaciones:

1. En cuanto a la confiabilidad de los elementos para la revisión, se puede presentar:

- a) Que tengan errores libros de contabilidad y/o declaraciones.
- b) Que tenga omisiones en ingresos, deducciones, formas, avisos, que repercutan en libros de contabilidad, declaraciones y que la conducta del contribuyente sea; - dolosa o involuntaria.
- c) No este presente o no tenga libros de contabilidad y/o declaraciones solicitadas por la autoridad administrativa, por:
 - Caso fortuito
 - Fuerza mayor
 - No los quiera presentar el contribuyente (tiene responsabilidad fiscal).

2. Que parcialmente tenga los elementos contables y declarativos por:

- a) Que tenga declaraciones presentadas contables y declarativas y/o documentación comprobatorias, no la tengan.
- b) Que tengan libros de contabilidad y sociales, y declaraciones y/o documentación, no los tenga.

De acuerdo con la gama de alternativas que podrá encontrar la autoridad administrativa, descritos y aplicando los procedimientos de revisiones adecuadas, podrá el representante del Estado, fiscalizar los elementos del contribuyente proporcionados u obtenidos por fuentes externas, de ello puede darse dos-

alternativas, como sigue:

1. En forma directa, es decir, con los elementos internos de información y documentación sean de propiedad del contribuyente, sean declaraciones, libros de contabilidad, y documentación comprobatoria, avisos, chequeras del dueño o funcionarios de la empresa, tarjetas de crédito utilizadas -- por el funcionario y aplicadas a gastos de la empresa, -- etc.
2. En forma indirecta. Con elementos externos, es decir con información fuera de los elementos que tiene el sujeto pasivo fiscalizado en su domicilio fiscal, pudiendo ser: facturas de venta y compra, correspondencia cruzada, notas de salida, notas de crédito, compulsas, etc.

Dependiendo del tipo de infracciones al sujeto revisado, -- podrán ser:

- a) De sujetos relacionados operativamente, es decir, haya tenido relaciones comerciales, por ejemplo, proveedores, acreedores, bancos, instituciones de crédito, -- etc.
- b) De sujetos o entidades no relacionados operacionalmente Secretarías de Estado, (SHCP, de Comercio), Registro Público de la Propiedad y del Comercio, Empresas -- suscriptoras de tarjetas de crédito, Sociedades Nacionales de Crédito, Banco Nacional de México, Bancomer, -- etc.

La característica general, es que ambas variantes expuestas son excluyentes, por lo tanto, tampoco son limitativas una de otra, pues, pueden ser utilizadas indistintamente o por separado, dependiendo de las circunstancias, en su caso, los procedi

mientos de determinación deberán sujetarse al marco jurídico - de los artículos 14 y 16 Constitucionales y de los Ordenamientos Fiscales correspondientes, aplicables al caso específico.

Al comentar sobre el procedimiento que deberá utilizar la autoridad administrativa, en el caso de la presuntiva, será necesario cumplimentar una serie de requisitos fiscales, a saber:

- a.- Que existan una o varias causales de procedencia.
- b.- Deberá existir un procedimiento de verificación y valuación establecido en la ley fiscal relativa.
- c.- Se tase y se calcule el impuesto respectivo de acuerdo a la ley.
- d.- Que la ley precise la autoridad administrativa en su competencia de actuación para poder determinar el crédito fiscal por esta línea.

4. Estructura Jurídica en la Aplicación de la Determinación, Presuntiva, en Nuestro Derecho Fiscal.

De acuerdo a la pirámide jurídica de nuestro sistema fiscal, en la cúspide normativa esta conformada con el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde dogmáticamente contempla los lineamientos generales del sistema de contribuciones a que esta sujeto cualquier ciudadano en este país (impuestos, derechos aportaciones de seguridad social, etc.). Al marcar lo siguiente:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

"Fracc. IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"⁵³

Siguiendo el orden de importancia las leyes secundarias, - esta el Artículo 31 Fracción II, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en el que se indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

"Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales"⁵⁴

En la escala jurídica, le corresponde al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el enmarcar los diferentes tipos de funciones que van a acompañar a la estructura de vigilancia, control y administración de los impuestos; y demás contribuciones tipificados en el sistema --

53. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa. 1991.

54. Diario Oficial de la Federación de fecha 21 de febrero de 1992.

fiscal mexicano.

Del análisis del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su Artículo 68, enmarca los tipos de fiscalización que puede usar el Estado para realizar su control y administración de sus recursos fiscales.

Lo cual ya fue comentado ampliamente en el capítulo anterior y se cree innecesario el volver a retomar ese tema.

Cabe hacer mención que con fecha 4 de octubre de 1991 en el Diario Oficial de la Federación se emitió: Decreto por el que se reforma, adiciona y abroga disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro de lo que se reformó en su Artículo 65 Fracción XIX en donde se indica lo siguiente:

"La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal estará a cargo de un Director General, auxiliado por los Directores de Programación; de Auditoría Fiscal a Instituciones de Crédito; de Auditoría Fiscal a Intermediarios Financieros no Bancarios; de Auditoría Fiscal a Intermediarios del Mercado de Valores; de Auditoría Fiscal a Entidades Paraestatales; de Auditoría Integral; de Auditoría Fiscal a Renglones Específicos; de Auditoría Fiscal de Gabinete; de Auditoría de Dictámenes; de Asuntos de Defraudación Fiscal; de Asuntos Internacionales; de Normatividad; de Evaluación; y de Informática de Auditoría Fiscal;"⁵⁵

55. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 1992. Incorporado en el Sumario Fiscal Themis.

5. El Procedimiento de Determinación del Impuesto

La acción de fijar un crédito fiscal, por parte de la autoridad administrativa, crea necesariamente una relación jurídica del representante del Estado con la del contribuyente, (Gobernador con el gobernado), y más si se percibe alguna observación producto de alguna revisión de inspección o de auditoría y se determinan observaciones o irregularidades del contribuyente en alguna de las formas de fiscalización que tiene asignado. Que en su caso puede generar la determinación presuntiva de ese tipo de observaciones, de las cuales se analizarán en el capítulo siguiente.

De este aspecto el Lic. de la Garza, comenta lo siguiente: "La actividad determinatoria es realizada íntegramente por el sujeto pasivo a tal punto que la facultad revisora de la autoridad administrativa tributaria puede o no ser ejercitada. Por tanto, existen obligaciones tributarias en cuyo proceso de determinación no tiene ninguna participación la autoridad administrativa, excepción hecha de la recepción de las declaraciones y del pago del crédito fiscal, por lo que no se establece entre el sujeto pasivo y la autoridad, propiamente hablando, una relación jurídica de naturaleza administrativa."⁵⁶

El hecho de estar practicando una acción de vigilancia permanente a todos los contribuyentes, en cuanto a la secuencia normal de declaración de impuestos, crea en forma general la posible generación de visitas domiciliarias, que es coronada ésta como la consumación de un acto administrativo, que comprende el ejercicio de las facultades otorgadas para la fiscalización directa.

Agrega más adelante el Lic. de la Garza, lo siguiente:

56. Lic. Sergio Francisco de la Garza. Op. Cit. Pág. 701.

".. cuando la autoridad administrativa tributaria rectifica -- una declaración, se establece una relación jurídica de naturaleza administrativa y los actos que se producen tienen el carácter de un procedimiento administrativo de determinación".⁵⁷

El efecto de practicar una visita domiciliaria es una acción de vigilancia que por rigor produce una relación, como ya se mencionó y su realización comprende el reafirmar una serie de facultades de acción y su práctica comprenderá una serie de lineamientos - que se realizarán por medio - de procedimientos específicos marcados en la ley a casos concretos. Pueden ser variables a cada caso en específico, empero todo ello dentro - de la esfera del artículo 16 Constitucional - que es el documento jurídico máximo que enmarca los lineamientos generales - de actuación de las autoridades administrativas.

57. Lic. Sergio Francisco de la Garza. Op. Cit. Pág. 701.

CAPITULO IV. CARACTERISTICAS DE LA DETERMINACION
PRESUNTIVA EN SU APLICACION

1. La Base Presuntiva como Procedimiento - Especial.
2. La Presuntiva como Base del Cálculo - Estimado en la Determinación del Im - puesto.
3. La Presuntiva como una Determinación - de Oficio por la Autoridad Fiscal.
4. Como una Presunción de Legalidad.
5. Como una Determinación "Juris Tantum".

Capítulo IV. Características de la Determinación Presuntiva en su Aplicación

Al estar en este momento con un panorama más amplio de lo que se entiende como determinación presuntiva, será necesario introducirse en sus características, empero quiero inicialmente mencionar que se entiende por el concepto de aplicación, -- con el objeto de obtener una visión más clara del tema que nos ocupa; al respecto indicaré que ésta comprende una serie de actos sucesivos de cualquiera de los sujetos de la relación tributaria, tendientes a precisar el crédito fiscal de un contribuyente; dicho procedimiento comprenderá varios procesos para procederse a evaluar la conducta gravada y así obtener la determinación fiscal correspondiente. Para su estudio será necesario apreciar que la aplicación comprende varias etapas, como son: una interpretación adecuada de la norma que deberá aplicarse al supuesto de hecho, o sea que una vez realizada la determinación por parte del representante fiscal deberá contemplar invariablemente el verificar que coincida la conducta del sujeto pasivo con el precepto normativo vigente del ordenamiento legal aplicado.

Al respecto el jurista español, Matías Cortés Domínguez, sobre el concepto anotado anteriormente de la aplicación señalalo siguiente:

"... la aplicación de la norma tributaria... supone el desarrollo de un proceso en el que cabe destacar diversos estadios: la determinación de la norma aplicable al supuesto de hecho -- realizado en la vida real y la interpretación de la misma".⁵⁸

Agrega más adelante:

58. Ordenamiento Tributario Español de Matías Cortés Domínguez, Ed. Tecnos. Madrid España 1970. Pág. 103.

"... es necesario que tal norma esté vigente, es decir, vin cule jurídicamente en el momento de la realización del hecho, - así como en el lugar y a la persona que ha realizado la acción típica"⁵⁹

Abordando lo comentado anteriormente, se cree ya procedente analizar cada una de las características que singularizan la - base presuntiva, a fin de conocer sus distinciones o peculiar idades dentro del campo de la determinación de un impuesto, en- general.

1. La Base Presuntiva como Procedimiento de Determinación Es- pecial

Al introducirse en el desarrollo del procedimiento de deter- minación en forma detallada en relación al cálculo de un im- puesto, es preciso inicialmente determinar mediante la obten- ción de información soportada con elementos reales precisamen- te del contribuyente revisado; diferenciándose de la llevada a cabo por medio de la presuntiva, ya que ésta amérita para su - realización de la estimación como medio necesario de precisar- su resultado, ya analizado anteriormente.

Con lo anterior se observa que el procedimiento de la pre- suntiva no guarda la misma forma de configuración que mediante la ordinaria, infiriéndose con ello, que llevada a cabo la pre suntiva se conforma como una determinación anormal a la genera- lidad de como se integra el impuesto, tomando en consideración el procedimiento normal o general de la Ley.

Por lo comentado se convierte en una especie la determina- ción presuntiva de la forma normal de como se integra la preci

59. Ordenamiento Tributario Español. Op. Cit. Pág. 103.

sión del crédito fiscal, al ser diferente en esencia la aplicación y su consecuente determinación; observando las características de ser distinta, singular y específica, la manera de perfeccionarla; cabe notar por cierto que también se contraponen esta determinación con la que hace el propio contribuyente en forma ordinaria, mediante la autodeterminación. Se dice que es singular por ser único su proceder al caso específico, en otras palabras, al implementarse diferente el procedimiento de determinación se vuelve extraordinario y consecuentemente debe estar en el universo y en el ámbito de normas jurídicas específicas, necesariamente.

El mecanismo del cálculo del impuesto usado en la determinación presuntiva se presenta en diversos impuestos especiales - como pudieran ser: el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre Producción y Servicios, etc., - según corresponda en cada mecanismo de imposición fiscal.

Haciendo un análisis del tema y punto tratados, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en cuanto a la forma de acumulación de los ingresos correspondientes, en el Título II fracción Ia. de la Ley del Impuesto referido, se observa que ésta contempla dicha obligación específicamente, efectuando un seguimiento al procedimiento de determinación del impuesto se prevé en el artículo 10 en sus fracciones I y II, que posibilita a realizar el cálculo de la determinación de la base en forma normal en el contexto de las personas morales, y haciendo la correlación de acuerdo al contenido del artículo 17 se observa el tratamiento especial para la presuntiva, en donde se podrán incorporar como ingresos acumulables los precisados, mediante dicha fórmula, al decir la Ley de la materia lo siguiente:

"Para los efectos de este Título se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta -

Ley, los siguientes: 'I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los casos que proceda conforme a las leyes".⁶⁰

Con lo cual se corrobora que la determinación presuntiva se realiza mediante un procedimiento especial y específico tratán dose del Impuesto Sobre la Renta.

Cabe el comentario que esta implícito dentro del ordenamiento invocado al prever que el resultado de la aplicación de al guna de las causales de la presuntiva deberá formar parte de los ingresos acumulables, empero la singularidad que no será realizado por el propio sujeto pasivo, sino por la autoridad fiscal ya que estas facultades de determinación están concentradas para que realice la determinación éste último, y en los casos -específicos que indica el Código Fiscal de la Federación, al indicar lo siguiente: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo -disposición expresa en contrario".⁶¹. Por lo que en nuestro caso será siempre necesaria la intervención del Estado, de acuerdo a las circunstancias del contribuyente y las facultades fig cales otorgadas a la autoridad en esos casos y con los diversos mecanismos de determinación presuntiva ya comentados.

Al respecto los tratadistas españoles: Pérez de Ayala y Eusebio González, indican lo siguiente sobre el comentario anterior:

"Los procedimientos extraordinarios de gestión tributaria: las estimaciones objetivas.

"Hemos estado examinando el que pudiéramos llamar procedi--

60. Sumario Fiscal. Editorial Themis 1992.

61. Sumario Fiscal. Op. Cit. Art. 6, Jer. Párrafo.

miento ordinario de gestión tributaria, de acuerdo con la terminología que introdujo en nuestro Derecho..., sin embargo, se imponen en nuestro Derecho positivo otros procedimientos que - pudiéramos llamar, por oposición al ordinario, procedimientos especiales o extraordinarios".⁶²

Resumiendo este tipo de cálculo por medio de la base presuntiva es especial por no corresponder a la forma tradicional -- que por norma realiza el contribuyente con los elementos necesarios para formular su determinación sobre bases reales necesariamente y que por el contrario cuando al carecer de éstos la autoridad fiscal tiene que proceder a hacer su determinación, - la cual será siempre en base a estimaciones; en estos casos especiales se colige esta tratando el legislador preveer en la Ley reponer la falta de información de elementos contables o declaraciones por parte del sujeto pasivo revisado y en sustitución de aquellos, faculta a la autoridad fiscal para que realice su determinación de acuerdo a los elementos que tenga y obtenga en la verificación relativa, haciéndose mediante la presuntiva y así garantizar el cobro de impuestos a favor del Estado.

Cabe resaltar que dicho procedimiento de determinación presuntiva comprende una operación mental que se ve configurado - su resultado mediante un procedimiento indiciario en la que se deduce la existencia de una circunstancia fáctica jurídicamente relevante en las obligaciones del contribuyente y que atacan los intereses del Estado. Esta investigación formal por la autoridad fiscal es de suma importancia ya que su enlace -- con el hecho generador responde a la culminación de resultados (observaciones), localizadas por la autoridad fiscal con motivo de su función de la determinación tributaria correspondiente.

62. Curso de Derecho Tributario de José Pérez de Ayala y Eusebio González.- Editorial - de Derecho Financiero.- Madrid España. Tomo II. Pág. 119.

2. La Presuntiva como Base del Cálculo Estimado en la Determinación del Impuesto

Quizá la cuestión en el tema analizado será preguntar, -- ¿qué es la base? o ¿qué debemos entender como base del impuesto?, para así comprender con más claridad este punto.

El término base en forma general es el apoyo en donde descanza algo; según Gabriel de Ulsera: "define la base del tributo como aquella parte o porción (de lo gravado por la Ley), -- evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo"⁶³

La base del impuesto es un mecanismo jurídico mediante el cual se identifica la parte gravada por el objeto de una ley fiscal, y que en la relación tributaria, será la parte del objeto de la actividad, o sea los actos gravados del contribuyente que deberán ser cuantificados y que darán origen al devengo del impuesto: es decir, comprobada la realización del hecho generador de la relación tributaria y seguidamente valorado adecuadamente, se deberá proceder a la aplicación de la tasa impositiva correspondiente de acuerdo al impuesto afectado, para así configurar el crédito fiscal.

El Lic. José de Jesús Sánchez Piña, indica sobre el concepto de base, lo siguiente:

"Representa la cantidad o criterio considerado para la -- aplicación de la Ley y que puede ser muy diversa; ejemplo: Valor de actividades, producción en litros, cabezas de ganado, -- etc".

63. Derecho Tributario Mexicano. Op. Cit. Pág. 305. Citando en el Libro Legislación de Hacienda Española de Gabriel de Ulsera. Pág. 217.

Agrega más adelante, sobre el tema: "... la Ley del Impuesto al Valor Agregado menciona que a los valores considerados - en cualquier caso del objeto se le calculará un porcentaje del 15% (tasa del impuesto)",⁶⁴ actualmente y derivado de la reducción del mes de noviembre de 1991, ahora es el 10%.

Al respecto mencionaré un ejemplo que en el Impuesto Sobre la Renta vigente, la base del impuesto comprende para las personas morales lo contemplado en el artículo 10, fracción I, al decir lo siguiente:

"Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando el resultado fiscal obtenido en el ejercicio a la tasa del 35% .

"El resultado fiscal del ejercicio se determinará, como sigue:

"I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas..."⁶⁵

El mecanismo anterior, viene a representar la fórmula general de precisar la base gravable para determinar el cálculo del impuesto de las Sociedades Mercantiles, en cualquier caso normal de la determinación del impuesto para este tipo de contribuyentes.

Para la determinación y cálculo del impuesto, normal en el Impuesto Sobre la Renta es necesario precisar los ingresos, el costo y las deducciones a efecto de proceder a obtener el crédito fiscal; pero en el caso de la determinación presuntiva se deberán hacer una serie de procedimientos indiciarios con el fin de obtener la información financiera y contable del contribu-

64. Nociones de Derecho Fiscal del lic. Jesús Sánchez Piña. Ed. 1984. Pág. 104.

65. Sumario Fiscal. Op. Cit. Art. 10 del Impuesto Sobre la Renta.

yente revisado, toda vez que al no localizar o no tenerse frecuentemente la contabilidad o la documentación soporte en orden, se desconocen las cifras reales de los rubros anotados, lo que imposibilita el poder verificar la veracidad de las declaraciones de impuestos presentadas por el contribuyente; lo que dará como resultado que el sujeto revisado sea investigado necesariamente por y con las facultades otorgadas a la autoridad fiscal al estar presente en una visita domiciliaria y se de el presupuesto de que esten impedidos a dicha información. Por lo anterior la autoridad fiscal deberá iniciar su investigación con todos los recursos y procedimientos indiciarios que tenga a su alcance para proceder a realizar su determinación fiscal; todo ello dentro del marco jurídico fiscal y que corresponden a las atribuciones que tiene la autoridad fiscal como derivación de las situaciones de hecho que como consecuencia de su función se presenten. Cabe mencionarse que tendrá competencia el representante del Estado cuando los hechos localizados correspondan a alguna o (s) de las que concuerden con las indicadas en las Leyes Fiscales. Lo anterior será el resultado del análisis que para ese efecto llevó a cabo la autoridad tributaria y que los hechos localizados concuerdan exactamente con las premisas enmarcadas en la Ley Fiscal afectada, al perder la confianza la autoridad fiscal al encontrarse no tener los elementos de soporte de información o las cifras presentadas por el contribuyente; por ejemplo en los casos que si tiene declaración presentada, o presentó declaración y no tiene su contabilidad adecuadamente y/o sin la posibilidad de integrar los rubros de ingresos, costos y/o deducciones correspondientes; la propia determinación presuntiva puede tener varios sesgos o variantes, de acuerdo a las circunstancias que presente el contribuyentes fiscalizado.

Normalmente se presentan en las verificaciones realizadas vía una auditoría fiscal y se localizan irregularidades, se esta presente en la determinación presuntiva, es decir, un con--

tribuyente por ejemplo que no tiene libros de contabilidad, no ha presentado declaraciones de impuestos a que tiene obligación, su falta incurre en más de dos incumplimientos fiscales. Al respecto se analizan dichos comentarios a manera de ejemplo se presenta, como sigue:

Irregularidad:

Contemplado en:

- | | |
|--|---|
| - Por la falta de contabilidad | El Artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, Fracción III, Inciso a). |
| - Por falta de declaraciones de impuestos. | El Artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, Fracción I. |

En los casos anotados anteriormente, se prevee en forma ordinaria que presentándose la falta de llevar la contabilidad en la empresa revisada, obviamente se observa difícil tenga la posibilidad de presentar declaraciones de impuestos en forma adecuada y oportuna a los calendarios fiscales preestablecidos y que por consecuencia lógica si faltan declaraciones impositivas normalmente es por una deficiente organización, falta de contabilidad, etc., que denuncia como se indicó al principio del tema tratado, que en forma permanente se encuentran en estos casos más de dos causales de presuntiva.

Cabe indicar que aún presentándose varias alternativas para proceder a la determinación presuntiva, la autoridad fiscal deberá resolver sobre aquella que sea la más viable de acuerdo a las circunstancias que sean presentadas por el contribuyente, a efecto de resarcir al Estados los recursos a que tiene derecho de acuerdo a lo gravado por la Ley Fiscal correspondiente.

3. La Presuntiva como una Determinación de Oficio por la Autoridad Fiscal.

La determinación presuntiva al ser un procedimiento por medio del cual se garantiza el cumplimiento adecuado para el Estado, representa una fórmula jurídica para que el Fisco pueda salvaguardarse de aquellos sujetos pasivos incumplidos de sus obligaciones fiscales; además con lo anterior se aporta al interés del Estado en la carga fiscal este adecuadamente equilibrada, para garantizar la justicia impositiva y así dar pie al cumplimiento voluntario según se prevee en la Carga Magna en lo referente a lo proporcional y equitativo de ésta.

Entrando en materia, de acuerdo a lo mencionado en el Artículo 6º, Tercer Párrafo del Código Fiscal de la Federación, se contempla una disposición específica en que el sujeto pasivo es el obligado directa y primariamente para determinar los impuestos a su cargo, al mencionarse lo siguiente:

"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario." ⁶⁶

Al respecto, el Licenciado Mayolo Sánchez Hernández indica que es: "La determinación que realiza el sujeto pasivo en forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal."

Agrega que: "Dicho procedimiento, podemos decir es la regla general en nuestra legislación, según se observa en el Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación." ⁶⁷, ya comentado anteriormente.

66. Sumario Fiscal. Op. Cit. Artículo 6º del Impuesto Sobre la Renta.

67. Derecho Tributario. Lic. Mayolo Sánchez Hernández. Ed. Cárdenas. Pág. 234.

Por lo anterior el que se realice la determinación el sujeto activo provoca funcionalmente que esta actividad sea una -- reacción preventiva por parte del Estado a la falta de elementos informativos o de documentos contables y soporte documental, originándose que la autoridad fiscal sea el sujeto que -- realice la determinación en suplencia oficial del sujeto obligado; tal función la podrá realizar la autoridad fiscal de conformidad con las facultades otorgadas y a los requisitos marcados en las diferentes leyes fiscales de este país.

Es de mencionarse para enriquecer el comentario la referencia que hace sobre el particular, el Lic. de la Garza, la que se expresa así:

"Los casos de determinación de 'oficio', o por la Administración sin la cooperación del sujeto pasivo, o son consecuencia de una revisión de la declaración, o son casos anómalos en que la Autoridad Tributaria, por omisión de la declaración, o por graves irregularidades en la conducta del contribuyente, - carencia de contabilidad y de libros, etc., indaga por si misma los elementos del hecho generador y determina el crédito -- fiscal. Lo fundamental, como antes decíamos, es que se trata de una determinación hecha por la Administración Fiscal, siendo lo normal que para ello cuente con la cooperación del contribuyente y lo anormal que no cuente o que tenga que prescindir de ella. Por otra parte, debemos prevenir contra la confusión que a veces ocurre entre muchos tratadistas de identificar la determinación estimativa, o con la determinación basada fundamentalmente en presunciones. La determinación estimativa, sintética, es siempre hecha por la Administración Tributaria, pero no toda determinación hecha por ella es determinación basada en presunciones o estimaciones, sino que, salvo -- los casos en que la ley expresamente lo autoriza la determinación debe ser sobre base cierta."⁶⁸

68. Derecho Financiero Mexicano. Op. Cit. Pág. 753.

Más adelante agrega sobre su comentario, lo siguiente.

"En términos generales, este procedimiento de determinación supone la declaración del sujeto pasivo, la indagación por parte de la autoridad tributaria acerca de la veracidad del contenido de la declaración, la valoración de las pruebas proporcionadas por el declarante y allegadas por la propia autoridad y la producción del acto liquidatorio."⁶⁹

Efectivamente este acto de precisar la determinación presuntiva supone el aplicar las facultades fiscales otorgadas a la autoridad fiscal y su procedimiento implica en nuestro caso actuar en casos específicos según la ley fiscal afectada y de acuerdo a la situación encontrada por la administración fiscal, para luego actuar en consecuencia.

Abundando sobre el particular, existe resolución en materia administrativa en el que se esboza el criterio de las autoridades fiscales en forma muy específica, como sigue:

"Estimativa de Ley. Sólo corresponde a la autoridad aplicarla.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que los causantes mayores para determinar la base del impuesto de todos los ingresos acumulables en un ejercicio, harán sólo las deducciones autorizadas por la ley, sin que en ninguno de los preceptos -- del Capítulo II del Título Segundo de la misma ley, se autorice al causante para determinar por estimativa su base gravable, pues como claramente se desprende del artículo 32 de la misma ley, es una facultad exclusiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la aplicación de dicho procedimiento, cuando --

69. Derecho Financiero Mexicano. Op. Cit. Pág. 703.

lo juzgue conveniente, concluir lo contrario no sólo violaría dicha disposición sino también el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación".⁷⁰

La referencia que se hizo, efectivamente es de hace algunos años atrás, empero es válida ya que se precisa claramente la posición del Estado en la aplicación de la determinación presuntiva y las normas que integran en la legislación fiscal, como se comentó en los puntos números 1 y 3 del presente capítulo.

70. Impuesto Sobre la Renta e Ingresos Mercantiles.- Legislación Federal, Jurisprudencia y Sentencias, Recursos Administrativos. S.H. y C.P. Pág. 99.

4. Como una Presunción de Legalidad

Toda manifestación realizada por los cuerpos que integran - el Estado debe tener ciertas características que se precisan en las diferentes leyes y disposiciones que conforman su estructura jurídica las cuales están inmersas dentro de los lineamientos general que estipula la Constitución Política, de ello se debe constreñir a que todo acto o resolución, administrativos-realizados por las unidades de control, seguimiento, fiscalización y liquidación de impuestos deberán estar contenidos en el marco de las facultades fiscales otorgadas específicamente con motivo a hechos y situaciones marcadas en las leyes fiscales y en relación a la función de fiscalización.

Al respecto indica el Lic. Mayolo Sánchez Hernández sobre - el tema en estudio, lo siguiente:

"Presunción de legalidad de sus actos y resoluciones.

En el ámbito del Derecho Fiscal y debido a la influencia de la teoría de los actos administrativos, encontramos que los actos y resoluciones fiscales descansan en el principio de presunción de legalidad, ya que al ser manifestaciones del Estado a través de sus órganos y éstos son desinteresados, no se ve el motivo para dudar de que -por regla general- lo que dichos órganos hacen, está apegada a las normas jurídicas."

Agrega más adelante:

"El principio que ahora nos ocupa y que constituye uno de - los privilegios del Fisco, significa que los actos y resoluciones de las autoridades que lo integran, se presume legalmente-emitidos mientras el particular afectado no muestre su ilegalidad."⁷¹

71. Derecho Tributario. Op. Cit. Pág. 387 y 388.

Otro comentario al respecto del tema, se obtiene del Licenciado Luis Martínez López que indica lo siguiente sobre el particular analizado:

"Presunción de legalidad de las resoluciones fiscales. ... uno de los privilegios de que goza el Fisco, es que las resoluciones que sus autoridades dictan, tienen presunción de legalidad. Es conveniente repetir lo que a este respecto expresa la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, antecedente del Código Fiscal de la Federación".⁷²

Más adelante dice:

"Como se ve, la presunción de legalidad de las resoluciones fiscales está fundada, en primer lugar, en la existencia de un expediente formado por la autoridad antes de emitir su decisión y, en segundo lugar, que los datos que la autoridad haya recogido sean apreciados por ésta racionalmente, sin capricho y con la única mira de aplicar correctamente la ley".⁷³

Sobre el tema se toma el comentario del Licenciado Francisco Lerdo de Tejada, como sigue:

"Uno de los principios del acto administrativo reconocido por la doctrina y la mayoría de las legislaciones, es la presunción de su legitimidad, ya que en él deben de encontrar los elementos necesarios para que sean posibles las consecuencias jurídicas correspondientes y de allí que el acto sea legítimo en relación con la ley y válido respecto de las consecuencias que deba producir."

"Todos los actos de la administración deben estar fundados y motivados conforme a leyes expedidas con anterioridad al he-

72. Derecho Fiscal Mexicano. Op. Cit. Pág. 167.

73. Derecho Fiscal Mexicano. Op. Cit. Pág. 168.

cho, atento a lo dispuesto por los párrafos tercero y cuarto - del Artículo 14 y el Artículo 16 de la Constitución Política - de los Estados Unidos Mexicanos: de allí que se exija a las - autoridades que funden y motiven los actos que pretendan reali- zar." ⁷⁴

Haciendo un análisis preliminar del punto anterior vertido que da claro que la presunción de legalidad es una medida adoptada por el Estado para obtener seguridad en sus actos administrativos por ser el carácter social considerando la consecuencia o resultado de esa gestión, como es el realizar gastos de y para la sociedad y en caso de encontrar contribuyentes que se les - duda de su cumplimiento fiscal, el Estado tienen la potestad - de darle la seguridad a sus resultados en las revisiones fiscales para garantizar el cobro correspondiente, de acuerdo a los lineamientos que contemplen las leyes fiscales correspondientes.

74. Código Fiscal de la Federación. Comentado y anotado de Francisco Lerdo de Tejada. Editorial IEE, SA Nov. de 1977. Tercera Edición. Pág. 151.

5. Como una Determinación: "Juris Tantum"

Se cree necesario primeramente indicar que en el Capítulo - II Punto No. 2, ya se abordó el tema de presunciones que tiene íntima relación con el tratado; empero para este apartado se - presentará con otro enfoque ya que lo mencionado fue con la fi - nalidad de describirlo en forma genérica y desde un punto de - vista estático, en este apartado se describirán las presuncio-- nes orientándose desde una manera dinámica, donde se reseñan - las características que posee la determinación presuntiva en - cuanto a la aplicación de ésta en los supuestos normativos de - las leyes fiscales.

Antes de entrar en materia sobre dichas presunciones se con sidera prioritario el obtener la definición de ambos conceptos que integran a dichas: acudiendo al Diccionario de Derecho de - Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara nos indica que JURIS ET - DE JURE es la: "Calificación aplicada tradicionalmente a las - presunciones absolutas contra las cuales no cabe la prueba en - contrario".⁷⁵

Por lo que corresponde al término JURIS TANTUM Lo define co mo la "Calificación aplicada a la presunción contra la cual se admite prueba en contrario."⁷⁶

Al llevarse a cabo el análisis comentado por ejemplo en la - Ley del Impuesto Sobre la Renta se aprecian de los dos tipos - de presunciones de las anotadas que son de las consideradas de las presunciones legales, las primeras se constituyen como ab - solutas, las segundas de las precisadas como relativas.

A efecto de sustanciar más claramente el tema se menciona -

75. Diccionario de Derecho. Op. Cit. Pág. 319

76. Diccionario de Derecho. Op. Cit. Pág. 322

la opinión del Licenciado Sergio Fco. de la Garza, indicando lo siguiente:

"Las presunciones legales

"Por consecuencia, nos queda únicamente las llamadas 'presunciones legales', es decir, las establecidas por la Ley tributaria y dentro de ellas distinguiríamos las presunciones 'absolutas' (iuris et de iure) y las presunciones legales 'relativas' (iuris tantum); se presentan en el procedimiento contencioso o en los recursos, así como en el procedimiento de determinación."⁷⁷

Ya planteados los dos tipos de presunciones, la que interesa para el tema que nos ocupa son las relativas que se constituyen como las denominadas como: "Juris Tantum", ya que es - - otra de las características en la aplicación directa de la determinación presuntiva.

Al respecto es digno de señalar que la determinación presuntiva, si bien en el punto anterior fue indicado que en la aplicación de la ley fiscal por parte de la autoridad fiscal gozan los actos y las resoluciones en material fiscal de la calidad de poseer la condición de presunción de legalidad como privilegio del Estado, concedido a la autoridad la potestad de aplicarla de acuerdo a las facultades otorgadas en ese sentido, en el ejercicio de su función de fiscalización; empero se enmarca la seguridad jurídica, al abrirse la posibilidad de advertirse para el contribuyente la prueba en contrario en actos o resoluciones, sobre todo en los procedimientos fiscales en los cuales se esta presente en las determinaciones de impuestos basados en mecanismos indiciarios, o sea con la fórmula de la presunción y que por lógica se da la modalidad de ser consideradas como presunciones relativas (salvo prueba en contrario).

77. Derecho Financiero Mexicano. Op. Cit. Pág. 671.

Por tal motivo se plantea la determinación presuntiva como una presunción: "juris tantum", que se caracteriza precisamente por aceptar la prueba en contrario en cualquier resolución fiscal en contra del contribuyente; distinguiendo en el Código Fiscal de la Federación, en el Título III.- De las Facultades de las Autoridades Fiscales en los artículos 54, 59 y 62,⁷⁸ se precisan en su contenido de tales preceptos la repetición de -salvo prueba en contrario-, lo cual representa en su exposición la limitación del ejercicio de tales facultades fiscales, tanto el procedimiento como a la acción de actuar en una visita domiciliaria en cualquier aplicación sobre el particular.

En los artículos 55, 56, 57, 58, 60 y 61⁷⁹ del Código Fiscal de la Federación por ejemplo utilizan el concepto: "podrán determinar presuntivamente", "de las causales de determinación presuntiva señalada", "se presumirá", etc., en todos los casos se observa la actuación administrativa en una visita domiciliaria evidenciándose la posibilidad de aplicación, en la determinación de impuestos de la presuntiva, en forma específica.

78. Sumario Fiscal. Editorial Themis 1992. Op. Cit.

79. Sumario Fiscal. Editorial Themis 1992. Op. Cit.

**CAPITULO V ANALISIS DE LA BASE PRESUNTIVA EN FORMA
ESPECIFICA**

1. En el Código Fiscal de la Federación
2. En el Impuesto Sobre la Renta
3. En el Impuesto al Valor Agregado
4. En el Impuesto Especial sobre Producción
y Servicios
5. En el Impuesto al Activo
6. Otros Impuestos Federales

CAPITULO V. Análisis de la Base Presuntiva en Forma Específica

Al llevarse en este capítulo un análisis práctico de la base presuntiva tomando en consideración la estructura jurídica que la conforma y apoyándonos en la legislación fiscal de este país, se abordará su estudio mediante la fórmula de examinar el contenido de las normas relacionadas con esta materia, que según el sentido de su utilización se emprenderá como en la práctica normalmente se desarrolla.

Atendiendo a lo señalado anteriormente y en ese sentido, el Código Fiscal de la Federación, se realizará su estudio considerándose lo más relevante, y planteándose los siguientes aspectos:

- a) El analizar el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.
- b) Estudiar los artículos que conforman la estructura de la base presuntiva considerando el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.
- c) Verificar otros preceptos fiscales concurrentes de la base presuntiva que en forma indirecta se relacionan con el artículo anterior.

Para atender con más claridad la naturaleza de la legislación fiscal se deberá precisar en que apartado de dicho ordenamiento se ubica la determinación presuntiva, para detectar donde se genera y manifiesta su aplicación concretamente y la conducta del contribuyente se ve ajustada a dicho presupuesto, es decir, en que circunstancias especial se aplica la ley por la autoridad fiscal por afectar los ingresos vía impuestos del Estado y que son repercutidos en el crédito fiscal del sujeto

pasivo.

De la situación diferente que muestre el contribuyente en cuanto a sus obligaciones fiscales dependerá de la base legal que en forma presuntiva se presente, la aplicación de la base legal presuntiva deberá encuadrar perfectamente con la conducta del contribuyente para que se de pie a una legítima determinación del crédito fiscal que corresponda a ese evento.

Cada ordenamiento impositivo como lo que se van a revisar y que integran nuestro sistema fiscal, presentan diversidad de objetos y condiciones de control en la material fiscal, como es el Código Fiscal de la Federación y las leyes fiscales específicas como son: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, etc., que componen en forma integral el sistema de gravación tributaria a los sujetos pasivos de la relación con el Estado, y por ende en cada ordenamiento fiscal por ejemplo el Código Fiscal de la Federación que por su importancia e implicaciones al tema que nos ocupa se analizarán sus características que se orientan al caso concreto de la determinación presuntiva.

Por ello y con el objetivo de ser lo más claro posible se han seleccionado las leyes más significativas que circunscriben la posibilidad de aplicación de una presuntiva como quedo asentado en la introducción, siendo en principio las leyes fiscales específicas siguientes por orden de importancia:

- a) Código Fiscal de la Federación
- b) Impuesto Sobre la Renta
- c) Impuesto al Valor Agregado
- d) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

e) Impuesto al Activo

De las leyes anteriores, se procederá a estudiarlas en ese orden para lograr su análisis lo más exacto a la dificultad -- técnica que presentan en un caso práctico de aplicación de las leyes respectivas, como se muestra en el siguiente cuadro.

Es digno de ser mencionado que como consecuencia de la amplitud del tema que nos ocupa así como de lo complejo, se tratará de analizarlo en todas las leyes fiscales especiales ya comentadas, tomando en primer orden aquellas normas impositivas que sean de las consideradas como CAUSALES y en seguida se abordarán las que sean consideradas como PROCEDIMIENTOS, con el objeto de tratar de ser lo más claro y didáctico y sea comprensible la aplicación de la base presuntiva en sus diferentes leyes a las nuevas generaciones de fiscalistas en este país.

Para tal efecto se aprovechará el orden presentado en el -- Cuadro Sinóptico, tratando de respetarlo para así poder cumplir con el propósito marcado en ese sentido.

C U A D R O S I N O P T I C O

CONCEPTO	CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	I.V.A.	I.E.P.S.	I.M.P.A.C.
CAUSAL:	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 55</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 57</div> </div>	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 64</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 64-A</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 116</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 119</div> </div> <div style="margin-top: 10px; text-align: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 144</div> </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin: 0 auto; width: 50px; text-align: center;">ART. 37</div>	<div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 22</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 23</div> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 25</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 26</div> </div>	NO CONTEMPLA
PROCEDIMIENTO: ESPECIAL:	<div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 56</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 59</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 60</div> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 58</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 61</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 62</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 63</div> </div> <div style="text-align: right; margin-top: 5px;">(1)</div>	<div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 65</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 62</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">ART. 117</div> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin: 0 auto; width: 50px; text-align: center;">ART. 39</div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin: 0 auto; width: 50px; text-align: center;">R-ART. 51</div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin: 0 auto; width: 50px; text-align: center;">ART. 24</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin: 10px auto; width: 50px; text-align: center;">R-ART. 15</div>	NO CONTEMPLA
GENERAL:					

NOTA: (1) Estos dos procedimientos normativos se refieren a la realización de copias o confirmación de datos con terceros, pueden ocuparse para cualquier de todas y cada una de las determinaciones presuntivas que se esbozan en este cuadro sinóptico.

1. En el Código Fiscal de la Federación

Teniendo como antecedente inmediato anterior la última modificación importante en el Código Fiscal de la Federación a partir del primero de enero de 1983, se examina el contenido del artículo 55 que puede considerarse como la estructura medular de la determinación presuntiva al preveer las causales, procedimiento y su formulación, y en ese sentido su aplicación.

Al respecto del análisis del ordenamiento comentado en lo relativo a la presuntiva, se cree necesario al hacerse una disección, separando las normas respectivas que por su naturaleza se relacionan, en Causales del Impuesto y otras por ser preceptos de Procedimiento; detallándose a continuación como causales, las siguientes:

- Por irregularidades fiscales determinadas (Art. 55 C.F.F.), y
- Por contribuciones no retenidas (Art. 57 C.F.F.)

Al llevarse a cabo una visión general de la primera causal establecida en el artículo 55, en lo que corresponde a la determinación presuntiva, se observa que se presentan varias situaciones que comprenden la gama de causas o motivos de su aplicación, dependiendo del rubro o concepto afectado, generados por conductas del contribuyente que se ubica en irregularidades tipificadas en dicho Código, las cuales se presentan a continuación:

A) Por oposición u obstaculización del contribuyente en el inicio o desarrollo de una visita domiciliaria (Fr. I).

B) Cuando omitan presentar la declaración del ejer-

cicio de cualquier contribución al momento en -- que se inicie la aplicación de las facultades - fiscales y haya transcurrido más de un mes a su fecha de vencimiento (Fr. I).

- C) No proporcionen a la autoridad fiscal los libros y registros de contabilidad, la documentación -- comprobatoria por más del 3% de algunas de las - cifras declaradas, o no proporcionen los infor-- mes relativos al cumplimiento de las disposicio-- nes fiscales (Fracción II).
- D) Se localicen irregularidades como consecuencia - de la revisión fiscal realizada. (Fracción III)

Por oposición u obstaculización del contribuyen-- te en el inicio o desarrollo de una visita domi-- ciliaria.

La oposición u obstaculización en el inicio o desarrollo de una diligencia administrativa en materia fiscal se presenta en la fracción primera, cabe mencionar que el antecedente de los-- conceptos de oposición y obstaculización fueron incorporados - en este ordenamiento del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación-- de fecha 30 de diciembre de 1972, que por cierto son antec-- dente directo del actual artículo 55 analizado.

De su análisis se puede indicar que se manifiestan ambos -- conceptos, como una conducta del contribuyente de -no cumpli-- miento- a la solicitud de las obligaciones y cumplimientos en-- materia fiscal a requerimiento de la autoridad fiscal con moti-- vo de la visita domiciliaria.

En la primera conducta se presenta una actitud frontal, di--

recta y personal de no cooperación a la autoridad fiscal; en la obstaculización existe la intención de no cumplimiento, empero se dan respuestas disfrazadas, falseadas o haciendo simplemente dilatación a la entrega de las obligaciones fiscales o de la respuesta a petición de los visitantes, con el aparente "ganar tiempo", por parte del contribuyente.

Se evidencia que la oposición y la obstaculización son dos formas de tratar de evitar la posibilidad de que la autoridad fiscal pueda llevar a cabo la revisión para verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones de un contribuyente, ya que la oposición esta entendida como la: "acción y efecto de oponer u oponerse"⁸⁰ y obstaculizar en los términos siguiente: "obstruir, poner obstáculos".⁸¹

Al respecto se desprende que en ambos casos existe una conducta del contribuyente de no querer se le efectúe la revisión en tratándose de una visita domiciliaria y que al desplegar la autoridad fiscal la función de fiscalización en base a las facultades de comprobación que tiene conferidas, en el primer caso (oposición) se presenta una conducta del sujeto pasivo negativa a no recibir por ejemplo la orden de visita proporcionada por la autoridad fiscal; es decir se configuran hechos del contribuyente tendientes a no consumir el inicio del procedimiento oficioso; no cumpliéndose el objetivo final que es el verificar la situación real al cumplimiento de sus obligaciones impositivas.

La obstaculización es una conducta del sujeto pasivo que obstruye el seguimiento del procedimiento oficioso, empero esa conducta es pasiva de no enfrentamiento directo, sino escondiendo su actitud de defensa con mecanismos de justificación y

80. Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado. Op. Cit. Pág. 2731

81. Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado. Op. Cit. Pág. 2694

entorpecimiento en el inicio, proceso y desarrollo de la visita domiciliaria.

B) Cuando omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución al momento que se inicien la aplicación de las facultades fiscales y haya transcurrido más de un mes a su fecha de vencimiento.

Existe esta causal de determinación presuntiva en el mismo artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en la segunda parte de la fracción I, al indicar que: "...; 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"⁸².

Esta causal transcrita en el párrafo inmediato anterior es incorporada en el Código Fiscal de la Federación adicionalmente a la ya analizada; la conducta seguida al sujeto pasivo contempla el retraso al cumplimiento oportuna de las declaraciones de impuestos (I.S.R., I.V.A., etc.), del ejercicio exigido, al momento del inicio de las facultades de fiscalización por parte de la autoridad fiscal; cabe mencionar que se deberán solicitar aquellas declaraciones de impuestos que específicamente incorpore la Orden de Visita Domiciliaria en cuestión.

La premisa que se plantea en ese apartado, es por la razón de que el Estado propicia primero que el contribuyente se vea presionado a presentar sus declaraciones fiscales a que esta obligado a petición de la autoridad fiscal; en segundo lugar

82. Sumario Fiscal. Editorial Themis 1991.

para lograr que la recaudación impositiva este lo más actualizada en su cumplimiento y en tercero como una medida de forzar legalmente al sujeto pasivo en la relación tributaria a que -- tenga la tendencia de presentar sus obligaciones fiscales siempre de manera oportuna a su vencimiento.

C) No proporcionen a la autoridad fiscal los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria -- por más del 3% de algunas de las cifras declaradas, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En este punto se observa evidentemente que la conducta del sujeto pasivo presenta incumplimiento al no coincidir las cifras declaradas, debiéndose entender que se refieren al Impuesto Sobre la Renta en alguno de los conceptos que integran esa declaración; ello se observa objetivamente al distinguirse que existe una diferencia en alguno o algunos de los conceptos determinados en contabilidad en relación a esos mismos renglones declarados. Lo cual genera sea causal de la determinación presuntiva en este caso la autoridad fiscal entra en desconfianza por los resultados declarados en el ordenamiento invocado.

Es decir, reiterando en ese contexto el único responsable de esa irregularidad es el sujeto pasivo a la falta de coincidencia en conceptos o rubros de la declaración, errores etc., -- en Ingresos, Costos o Deducción que reperctuen en la Declaración del Impuesto Sobre la Renta.

Al respecto se pueden dar las siguientes alternativas dependiendo de las irregularidades u observaciones comentadas como las que más adelante se indican:

- a) No coincida el saldo presentado en declaración con el soporte documental que posee el

sujeto pasivo.

- b) No concuerde el soporte documental (ingresos, costo o deducciones) con lo declarado por -- falta de requisitos fiscales en cualquiera - de éstos.
- c) Exista error en cifras declaradas en rubro - de ingresos, costo o gastos deducibles.

En todos los presupuestos anteriores se observa que la autoridad fiscal deberá tener la obligación de acuerdo a sus posibilidades de investigación y criterio para detectarlos al llevar a cabo su fiscalización, con la exactitud y evidencias para posteriormente en cualquier momento pueda comprobarse; ya - que cualquiera de ellas repercuten formal y económicamente en - el crédito fiscal y si se logra determinarse adecuadamente repercuta directamente en los intereses del Fisco Federal.

Por ello, la posición de la autoridad fiscal es determinante al relizar su función pública de contenido social en la verificación y determinación de contribuciones en material fiscal y su responsabilidad es en un sentido doble; primero por - que es concurrente a las circunstancias que se presenten o - - sean captadas en la visita domiciliaria al contribuyente y ese asunto sea resuelto adecuadamente para reorientar en su caso - al contribuyente irregular, omiso o defraudador en las contribuciones fiscales no pagadas o enteradas, y en segundo plano - lograr que el Estado logre vía impuestos no captados sean recuperados para aportarlos a las finanzas públicas, como corresponde normalmente.

En otro orden, y por lo que corresponde a las últimas fracciones del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación: IV, V, VI se puede mencionar que son normas jurídicas que compren-

den obligaciones para el contribuyente y para la autoridad fiscal de alguna manera le dan ciertas perspectivas de manejo mediante una corresponsabilidad de sus actos o actividad o activos que posee el contribuyente en relación con las obligaciones de control sugeridas en los diferentes apartados, que enseguida se presentan:

"Fracción 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".

"Fracción V. Tengan las obligación de utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les hayan proporcionado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no lo hagan o las destruyen, alteren o impidan al propósito para el que fueron proporcionadas".

"Fracción VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones"⁸³.

En la fracción IV, se advierte que se refiere a que se tendrán que acatar las disposiciones relativas al artículo 58 - - fracción VII y 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y Reglamento, respectivamente para estar adecuadamente cumpliendo esta disposición; y en relación a las máquinas registradoras - se tendrá que dar cumplimiento al artículo 29 A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que indica una serie de - - obligaciones para cumplir los requerimientos para poder cubrir con los controles que requiere la autoridad fiscal en estos casos específicos de causantes con venta a menudeo y sobre todo al público en general.

83. Sumario Fiscal. Themis. Año 1992.

Las normas comentadas anteriormente referentes a este ordenamiento que tienen relación con la determinación presuntiva - contenidas en el Código Fiscal de la Federación, restan los artículos 56, 58, 60, 61 y 62, que se refieren a normas del procedimiento para el soporte de aquella; es decir, son preceptos que se ocupan para proceder a instrumentar la presuntiva y que, dependiendo de las circunstancias de información, libros de -- contabilidad, declaraciones y las irregularidades detectadas - al contribuyente revisado por la autoridad fiscal, es como se escogerá y definirá la norma jurídica aplicable y con ello pro-- cer a llevar a cabo el procedimiento de determinación corres-- pondiente.

Inicialmente me permito abordar el contenido del numeral 56- que tiene relación íntima con el propio artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

Se dice que tienen relación directa los artículos 55 y 56 - por lo siguiente: el precepto marcado con el número 56 indica:

"Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de com--

probación.

- 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 clase⁸⁴.

Con lo anterior se evidencia que la relación de ambos preceptos comentados, ya que el 55 prescribe el porque o causa de su procedencia y el 56 advierte los diferentes procedimientos aplicables en cada caso dependiendo de la problemática que presente el fiscalizado en los elementos de verificación respectiva. Es decir que en este precepto se contemplan todos aquellos elementos que debe tener el contribuyente en tratándose de una visita domiciliaria y que los propios ordenamientos relativos imponen a las actividades mercantiles en este país (Código de Comercio, Código Civil, etc.)

En otro orden, los demás artículos son procedimientos para la determinación presuntiva que se deberán aplicar a situaciones específicas que tenga el contribuyente al momento de la revisión fiscal realizada por la autoridad fiscal y que acusando las diversas situaciones de las observaciones o irregularidades que presente el propio contribuyente en sus obligaciones fiscales, como podría ser por ejemplo:

"Artículo 58. Cuando en el desarrollo de una visita en el do-

84. Sumario Fiscal Ithenis. Año 1992.

micilio fiscal las autoridades fiscales se den cuenta que el -
visitado se encuentra en alguna de las causales de determina-
ción presuntiva señalada en el artículo 55 de este Código, -
siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo -
fundamental la situación fiscal del visitado, dichas autorida-
des podrán proceder conforme a lo siguiente:

- I. En un plazo que no excede de tres meses después de ini-
ciada una visita en el domicilio fiscal, le notificará
a éste, mediante acta parcial, que se encuentra en po-
sibilidad de que se le aplique la determinación presun-
tiva a que se refiere el artículo 55 de este Código .

- II. Dentro de los quince días siguientes a la fecha de no-
tificación del acta parcial, el visitado podrá corre-
gir su situación fiscal en las distintas contribucio-
nes que se causen por ejercicio a que haya estado afec-
to en el período sujeto a revisión, mediante la presen-
tación de la forma de corrección de su situación fis-
cal, de la que proporcionará copia a los visitantes.-
Dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por -
quince días más .

- III. Las autoridades podrán concluir la visita o continuar-
la. En el primer caso levantarán el acta final hacien-
do constar sólo el hecho de que el contribuyente corri-
gió su situación fiscal. En el caso de que las autori-
dades continúen la visita, deberán hacer constar en el
acta final todas las irregularidades que hubieran en-
contrado y señalarán aquellas que hubiera corregido el
visitado .

"Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra
a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando
las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y-

por las mismas contribuciones" ⁸⁵

Como se observa siendo una norma de procedimiento tiene características especiales que podrán ocuparse necesariamente en una determinación, por lo siguiente:

1. Siempre deberán utilizarse los datos de la contabilidad.
2. Se deberán considerarse los datos de las declaraciones presentadas.
3. En todos los casos de fiscalización la autoridad podrá efectuar confirmación de datos a terceros, si así lo -- considera pertinente.
4. Se abre la posibilidad de obtener cualquier información obtenida en el ejercicio de su función de fiscalización.
5. Asimismo se menciona además la utilización de medios - indirectos de investigación económica que son clásicos - en la determinación presuntiva como ya se mencionó cuando se analizó en el Capítulo I, punto número 4, respectivamente.

Otra norma contemplada como causal en el Código Fiscal de - la Federación es el artículo 57 que corresponde a la determinación realizada por la autoridad fiscal por contribuciones fiscales no retenidas ni enteradas cuando de precisaron diferencias por más del 3% sobre las retenciones no enteradas, al indicarse lo siguiente:

"Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente -- las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando apa-

85. Sumario Fiscal Thesis. Año 1992.

rezca 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 rentaciones 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.

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.

Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto --

del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previstas en el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo, se -- considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar - la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, - elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio".⁸⁶

Al respecto, es de manifestar que procede la determinación-presuntiva por no entero de contribuciones por ingresos al trabajo personal dependiente de un patrón, sea por ingresos en - salarios o por honorarios, por aportaciones al Seguro Social o cuotas no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, como indica el ordenamiento - - transcrito, al respecto del comentario.

Cabe indicar que las actuaciones administrativas de fiscalización serán diferentes, dependiendo del tipo de contribuciones a tratar, es decir, las retenciones de una empresa mercantil, actividades mercantiles, etc., serán aquellas en que tienen pagos por ingresos por salarios, por honorarios, los cuales deberán ser fiscalizados necesariamente por la Dirección - General de Auditoría Fiscal Federal, las Administraciones Fiscales diseminadas por toda la República Mexicana, básicamente; por lo que corresponde a las aportaciones al Seguro Social no enteradas serán de la estricta verificación de personal del propio Instituto para que se de el procedimiento administrativo para su cobro y en ese orden las correspondientes al INFONAVIT, guardando cada dependencia la competencia legal de la gestión administrativa que legalmente le es asignada específicamente.

86. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

Otro artículo de los comentados en esta Ley Fiscal, que contempla un procedimiento es el referente al marcado con el número 58, que prevee aquella situación de una visita domiciliaria en que el contribuyente se encuentra dentro de los presupuestos del 55 del Código Fiscal de la Federación, al plantear lo siguiente:

"Cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 de este Código, siempre que -- tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental -- la situación fiscal del visitado, dichas autoridades podrán -- proceder conforme a lo siguiente:

- I. En un plazo que no excederá de tres meses después de -- iniciada una visita en el domicilio fiscal, le notificará a éste, mediante acta parcial, que se encuentra en -- posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código.
- II. Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir -- su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio a que haya estado afecto en el -- período sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la -- que proporcionará copia a los visitantes. Dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más.
- III. Las autoridades podrán concluir la visita o continuarla. En el primer caso levantarán el acta final haciendo -- constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió -- su situación fiscal. En el caso de que las autoridades continúen la visita, deberán hacer constar en el acta --

final todas las irregularidades que hubieran encontrado-
y señalarán aquellas que hubiera corregido el visitado.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar --
otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive -
cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejer-
cicio y por las mismas contribuciones.⁸⁷

Como se observa este precepto tiene relación directa del ar
tículo 55 del ordenamiento analizado, ya que el artículo 58, y
siempre que tengan los elementos suficientes para apreciar en-
lo fundamental la situación fiscal del contribuyente revisado-
podrá aplicarse tal precepto; cabe mencionar que este supuesto
contempla varias situaciones, en donde se aprecian los siguien
tes aspectos:

1. Se debe de dar la causal del artículo 55 del C.F.F.
2. La autoridad fiscal deberá tener los elementos suficientes
para apreciar la situación fiscal del visitado.
3. Se deberá cubrir el procedimiento en términos y en los-
levantamientos de actas iniciales, parciales y la fi- -
nal.
4. Se deberán circunscribir las actas en relacionar todos-
aquellos hechos que soportan las irregularidades localiz
adas y también aquellas que fueron corregidas para en-
cuadrar a lo indicado en la fracción III del artículo -
analizado.

87. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

El artículo 59 del C.F.F., relacionado con el tema, se podrá aplicar en el caso de que se quiera por parte de la autoridad fiscal proceder a comprobar ingresos, del valor de los actos, actividades o de activos al decir la ley lo siguiente:

"Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en -- contrario:

- I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponda a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre de mostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.
- II. 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 propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.
- III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad -- que esté obligado a llevar, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones.
- IV. Que son ingresos de la empresa por lo que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de -- cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa -- con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, --

cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

- V. Que las diferencias entre los activos registrados en -- contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.
- VI. 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.
- VII. Que cuando los contribuyentes obtengan salidas superiores a sus entradas, la diferencia resultante es un ingreso omitido.
- VIII. 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 se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.⁸⁸

Este precepto transcrito contempla una presunción importante ya que incorpora una premisa legal de control administrativo como es la posibilidad de la presuntiva en aquellas visitas domiciliarias en que la autoridad fiscal localiza alguno o varios de los supuestos que plantea este artículo, y que se refieren a que se podrán considerar en la comprobación de ingresos, del valor de los actos, actividades o de los activos con la característica de salvo prueba en contrario, que las operaciones que se encuentran en poder del contribuyente aunque no sean o-

88. Sumario Fiscal Thesis. Año 1992.

tengan aparentemente relación operativa, se considerará que son del contribuyente, sean o no de éste, simplemente demostrando el fiscal que una operación si fue realizada, serán consideradas las demás operaciones de enajenación, depósitos bancarios, compras o adquisiciones del contribuyente aún siendo de sus empleados, accionistas o propietarios; estimándose tan solo por el hecho de estar en el domicilio del propio contribuyente, -- por disposición de la ley en forma específica como una presunción legal, como quedó anotado en el Capítulo II de este trabajo.

Por lo que atañe al artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a regular las omisiones en el registro de adquisiciones en la contabilidad de un contribuyente, y que -- son considerados como ingresos, al decir la ley lo siguiente:

"Cuando el contribuyente omita 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:

- 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 por ciento 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 por ciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la declaración del impuesto sobre la ren-

ta del contribuyente en el ejercicio de que se trate o de la última que hubiera presentado para ese efecto, y se determinará dividiendo la utilidad bruta declarada entre el costo declarado. A falta de declaración se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

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".⁸⁹

Este procedimiento como quedó indicado, presumirá que dichos bienes adquiridos por el contribuyente y determinados por la autoridad fiscal como no registrados, fueron enajenados y con ello serán ingresos gravados como ingresos, actos o activos por la ley, al no haberse declarado, respectivamente.

Adicionalmente es de mencionar que tiene su antecedente este artículo 60 al ya analizado número 55 fracción III, inciso a), en relación a la norma transcrita; ya que es donde se formaliza el mecanismo específico para el proceder reglado para la autoridad fiscal al rubro analizado y que se presenta como otra forma de determinación presuntiva de las ya mencionadas.

Dentro de los procedimientos específicos directos se contempla el artículo 61 del C.F.F., que previene a aquellos contribuyentes que se coloquen en el supuesto del artículo 55 del propio ordenamiento y sea posible comprobar por el ejercicio revisado sus contribuciones, se podrán aplicar los procedimientos que plantea esta ley, al indicar lo siguiente:

"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 ob

89. Sumario fiscal Thesis. Año 1992.

jeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

- I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.

- II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del 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 la revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta".⁹¹

91. Sumario Fiscal Thesis. Año 1992.

En este apartado se deben de dar los siguientes supuestos - para la aplicación de este precepto, como sigue:

1. Que dentro de una revisión el contribuyente se encuentre en los presupuestos del artículo 55 del C.F.F.
2. Que el contribuyente carezca de los elementos contables y de declaración por el ejercicio sujeto a revisión no permitiendo la comprobación de ingresos, costos y/o deducciones respectivas.
3. Que sea aplicable cualquiera de las dos fracciones analizadas en cuanto a la reconstrucción de las operaciones sujetas a la determinación de impuesto.

Como se anota claramente en este artículo, será aplicable - en aquellos casos en que en la revisión fiscal a que este sujeto el contribuyente no sea posible la comprobación de las obligaciones fiscales, y la autoridad fiscal podrá ocupar cualesquiera de los procedimientos enunciados para poder proceder a determinar los créditos fiscales incumplidos que correspondan.

Resta analizar en este punto dos artículos que corresponden a los artículos 62 y 63, que se refieren a procedimientos aleatorios dentro de la actividad de fiscalización por ser de acuerdo a la decisión de la autoridad fiscal el hacer o no las compulsas, o que tenga información recurrente a su auditoría fiscal con motivo de sus facultades de comprobación; es decir, para la autoridad fiscal podrán ser optativos estos procedimientos de acuerdo a las irregularidades y la falta de elementos contables y declarativos que presente el contribuyente revisado y a la determinación del auditor encargado de esa auditoría fiscal.

Con el objeto de ser más objetivo, me permito transcribir -

tales artículos para ser más claro el comentario anterior: como sigue:

"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. Señale 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"⁹²

Como se observa en las reglas para efectuar compulsas personales a terceros relacionados con los sujetos pasivos que han ido superando cada día más ya que se cerró el procedimiento de confirmación de datos en forma por demás adecuada para evitar-

92. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

combinaciones entre empresas para lesionar al Fisco Federal en sus contribuciones y este procedimiento es magnífico para soportar posibles observaciones, omisiones o irregularidades fiscales del contribuyente fiscalizado o en su caso del propio sujeto pasivo revisado mediante compulsa a éste o de ambos.

Por lo que corresponde al artículo 63 del Código Fiscal de - la Federación, este precepto es ocupado cuando en aquellos casos exista revisión fiscal de un contribuyente que casualmente se tiene información en archivo de la Dependencia Fiscalizado ra o de alguna otra relacionada que soporte, apoye o simplemente sirvan para motivar las facultades de fiscalización, soporte sus resultados de auditoría, o se puedan obtener de otras - autoridades fiscales e incluso de otra autoridad u organismo - fiscal podrán ser validas para las determinaciones de impues-tos fiscales.

Al respecto se transcribe el artículo correspondiente, como sigue:

"Artículo 63. Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expe-dientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades fiscales, podrán servir para motivar las resolucio-nes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales"⁹³.

Esta norma es una previsión de lo que antes eran las compulsas referidas a los denominados como fedatarios y es también - un acuerdo ya que es aprovechar toda la información gubernamen

93. Sumario Fiscal Ithemis. Año 1992.

tal de un contribuyente o de un asunto y encausarlo a los objetivos de la fiscalización para que tenga más certeza su resolución final en materia fiscal.

Cabe mencionar que producto de la validez y la gran oportunidad de poder corroborar resoluciones fiscales es muy utilizado este procedimiento de compulsas, y este soporte también es usado para los demás impuestos federales como un medio de mejorar el soporte de sus resultados a las observaciones, irregularidades u omisiones fiscales en los diferentes impuestos federales como podría ser: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo, Impuesto Especial sobre -- Producción y Servicios, etc.

2. Impuesto Sobre la Renta.

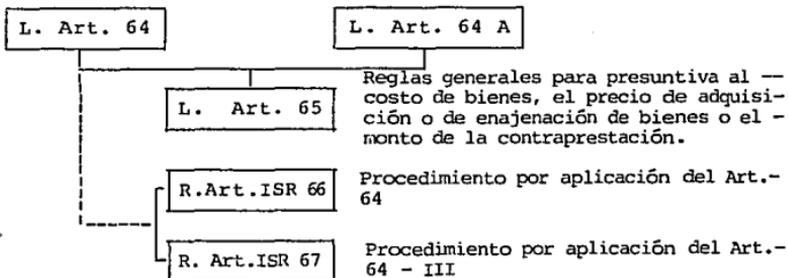
La determinación presuntiva en la Ley del Impuesto Sobre la Renta como quedó esbozado en el cuadro sinóptico presentado anteriormente, tiene la perspectiva de aplicación en sus diferentes aspectos: desde su causalidad a las normas de procedimiento que por cierto desbordan en lo complejo, empero siguiendo - la misma ordenación del capítulo anterior, se presentará el -- análisis adoptado primeramente a aquellas normas que se evidencian como causal y otras como de procedimiento de la medida administrativa fiscal.

Al respecto de tales normas causales y de procedimiento que prevee la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se exponen como en seguida se muestran los siguientes preceptos:

Causales:	{	Artículo 64, 64A, 116 y 144
De procedimiento:	{	Artículos 17 fracción I, 62, 65, - 116, 117 y 119 del Reglamento de la Ley de referencia el 66 y 67.

Tratando de que tengan un orden lógico y sistemático la exposición de la determinación presuntiva considerando los preceptos anteriores, se contemplan tres aspectos básicos, como sigue:

Primer Presupuesto:



Segundo Presupuesto:

L. Art. 116	Act. Empresariales	L. Art. 119	Facultades Fiscales
L. Art. 117		L. Art. 62	Coefficientes de determinación de la utilidad fiscal

Tercer Presupuesto:

Art. 17 fraccion I	Acumulación de la determinación presuntiva para las Personas Morales.
Art. 144	Acumulación en la determinación presuntiva para los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o crédito.

En lo referente al primer presupuesto correspondiente al artículo 64 del ordenamiento que se trata se presenta la determinación presuntiva relativa al precio en que adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los casos siguientes:

- I. Cuando se trate de pacto a menos del precio de mercado o el de costo de adquisición sea mayor de dicho precio.
- II. Cuando 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 sufrieran de mérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar, y
- III. Cuando se trate de operaciones de importación o exportación

ción, o en general se trate de pagos al extranjero.

Asimismo, el artículo 64 A incorporado en la Reforma de la Miscelanea Fiscal de diciembre de 1991, se indica al respecto en la ley lo siguiente:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá para efectos de determinar ingresos presuntivamente, estimar el precio o la contraprestación de las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas con actividades empresariales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien - - existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllas, siempre que:

- I. En el caso de préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, la tasa de interés pactada sea distinta de la que se hubiere pactado en el momento en que surgió la deuda, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, o aún cuando siendo igual, se de algún caso de los previstos en el artículo 64. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y la tasa de interés prevalente en el lugar de residencia del acreedor o del deudor.
- II. En el caso de prestaciones de servicios, se cobre un precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo --

condiciones similares. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes, que se requieran, según el caso, tales como si el servicio involucraba o no una experiencia o conocimiento técnico, y si el precio cobrado es o no proporcional con el beneficio obtenido.

Sin embargo, en el caso de la prestación de servicios que sean de los que se presten de acuerdo con el giro de las personas a que se refiere este artículo deberá tomarse como precio, el que se determine normalmente de acuerdo con los ingresos y deducciones autorizadas, siempre que se relacionen con los servicios prestados, salvo que el giro sea prestar servicios a partes relacionadas.

III. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, idénticos o similares durante el período de uso o goce, o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, y el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.

IV. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la suma total de pagos, o las regalías cobradas en base a la producción, ventas utilidades u otras medidas, o el pago realizado con la concesión de licencias de patentes o registro recíprocas, sea distinto del que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o

similares en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

No se considerará la suma total de pagos a que se refiere el párrafo anterior, sino el derecho o la propiedad que se hubiere adquirido sobre el bien intangible, cuando las partes hubieren compartido los gastos y riesgos en relación al proyecto de desarrollo e investigación de dicho bien.

En el caso de que no existieren transacciones similares para efecto de comparación, las autoridades, además de poder utilizar los métodos a que se refiere el artículo 65 de esta Ley, deberán considerar:

- a) La posibilidad de que el bien en cuestión pueda ser sustituido por alguno que existiere en el mercado.
- b) La exclusividad que se tenga sobre el bien.
- c) La duración de la licencia de patente o registro.
- d) El costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien.
- e) En el caso de que se hubieren prestado servicios en la transmisión del bien, el precio cobrado por servicio.

No será aplicable lo dispuesto en este artículo ni en el anterior, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas productos simiterminados o terminados que se adquieran con motivo de la fusión o escisión de sociedades a que se refiere el segundo párrafo de la fracción-

V del artículo 17, siempre que éstos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos - - eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escidentes al momento de la fusión o escisión.⁹⁴

El contexto jurídico que rodea a la interpretación de la de terminación presuntiva que establece el artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta esta cubierto con el procedimiento expuesto en el numeral 65 del propio ordenamiento, al incorporar las reglas generales para la aplicación correspondiente, - al mencionar lo siguiente:

"En los casos a que se refieren los artículos 64 y 64 A, y en el caso de establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero que envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente el -- costo de los bienes, el precio de adquisición o de enajenación de los bienes o en su caso el monto de la contraprestación, - podrá considerar lo siguiente:

I. 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.

II. El costo de los bienes incrementado con el por ciento de utilidad bruta con el que opera el contribuyente, determinado de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

III. El precio en que una persona enajene bienes adquiridos del contribuyente, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicha persona le correspondría conforme al artículo 62 de esta Ley.

94. Sumario Fiscal Thesis. 1992.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de una residente en el extranjero con base en las utilidades - totales de dicho residente, considerando la proporción de los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen respecto al total de unos u otros"⁹⁵

Como se observa en la aplicación del artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es claro que su procedencia va encaminada con el procedimiento del artículo siguiente, que es - donde se plantean las reglas y los criterios de apreciación para efectuar la determinación correspondiente.

Cabe mencionar que el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica en sus artículos 66 y 67 criterios, el primero para la aplicación de la fracción II del artículo 64 analizado; y el segundo relativo a la fracción III respectiva. Al respecto se transcriben para su apreciación más clara, de acuerdo a la reciente modificación en esta materia de fecha - 31 de marzo de 1992, como sigue:

"Artículo 66. Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 64 de la Ley, cuando el contribuyente reciba como parte del precio un artículo usado que después con pérdida, las autoridades deberán considerar la operación global para determinar si existe enajenación a costo de adquisición o a menos de dicho costo."⁹⁶

En situaciones específicas como las marcadas en ambos preceptos se podrá aplicar desde luego estos criterios marcados -

95. Sumario Fiscal Thesis. Año 1992.

96. Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1992.

en el Reglamento comentado. Asimismo se transcribe el segundo, relativo al artículo 67 como sigue:

"Para los efectos de la fracción III del artículo 64 de la Ley, se entenderá que se trata de pagos al extranjero, cuando el beneficiario de los mismos sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país, o que teniendo el ingreso no sea atribuible a éstos."⁹⁷

Por lo que corresponde al artículo 64 A del Impuesto Sobre la Renta se deberá indicar que hasta el año próximo pasado - - (1991) este precepto estaba presente de alguna forma en la fracción IV del artículo 64, anteriormente comentado, empero a consecuencia de la Reforma Fiscal para el presente año fue derogada y correlativamente fue adicionado el artículo en comento, - el que se incluye a la presente, como sigue:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá para efectos de determinar ingresos presuntivamente, estimar el precio o la contraprestación de las operaciones celebradas entre personas físicas, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas con actividades empresariales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien existen intereses comunes entre ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellas, siempre que:

I. En el caso de préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, la tasa de interés pactada sea

97. Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1992.

distinta de la que se hubiere pactado en el momento en que surgió la deuda, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, o aún cuando siendo igual, se dé algún caso de los previstos en el artículo 64. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y la tasa de interés prevaleciente en el lugar de -residencia del acreedor o del deudor.

II. En el caso de prestación de servicios, se cobre un precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares. - Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes, que se requieran, según el caso, tales como si el servicio involucraba o no una experiencia o conocimiento técnico, y si el precio cobrado es o no proporcional con el beneficio obtenido.

Sin embargo, en el caso de la prestación de servicios que sean de los que se presten de acuerdo con el giro de las personas a que se refiere este artículo deberá tomarse como precio, el -- que se determine normalmente de acuerdo con los ingresos y deducciones autorizadas, siempre que se relacionen con los servicios prestados, salvo que el giro sea prestar servicios a partes relacionadas.

III. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio-cobrado sea distinto del que se hubiere cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles-idénticos o similares durante el período de uso o goce, o en -el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones - idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en

cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, y el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.

IV. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la suma total de pagos, o las regalías cobradas en base a la producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado con la concesión de licencias de patente o registro recíprocas, sea distinto del que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

No se considerará la suma total de pagos a que se refiere el párrafo anterior, sino el derecho o la propiedad que se hubiere adquirido sobre el bien intangible, cuando las partes hubieren compartido los gastos y riesgos en relación al proyecto de desarrollo e investigación de dicho bien.

En el caso de que no existieren transacciones similares para efectos de comparación, las autoridades, además de poder utilizar los métodos a que se refiere el artículo 65 de esta Ley, deberán considerar:

- a) La posibilidad que existiere en el mercado.
- b) La exclusividad que se tenga sobre el bien.
- c) La duración de la licencia de patente o registro.
- d) El costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien.

- e) En el caso de que se hubieren prestado servicios en la transmisión del bien, el precio cobrado por el servicio.

No será aplicable lo dispuesto por este artículo ni en el anterior, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se adquieran con motivo de la fusión o escisión de sociedades a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, siempre que éstos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escidentes al momento de la fusión o escisión, según corresponda.⁹⁸

Compendiando esta primera parte del análisis del Impuesto Sobre la Renta de los artículos 64, 64 A y del Reglamento el 66 y 67, se encuentran previstas facultades para las autoridades fiscales, las que en el caso de su aplicación se considera deberán realizarlo con reserva y sólo en aquellos eventos en que exista verdadera prueba contundente o definitiva en contra del contribuyente revisado deberá formularse, para no crear problemas innecesarios al sujeto pasivo revisado, inclusive limitándole el principio básico de la libertad e independencia de mercado.

Al respecto intervienen varios elementos para determinar presuntivamente el precio de adquisición o enajenación atendiendo a: el precio de venta de bienes similares, tiempo y lugar de entrega, cantidad, condiciones de las mercancías, el pago y el precio de mercado de dichos bienes.

En el artículo 65 de la Ley y en su caso 66 y 67 del Regla-

98. Sumario Fiscal Thesis. Año 1992.

mento de la Ley del I.S.R., se señalan todos aquellos elementos y criterios que podrán usar y aplicar la autoridad fiscal cuando precise que el contribuyente enajenó o adquirió bienes al costo o a menos de éste.

Por lo que respecta al artículo 64 A del I.S.R., a partir del año 1992 se agrega como facultad de la S.H.C.P., para determinar presuntivamente ingresos o estimar el precio de las contraprestaciones de los actos jurídicos que realicen:

1. Personas Morales como residentes en el país o en el extranjero.
2. Personas Físicas con actividades empresariales.
3. Establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero si alguna de ellas tiene interés en los negocios de la otra, o existen intereses comunes en tre ambas, o una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de áquella.

En ambos casos de artículos planteados del I.S.R., (64 y 64 A), se puede apoyar de los criterios en las que podrá la autoridad fiscal proceder a determinar presuntivamente el precio de adquisición o de la enajenación según corresponda al caso en cuestión.

En relación al segundo presupuesto planteado, están involucrados los artículos 116 al 119 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refieren a la estimación de ingresos de los contribuyentes menores; el antecedente inmediato de esta hipótesis, se estableció en la ley del año de 1981 incorporándose en el artículo 75 de la ley mencionada.

Actualmente se encuentra contemplada en el artículo 116 del

I.S.R., este procedimiento de determinación, que comprende la-presunción de ingresos omitidos por erogaciones superiores a - los ingresos gravables y el contribuyente no pruebe la proce--dencia de la diferencia entre ambos rubros, procederá el crédito fiscal correspondiente; al respecto se considera pertinente transcribir dicho precepto, como sigue:

"Las autoridades fiscales podrán estimar los ingresos de los -- contribuyentes menores, para lo cual tomarán en cuenta:

El importe de las compras efectuadas; inventarios de mercan--cías, de maquinaria y equipo; monto de la renta del local en - que estén establecidos los negocios; impuestos pagados a la Fe--deración, Distrito Federal, Estados y Municipios; cantidades -- que hayan cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfo--no; retiros en efectivo o en especie efectuados por el propie--tario del negocio para la atención de sus necesidades persona--les y de su familia; zona comercial en que se encuentre ubica--do el negocio; informaciones recabadas de terceros, y en gene--ral, todos los elementos de juicio que puedan utilizarse para--la estimación de los ingresos por actividades empresariales.

Para estimar la utilidad se aplicará a los ingresos el coe--ficiente que corresponda conforme el artículo 62 de esta Ley,-- a la utilidad obtenida se le aplicará la tarifa del artículo - 141 de la misma, contra el impuesto que resulte se podrá acre--ditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo gene--ral que corresponda al área geográfica del contribuyente vigen--te en la fecha en que se haga la estimación, multiplicando por--365. El acreditamiento a que se refiere este párrafo no se --efectuará cuando el contribuyente obtenga ingresos de los seña--lados en los Capítulos I a III de este Título. La cantidad -- que se obtenga se dividirá entre seis y el monto será el impues--to estimado a pagar bimestralemnte por el contribuyente, el -- que tendrá el carácter de definitivo, excepto en los casos a -

que se refiere el artículo 118 de esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, se podrá reducir los coeficientes de utilidad que señala el artículo 62 de esta Ley, para los contribuyentes menores, siempre que los nuevos coeficientes se establezcan mediante reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las autoridades fiscales podrán modificar el monto del impuesto estimado a pagar por el contribuyente, aplicándole a los ingresos estimados del año de calendario anterior, el factor que en su caso señale anualmente el Congreso de la Unión"⁹⁹.

Del estudio integral de este artículo, se observa comprende tres aspectos generales en su configuración. En una primera parte se esboza la facultad de estimar ingresos como quedó establecido en el inicio y desarrollo de este tema, luego se desglosan los egresos en general que podrán ser tomados en cuenta para proceder en su caso a la determinación en cuestión; así también en el tercer párrafo del artículo en comentario se precisa el procedimiento que tendrá que seguir la autoridad para determinar la base gravable correspondiente, y la tarifa aplicable relativa a los pagos bimestrales y el anual a que estarán sujetos los contribuyentes que les sean determinados, en esta forma.

Adicionalmente, al final del párrafo se plantea que esta determinación tendrá el carácter de definitivo, -excepto en los casos a que se refieren básicamente los ingresos provenientes de la actividad empresarial generados por espectáculos públicos que tienen otro tratamiento fiscal.

En el cuarto párrafo se establece la posibilidad de reducir los coeficientes para determinar la utilidad de los contribu-

99. Sumario Fiscal Thesis. Año 1992.

yentes menores de acuerdo a los señalados en forma general en el artículo 62 del propio ordenamiento, siempre que los nuevos coeficientes se establezcan mediante reglas generales que al efecto expida la S.H.C.P., para tal efecto.

Y por último al final del párrafo se menciona que se podrán modificar el monto del impuesto estimado a pagar por el contribuyente, aplicándole a los ingresos estimados del año calendario anterior, el factor que en su caso señale anualmente el -- Congreso de la Unión.

Al respecto, se resume que esta facultad otorgada a la autoridad fiscal esta prevista para evitar la omisión de ingresos de personas físicas o de actividades empresariales en las que se obtiene estimativamente mayores ingresos al declarar menos que los egresos que realizan y que presume mayores ingresos de los declarados o en su caso determinados por la autoridad fiscal en su oportunidad; a tal grado se ha constituido como grave esta conducta que en este año se constituye como una de los tipos de defraudación fiscal.

En otro orden de ideas, existe relación del artículo anterior con el precepto 117, que se refiere a la posibilidad de poderse extenderse la verificación fiscal mediante estimación -- al decir la ley lo siguiente:

"La estimación hecha por las autoridades fiscales para un determinado año de calendario, se entenderá que se continúa para el siguiente, sin perjuicio de la obligación que tienen los -- contribuyentes de manifestar los incrementos de sus ingresos -- en los términos de esta Ley, así como lo dispuesto en el último párrafo del artículo anterior.

Cuando de las comprobaciones que lleven a cabo las autoridades fiscales aparezca que el total de ingresos percibidos por-

el contribuyente por actividades empresariales es superior en más de un 20% a los ingresos estimados o manifestados, el monto del impuesto estimado quedará sin efecto y el contribuyente estará obligado a pagar las diferencias que procedan más los recargos y sanciones correspondientes. Si el contribuyente solicita espontáneamente a las autoridades fiscales la rectificación de la estimación y ésta resulta superior en más del 20% mencionado, pagará el impuesto que proceda más los recargos correspondientes, salvo cuando en la rectificación el contribuyente no rebase los límites de ingresos señalados en la fracción I del artículo 115 de esta Ley, en cuyo caso quedará librado de pagar las diferencias correspondientes a bimestres anteriores".¹⁰⁰

Es decir a la autoridad se le dan facultades regladas para en su caso proceder si es extensiva la irregularidad para poder a hacer su determinación continúa para el siguiente año de calendario haciéndose la observación que la Ley no menciona si es para el año siguiente o para el inmediato anterior.

Para concluir este segundo presupuesto, se analiza lo correspondiente al artículo 119 del ordenamiento en cuestión, -- que se refiere a las facultades que tendrá la autoridad fiscal en relación a este apartado de la Ley que es el relativo al Capítulo VI del Título IV De las personas Físicas, haciendo la mención que únicamente serán aplicables para las dos secciones de que esta compuesto el Régimen General a las Actividades Empresariales, (Sección I) y el del Régimen Simplificado a las Actividades Empresarias (Sección II).

Se expone este apartado hasta esta oportunidad para aprovechar que se relacionan dos temas referentes al análisis del artículo 62 (Coeficiente de determinación de utilidades en tra-

100. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

tándose de las Sociedades Mercantiles, Título II y el de las -
 Personas Físicas para el Régimen Simplificado a las Activida--
 des Empresariales, título IV, Secciones I y II), y el plantea--
 do en el párrafo inmediato anterior; primeramente se quiere in--
 dicar que el precepto en mención, incorpora el procedimiento -
 por aplicarse cuando de una determinación presuntiva o estima--
 tiva se tenga que precisar los ingresos brutos declarados o de--
 terminados presuntivamente un coeficiente precisado en este ar--
 tículo específicamente tomando en consideración la actividad -
 que tenga el contribuyente fiscalizado que en forma general se
 preciben del 3 al 30%, como sigue:

COMERCIALES	3% - 5% - 10% - 20% - 25% - 30%
INDUSTRIALES	5% - 10% - 20% y 30%
AGRICOLAS	5% - 10%
GANADERAS	5%
PESCA	10%

Cabe mencionar que se presentan en forma condensada, hacien--
 do la aclaración que específicamente el giro del contribuyente -
 revisado deberá coincidir exactamente al marcado en este orde--
 namiento comentado y en el supuesto de que no haya ese giro se
 podrá aplicar el coeficiente del 15% que en forma general y es--
 pecífica contempla la Ley, para en esos casos.

Por lo que respecta al tercer presupuesto, corresponde el -
 verificar los artículos 17 fracciones I y el 141, respectiva--
 mente, en el primero se contempla la prevención de ser acumula--
 ble la determinación presuntiva que realice la Secretaría de -
 Hacienda y Crédito Público como consecuencia de su función pa--
 ra efectos del del Título II de las Sociedades Mercantiles, al
 mencionarse en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo siguien--
 te:

"Para los efectos de este Título se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente -- por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los casos en que proceda conforme a las leyes."¹⁰¹

Del artículo 141 se puede indicar que al hacer referencia - el artículo 116 comentado anteriormente, se indica que: "Para estimar la utilidad se aplicará a los ingresos el coeficiente que corresponda conforme el artículo 62 de esta Ley, a la utilidad obtenida se le aplicará la tarifa del artículo 141 de la misma..."., esto último por estar en la parte relativa al Régimen General a las Actividades Empresariales, específicamente.

Al respecto del estudio del artículo 144 de la Ley del - - I.S.R., debe mencionarse que en el presente año fue modificado este numeral, relativo al Título V, De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional, que para mayor claridad se transcribe, como sigue:

"Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo en bienes, en servicios o en crédito, aún cuando hayan sido determinados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de los artículos 64, 64 A, 65 y 66, provenientes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éstos. Se considera que -- forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los

101. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyente el impuesto que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título." ¹⁰²

Esta modificación al artículo 144 referente a establecer como objeto de impuesto las determinaciones mediante la presuntiva cuando las operaciones sean pactadas a menos del costo o -- del precio de mercado, con el criterio de los artículos 64 A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta comentado anteriormente, en este Capítulo del presente trabajo.

102. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

3. Impuesto al Valor Agregado

Por lo que corresponde a la determinación presuntiva contenida en el Impuesto al Valor Agregado, haciendo una referencia del cuadro sinóptico que se presenta se planean los preceptos que precisan la causal de procedencia, de este gravamen que se exponen en los artículos siguientes:

- Artículo 39 y 37 de la Ley del I.V.A.
- Artículo 15 del Reglamento del I.V.A.

Como se observa en este cuerpo jurídico tributario, relativa al Impuesto al Valor Agregado se contempla en el Capítulo - VIII, De las Facultades de las Autoridades se prevee en el artículo 39 comentado, que dispone lo siguiente:

"Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben"¹⁰³

Relacionándolo con el artículo 37 del propio ordenamiento - se da el procedimiento el cual indica a la letra lo siguiente:

Para los efectos de la estimación que realicen las autoridades fiscales se tomará en cuenta:

Importe de compras efectuadas; inventarios de mercancías, - de maquinaria y equipo; monto de la renta del local en que estén establecidos los negocios; número de trabajadores que tengan a su servicio y sueldos de que disfruten; pago de cuotas -

103. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

al Instituto Mexicano del Seguro Social; impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios; cantidades que hayan cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfonos; retiros en efectivo y en especie efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia; zona comercial en que se encuentre ubicado el negocio; informaciones recabadas de terceros y, en general, todos los elementos de juicio que puedan utilizarse para la estimación del valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto.

Las autoridades fiscales podrán incrementar la estimación del valor de los actos o actividades por los que el contribuyente esté obligado a pagar impuesto, aplicando a la estimación efectuada en el año de calendario anterior, el factor que en su caso, señale anualmente el Congreso de la Unión.

Las estimaciones que realicen las autoridades fiscales se harán por ejercicios y se dividirán entre seis para los efectos del pago bimestral".¹⁰⁴

Se evidencia que en el Impuesto al Valor Agregado se limita a exponer en realidad el procedimiento cuando proceda la presuntiva y los conceptos a los que podrán tomarse en cuenta, para efectuar su base gravable la autoridad en caso de tener la causalidad de determinación correspondiente.

Cabe mencionar que el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 51 agrega sobre los rubros acreditables lo que más adelante se indica:

"Las cantidades acreditables que deben comprobarse en los términos del artículo 39 de la Ley, serán las que correspondan al

104. Sumario Fiscal Theasis. Año 1992.

ejercicio o período en que el valor de los actos o actividades se determine presuntivamente, y siempre que la documentación - en que consten éstas reúna los requisitos que establece la - - Ley, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento".¹⁰⁵

En lo referente a este último artículo 39 de la Ley, se dan los lineamientos específicos que deberán contener los comprobantes sujetos a ser cantidades acreditables dentro de período o ejercicio que correspondan y además que estén requisitados - con las reglas mencionadas en el artículo 29, 29 A y 29 B del Código Fiscal de la Federación y el 36 del Reglamento relativo.

Esa reglamentación de las facturas o documentos comprobatorios por las actividades gravadas, deberán contener lo siguiente:

1. Impreso el nombre, denominación o razón social, con la clave del R.F.C.
2. Contener impreso el número de folio.
3. Lugar y fecha de expedición
4. Clave del Registro Federal de Contribuyente de la persona a favor de quien se expide.
5. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que ampara.
6. Valor unitario en número e importe total en número y letra, así como el Impuesto al Valor Agregado por trasladarse, por separado.
7. Número y fecha del documento aduanero, en su caso.
8. En caso de transporte de mercancías por territorio nacional de procedencia extranjera, pedimento de importación,

105. Sumario Fiscal Ithemis. Año 1992.

nota de remisión, de envío, de embarque o despacho y -
la carta de porte.

4. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

En relación al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios dentro del objeto general de gravación de actos o actividades que tiene contemplado, esta prevista la determinación --presuntiva en el Capítulo VI, De las Facultades de las Autoridades en donde se ven concentrados las causales de aplicación-- en los artículos: 22, 23, 25 y 26 de la Ley de referencia; y el artículo 24 y el 15 del Reglamento correlativo; los primeros se relacionan como normas jurídicas de las causales de la presuntiva y las segundas obviamente se prescriben como de procedimiento, como queda referenciado en la sinópsis al tema.

Siguiendo la sistemática de los puntos anteriores a este capítulo se indican los artículos relacionados al respecto, como enseguida se presentan:

C A U S A L E S

L E Y :

Art. 22	Precisión general de la determinación presuntiva.
Art. 23	Determinación presuntiva en caso de omisión del registro en adquisición de materia prima
Art. 25	Determinación presuntiva por exceso en mermas permitidas.
Art. 26	Presuntiva por adquisiciones de gasolinas o diesel comprada a Petróleos Mexicanos.

P R O C E D I M I E N T O

Art. 24	Métodos para determinar la presuntiva en precios en caso de enajenación de productos.
---------	---

REGLAMENTO:

Art. 15	Lineamientos y procedimiento para el acreditamiento del Impuesto en caso de aplicación de la presuntiva.
---------	--

Entrando en materia, el artículo 22 como se mencionó anteriormente prevee el concepto general de lo que es la determinación presuntiva en materia del I.E.P.S., en caso de su aplicación específica de los artículos 23, 25 ó 26 del ordenamiento en comentario, al decir lo siguiente:

"Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben".¹⁰⁶

Esta disposición como se observa presenta la concepción genérica en caso de presentarse la posible aplicación de alguna de las causales de la determinación presuntiva y se menciona que de lo determinado será posible el acreditamiento de aquellas cantidades que tengan la comprobación correspondiente, claro y que cumplan la requisitación que dispone el Código Fiscal de la Federación al tenor en comentario.

Por lo que corresponde al precepto marcado con el número - 23 esta causal de presuntiva se prevee claramente en la exposición como viene en la propia Ley, al decir:

"Cuando el contribuyente omite registrar adquisiciones de materia prima, se presumirá, salvo prueba en contrario, que éstas fueron utilizadas para elaborar productos por los que se está obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, que estos productos fueron enajenados en el mes en que se adquirieron las materias primas y que el impuesto respectivo no fue -- declarado.

Cuando el contribuyente omite registrar empaques, envases o --

106. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

sus accesorios, se presumirá, salvo prueba en contrario, que - dichos faltantes se utilizaron para el envasado de productos - por los que se está obligado al pago del impuesto establecido - en esta Ley, que estos productos fueron enajenados en el mes - en que se adquirieron y que el impuesto respectivo no fue de - clarado".¹⁰⁷

Como se observa en este artículo se contemplan dos plantea-
mientos por los cuales existe la posibilidad de precisar una -
presuntiva, como son: en primer lugar cuando la autoridad fis-
cal como consecuencia de su función precise que omitió regis-
trar adquisiciones de materia prima el contribuyente, podrá --
efectuarse la determinación presuntiva de acuerdo a lo previs-
to en este artículo, empero la prueba que posea deberá ser com-
probable, es decir que se pueda exhibir a cualquier autoridad-
fiscal y sea contundente, para proceder a instrumentar la de-
terminación correspondiente, aclarándose en la ley que se pre-
sumirá que fueron enajenados en el mes que se adquirieron.

En la otra parte se distingue que cuando el contribuyente-
omite el registro de empaques, envases o sus accesorios la ley
distingue que fueron utilizados para su venta y prevee la nor-
ma que se enajenaron en el mes en que se adquirieron y se intu-
ye no fueron declarados esos ingresos por disposición de la --
ley en forma específica.

En lo relativo al artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre
Producción y Servicios que se refiere a lo siguiente:

"Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente --
que se enajenaron los bienes que el contribuyente declarará como
mermas en los procesos de producción, envasamiento o comercia-
lización, cuando éstas excedan de los siguientes porcentos:

107. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

- I. Derogada.
- II. 12.3%, en cerveza.
- III. 5%, en las bebidas alcohólicas, distintas de la cerveza, que se añejen en barricas que se encuentren en lugares cubiertos, 10% cuando dichas barricas se encuentren en lugares descubiertos y 1.5% cuando el añejamiento se realice por otros sistemas; y 1% por su envasamiento.
- IV. 0.74% en gasolina, sobre volúmenes adquiridos.

Para determinar el valor en que se enajenaron los bienes, - se considerará que éstos se enajenaron al precio más alto en que el contribuyente vendió dichos productos.

Los porcentajes a que se refieren las fracciones anteriores, únicamente son aplicados a los productores o envasadores".¹⁰⁸

La apreciación inicial que se puede hacer de este precepto es que este supuesto es para controlar mediante el propio contribuyente que no se desborde de esos límites establecidos por la autoridad fiscal formalmente, ya que se considera que son - establecidos en base a la experiencia sobre esta materia de -- mermas de bebidas alcohólicas específicamente.

También se presenta la posibilidad de la presunción en el caso de gasolinas o diesel, básicamente en negocios de distribución de gasolina, al decir la ley lo siguiente:

"Las autoridades fiscales podrán presumir, salvo prueba en contrario, que el volumen y tipo de gasolina y diesel informado -

108. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

por Petr6leos Mexicanos en los t6rminos del art6culo 21 de esta Ley, fueron adquiridos por el contribuyente y enajenados en cada uno de los meses que comprende el semestre por partes -- iguales".¹⁰⁹

Es decir que la autoridad fiscal si precisa que existen diferencias entre lo vendido y las compras realizadas a Petr6leos Mexicanos, 6sta podr6 determinar como ingresos no declarados las compras que no fueron en su caso registrados ni declarados, de acuerdo a esta norma espec6ficamente, con la apreciaci6n de ser -salvo prueba en contrario.

El art6culo 21 que se menciona especifica que Petr6leos Mexicanos deber6 presentar declaraci6n semestral sobre los vol6menes y tipos de gasolina y diesel del primer semestre del a6o de calendario que haya enajeando a m6s tardar el d6a 20 de septiembre del ejercicio reportado; y del segundo semestre ser6n--presentados el 20 de marzo del siguiente a6o calendario.

Por lo que resta faltar6an los art6culos de procedimiento--24 de la ley y el 15 reglamentario, comprendiendo ambos normas jur6dicas; el primero contiene los procedimientos que podr6 --ocupar la autoridad para determinar presuntivamente el precio--en adquisiciones, al decir el art6culo relativo lo siguiente:

"Las autoridades fiscales podr6n determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos a --que esta Ley se refiere, aplicando cualquiera de los siguientes m6todos:

- I. Los precios corrientes en el mercado interior o exterior--y en defecto de 6stos el aval6o que practiquen u ordenen--practicar las autoridades fiscales.

109. Sumario Fiscal Thesis. A6o 1992.

- II. El costo de los bienes incrementado con el por ciento de utilidad bruta con que opere el contribuyente. Dicho por ciento se obtendrá de los datos contenidos en la declaración presentada para efectos del impuesto sobre la renta en el ejercicio de que se trate o de la última -- que hubiere presentado y se determinará dividiendo la utilidad bruta declarada entre el costo declarado. A falta de declaración se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.
- III. El precio en que una persona enajene bienes adquiridos del contribuyente o de intermediarios, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal les correspondería, conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- IV. Tratándose de productos sujetos a precio máximo al público, el que resulte de restarle, el margen máximo autorizado al comercio y el impuesto correspondiente.

Si de la aplicación de cualquiera de los métodos antes mencionados, se determina que el contribuyente enajenó sus productos a precios superiores a los declarados, las autoridades fiscales podrán considerar que la producción del último ejercicio se enajenó a ese precio."¹¹⁰

Como se observa en cada fracción de las anotadas se presentan diversos tipos de criterios para en un momento en una verificación se determine que exista o se precisen variaciones en los precios de venta con los de adquisición (iguales o menores a los del costo), la autoridad podrá determinar presuntivamente en esas operaciones y gravarlas como omitidas siempre y cuando se demuestre que el contribuyente enajenó sus productos

110. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

a precios superiores a los declarados, considerándose que los-
debió presentar el contribuyente en la última producción del -
ejercicio, en cuestión.

Cabe mencionar que en el artículo 15 del Reglamento del I.-
E.P.S., estipula lineamientos en caso de aplicación del artículo
22 de la Ley indicando lo siguiente:

"Las cantidades acreditables que deben comprobarse en los tér-
minos del artículo 22 de la Ley, serán las que correspondan ex
clusivamente al ejercicio en que el valor de los actos o acti-
vidades se determine presuntivamente, y siempre que la documen-
tación en que consten éstas reúnan los requisitos que estable-
cen la Ley, en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamen-
to."¹¹¹

Con lo anterior se queda completada la exposición de la de-
terminación presuntiva en los diversos ordenamientos que con-
tienen alguna descripción al respecto, o específicamente algún
procedimiento al respecto de este planteamiento que contemplan
el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y el
Código Fiscal de la Federación, ya analizadas en su oportuni-
dad, en el presente capítulo.

111. Sumario Fiscal Themis. Año 1992.

5. Ley del Impuesto al Activo

Desde que entró en vigencia con fecha primero de enero de 1989 la Ley del Impuesto al Activo no se tenía previsto procedimiento que contemplara la determinación presuntiva específicamente; empero a partir del presente año dentro de la Ley Miscelánea 1992, en donde fue reformado el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 55, 56 y 59 en los cuales fue adicionado el concepto de : Activos para ser agregado ese concepto ya analizado en este capítulo, en el primer punto.

Con lo anterior queda incorporado para efectos del Impuesto al Activo (I.M.P.A.C.) el procedimiento de determinación presuntiva legalmente cubriendo ese vacío de la Ley, ya comentado.

En relación a las causales y procedimientos analizados en el primer punto correspondiente al Código Fiscal de la Federación, los que son aplicable para efectos de este impuesto.

6. Otras Leyes Fiscales Federales.

Como se hizo notar en el preámbulo de este trabajo se hace notar que algunas leyes contempladas en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio de 1992, existen adicionalmente a las leyes ya tratadas como el Impuesto Sobre las Erogaciones de Servicios Telefónicos, Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo prestado Bajo la Dirección y Dependencia - de un Patrón e Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, básicamente aquellas que son fiscalizables permanentemente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; después de su verificación al menos de esta relación de ordenamientos ya analizados no se contempla algún procedimiento semejante al de la determinación presuntiva, lo cual se indica para emitir un comentario sobre el tema tratado.

CONCLUSIONES

PRIMERA: Para poder llegar a concluir como se precisan los supuestos normativos que constituyen la determinación presuntiva en material fiscal, es claro que ésta podrá aplicarse cuando se den aquellas hipótesis marcadas en las leyes fiscales y que sean de las causales precisadas en las leyes fiscales para poder generar una determinación de este tipo, por lo que deberán presentarse las fases mínimas necesarias para realizarla y que desde nuestro particular punto de vista son las siguientes:

- Que la autoridad fiscal en cuestión este amparado con una orden de visita domiciliaria firmada por autoridad competente, para hacer la revisión.
- Que como consecuencia de la revisión fiscal, el sujeto pasivo este en los supuestos que se mencionan a continuación, que: no tenga, niegue o estén mal sus registros contables o declaraciones, determinándose irregularidades o incumplimientos fiscales del revisado, solicitados por parte de la autoridad fiscal como consecuencia de la revisión.
- Que dichas conductas irregulares, den nacimiento a alguna o algunas de las causales de la presuntiva de ley fiscal afectada.
- La autoridad fiscal deberá precisar adecuadamente las causales de la presuntiva de ley fiscal afectada.

- La autoridad fiscal deberá precisar adecuadamente las causales de aplicación de la presuntiva, que son a la vez las normas que le dan la investidura de poder, para ejercer las facultades a él conferidas en las leyes fiscales correspondientes.
- Que la autoridad fiscal tenga los elementos jurídicos y de prueba necesarios, demostrables en cualquier tiempo y lugar que soporten la determinación presuntiva adecuadamente y así, este encuadrado ese procedimiento administrativo dentro del marco de la ley.

SEGUNDA:

La determinación presuntiva se considera como un mecanismo previo a la determinación del crédito fiscal, ya que es la propia autoridad fiscal la que cuantifica el valor del hecho imponible realizado por un contribuyente y que de una conducta irregular se convierte en una especie de la determinación normal; esto viene a corroborar que dentro del rubro de las leyes fiscales se encuentran normas dirigidas a las autoridades fiscales otorgándoles facultades de revisión y determinación.

Al respecto se deduce que esta forma de determinación de impuestos, es una actividad atribuible y exclusiva de la Administración del Estado (S.-H.C.P.), por constituirse como un instrumento -- formulado por una necesidad atingente de la propia naturaleza del Estado y en ese sentido su -- ejercicio tiene función de control en la administración fiscal.

También tiene una justificación prioritaria que va relacionada con la experiencia que se tiene en forma generalizada de que la conducta del sujeto pasivo siempre es resistente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aún más, cuando esta conlleva al pago de impuestos. En la práctica se ha detectado que incluso, estando en proceso de una revisión a un contribuyente, este induce conductas negativas o dilatorias en el inicio, proceso o conclusión de una visita domiciliaria y por ello el Estado se prevee de ciertas normas jurídicas a través de las cuales se les dan facultades a su personal comisionado para garantizar su cometido social y que es que cada contribuyente cumpla cabalmente con sus obligaciones fiscales dentro del plazo y forma, establecidos.

TERCERA:

Las facultades fiscales en materia de la competencia, jurisdicción y determinación están conferidas a las autoridades hacendarias y estas normas, están reglamentadas en la legislación fiscal como es, la Ley Orgánica el Reglamento Interior de la S.H.C.P., como quedó asentado en la parte relativa de este trabajo.

Lo anterior es a efecto de que quede inscrito en tales leyes claramente y con ello dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el hecho de no realizarlo por parte de la autoridad de esa manera, estaría violando las garantías individuales del contribuyente.

CUARTA:

En nuestro sistema fiscal y en virtud de que la mayoría de los impuestos son autodeterminables, corresponde en principio al contribuyente, determinar las contribuciones a su cargo, para lo cual el mismo lleva a cabo la cuantificación de los elementos económicos gravados del impuesto. En los casos en que la determinación sea realizada por la autoridad fiscal, el procedimiento deberá estar contenida en normas jurídicas de la materia, en forma específica.

Ratificando lo anterior, la reglamentación de esos atributos de verificación y específicamente el de la determinación presuntiva están contemplados en un apartado especial de cada ley fiscal.

A través del presente trabajo hemos detectado que la función operativa relativa a la aplicación de la determinación presuntiva, se observa como un mecanismo jurídico emanado de las facultades fiscales de las autoridades, las cuales están contenidas en las diversas leyes especiales correspondientes como a continuación se relacionan:

<u>ORDENAMIENTO:</u>	<u>TITULO:</u>	<u>CAPITULO:</u>	<u>ARTICULOS:</u>	<u>ESPECIFICO:</u>
C.F.F.	III	Unico	33 al 69	55 al 62
I.S.R.	II	VI	61 al 67	62, 64 y 65
I.V.A.		VIII	38 al 40	39
I.E.P.S.		VI	22 al 26	22 al 26

Por lo tanto, se concluye que dicho procedimiento de determinación para precisar el impuesto mediante la presuntiva es especial y no el procedimiento normal que debe de llevar a cabo los contribuyentes.

Asimismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus dependencias, se les otorga la autoridad en comento para poder decidir la aplicación de este procedimiento administrativo cuando se den los supuestos normativos específicos al caso en concreto.

QUINTA: Siendo el Código Fiscal de la Federación un ordenamiento supletorio a las normas fiscales, podemos -- concluir que en éste se mencionan de manera genérica dentro de las facultades de las autoridades fiscales, el procedimiento de la determinación presuntiva de manera general y en forma específica este procedimiento se contempla en cada uno de los ordenamientos fiscales especiales. (Impuestos Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Activo, etc.)

SEXTA: Si bien es cierto que la autoridad administrativa dentro de sus facultades esta la de llevar a cabo el procedimiento de determinación presuntiva, también tenemos que reconocer que esto no es la última instancia para los particulares, pues es sólo un procedimiento de la autoridad, ya que el contribuyente cuenta con los medios de defensa que los mismos ordenamientos jurídicos le señalan.

Lo anterior trae aparejado que los elementos reunidos por la autoridad pueden ser desvirtuados, ya que todas estas normas son - salvo prueba en contrario -.

Con ello se denota que precisamente al fincarse la contribución por la autoridad fiscal da como resul

tado que al haberse determinado mediante presunciones, es concluyente decir que no es la cantidad -- real determinada, el crédito fiscal precisado y -- por lo tanto, éste también tendrá esa característica de no ser precisamente el resultado económico - real, -empero por disposición de la ley- será la - verdad jurídica determinada mediante este procedimiento especial.

SEPTIMA: La determinación presuntiva es un procedimiento -- con el que cuenta la autoridad fiscal, pero, esto - no implica en si mismo una sanción al contribuyente ni tiene ese carácter, lo anterior considerando de la simple interpretación que el propio artículo 55, último párrafo del Código Fiscal de la Federación indica que: "La determinación presuntiva a -- que se refiere este artículo, procederá indepen- - dientemente de las sanciones a que haya lugar". -- Con ello independientemente del crédito fiscal de- terminado se podrán seguir los delitos y sanciones que correspondan de acuerdo al ordenamiento en - - cuestión.

OCTAVA: En la actualidad se puede contemplar que la mayo-- ría de las leyes de carácter **federal** contienen el procedimiento de determinación presuntiva, ya que en el año en curso de 1992, cuando en el Código -- Fiscal de la Federación se llevaron a cabo refor-- mas a fin de incluir los **ACTIVOS** de los contribu-- yentes a efecto de tener elementos por parte de la autoridad para llevar a cabo este procedimiento; - por lo que se concluye que desde la entrada en vi- gor de esta Ley hasta antes de la fecha 1º de ene- ro de 1992, no existía un procedimiento para deterer

minar presuntivamente el valor de los activos.

NOVENA:

Hemos observado en el presente trabajo que existen los procedimientos desde el punto de vista legal para que la autoridad determine las contribuciones de los sujetos pasivos, sin embargo esto no puede funcionar si no existe un alto grado de honradez en los servidores públicos, debiéndose recordar -- que la actitud de éstos debe ser de un constante -- avance en el campo de su actividad la que deberá -- realizar con mayor esmero y profesionalismo.

Esta actividad del servidor público trasciende dentro del ámbito de la colectividad y es un pilar -- fundamental dentro del contexto de las Finanzas Pú blicas del Estado, por lo tanto, cada servidor público deberá estar consciente de:

1. La sociedad que lo formó
2. De la profesión a la cual se debe y protestó -- por y para su leal desempeño ante la sociedad.
3. De él mismo como persona que forma parte de la sociedad en la cual convive, sea gobernado o -- como parte del ente que gobierna.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS :

1. Código Fiscal de la federación y Reglamento. Comentado - del Lic. Eduardo Ramírez Ruíz. Editorial PAC, S.A. México 1986.
2. Código Fiscal de la Federación. Comentado y Anotado del - Lic. Francisco Lerdo de Tejada. Editorial I.E.E., S.A.- México 1977.
3. Curso de Derecho Tributario de José Luis Pérez Ayala y - Eusebio González. Editorial de Derecho Financiero. Se-- gunda Edición 1979, Madrid España.
4. Curso de Política de Finanzas Públicas de México del - - Lic. Alfonso Cortina. Editorial Porrúa, S.A. México - - 1977.
5. Curso Superior de Derecho Tributario del Dr. Dino Jarac. B.A. Argentina 1969.
6. Derecho Financiero Mexicano del Lic. Sergio Francisco de la Garza. Editorial Porrúa, S.A. 12ª Edición. México -- 1983.
7. Derecho Financiero de Carlos M. Giuliani Fonrouge. Edi-- ciones Depalma. Buenos Aires 1976.
8. Derecho Fiscal del Lic. Raúl Rodríguez Lobato. Editorial Harla. México 1983.
9. Derecho Fiscal Mexicano del Lic. Luis Martínez López. -- Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México 1986.

10. Derecho Tributario del Lic. Mayolo Sánchez Hernández. -- Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1988.
11. Diccionario de Derecho del Lic. Rafael de Pina y Lic. Rafael de Pina Vara. Editorial Porrúa, S.A. México 1986.
12. Elementos de Ciencia Fiscal de Lucien Mehl. Editorial -- Bosch, Casa Editoria. Barcelona España 1959.
13. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas del Licenciado Ernesto Flores Zavala. Editorial Porrúa, S.A. México -- 1970.
14. Instituciones de Derecho Financiero de Mario Pugliese. - Editorial Porrúa, S.A. México 1976.
15. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano del Lic. Emilio Margain Manautou. Editorial Universidad Autónoma de San Luis Postosí 1969.
16. Las Garantías Individuales del Dr. Ignacio Burgoa O. Editorial Porrúa, S.A. México 1973.
17. Legislación de Hacienda Española de Gabriel de Ulcera. - Aguilar, S.A. de Ediciones. Madrid 1959 Séptima Edición.
18. Los Artículos 14 y 16 Constitucionales del Lic. Carlos - A. Cruz Morales. Editorial Porrúa, S.A. México 1977. Primera Edición.
19. Nociones de Política Fiscal del Lic. Emilio Margain Manautou. Edición de Universidad Autónoma de San Luis Postosí. México 1980.
20. Ordenamiento Tributario Español de Matías Cortés Domín- -

guez. Editorial Tecnos. Madrid, 2a. Edición 1970.

21. Principios de Derecho Tributario del Lic. Luis Humberto-Delgadillo Gutiérrez. Editorial PAC, S.A. México 1985. - Primera Edición.
22. Diccionario Enciclopédico Académico. Editorial Cuántica, S.A. México 1978.
23. Comentario a la Reforma Fiscal 1992. Themis 1992.

CODIGOS Y LEYES:

24. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. - Editorial Porrúa, S.A. 1992.
25. Código de Comercio y Leyes Complementarias. Editorial Porrúa, S.A.
26. Código Civil. Editorial Porrúa, S.A. México 1978.
27. Código Fiscal de la Federación y Reglamento 1992. Editorial Themis.
28. Código Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa, S.A. - 1987 y 1983.
29. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Editorial Porrúa, S.A. México 1989.
30. Ley Federal del Trabajo. Editorial Porrúa, S.A. México - 1989.
31. Ley del Impuesto Sobre la Renta y Reglamento. Editorial-Themis 1992.

32. Ley del Impuesto Sobre la Renta 1991. Editorial Themis.
33. Ley del Impuesto Sobre la Renta 1983. Editorial Porrúa, - S.A.
34. Ley del Impuesto al Valor Agregado y Reglamento. Editorial Themis 1992.
35. Ley del Impuesto al Activo y Reglamento. Editorial Themis 1992 y 1991.
36. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y Reglamento. Editorial Themis. 1992.
37. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio de -- 1992. Editorial Themis 1992.

O T R O S :

38. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Editorial Themis 1992.
39. Impuesto sobre la Renta e Ingresos Mercantiles. Legislación Federal, Jurisprudencia y Sentencias, Recursos Administrativos. Ed. S.H.C.P.
40. Sumario Fiscal. Editorial Themis. México 1992 y 1991.
42. Instructivo de Fiscalización de la S.H.C.P. D.G.F. 1982.
43. Diario Oficial de la Federación de noviembre de 1991.
44. Diario Oficial de la Federación del 21 de febrero de - - 1992.
45. Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1992.

46. Ley Miscelanea que Reforma y Modifica aspectos Fiscales del mes de diciembre de 1991.