

289
2ej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 75 DE LA
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ARTURO GALVEZ MUJICA
ASESOR: LIC. EMILIO MARGAIN BARRAZA

FALLA DE ORIGEN

CIUDAD UNIVERSITARIA, D. F.



FACULTAD DE DERECHO
SECRETARÍA GENERAL DE
EXÁMENES PROFESIONALES

1994



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 12 de enero de 1994.

COORDINADOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR,
U.N.A.M.
P r e s e n t e .

Por este conducto, me permito comunicar a usted que el pasante ARTURO GALVEZ MUJICA, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "ANALISIS DEL ARTICULO 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

Con fundamento en los artículos 80. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.



Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora del Seminario

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Lic. M^{ra.} de la Luz Núñez Camacho

A LA MEMORIA DE MI PADRE,
IGNACIO GALVEZ BETANCOURT.
Porque siempre me impulsó para
conseguir lo que me propusiera.

A MI MADRE, SOCORRO MUJICA LOZOYA.
Por todo su amor y los sacrificios
que ha hecho en pos de mi bienestar.

A MIS HERMANOS: JUAN CARLOS, RAFAEL
Y MA. GUADALUPE, por su amor fraternal
a toda prueba.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.

A LA FACULTAD DE DERECHO.

AL LIC. EMILIO MARGAIN BARRAZA,
Por el consejo insustituible y la
dirección de la presente tesis.

A MI HERMANO IGNACIO GALVEZ ROCHA.
Porque al faltar mi padre me tendió
su mano sinceramente, como siempre.

A JOSEFINA ANTUNEZ DE GALVEZ.
Porque con su apoyo realicé mis
pininos en la carrera de Derecho.

A MI HERMANA MA. GUADALUPE GALVEZ ROCHA.
Por los ánimos que me infundió para
la terminación de este trabajo.

A MI TIA CAROLINA GALVEZ BETANCOURT.
Porque siempre me ha ofrecido su cariño.

A TODA MI FAMILIA EN GENERAL.
Pues no quisiera omitir a nadie.

A TODOS MIS AMIGOS.

INDICE.

INTRODUCCION.....	I
-------------------	---

CAPITULO PRIMERO.

1.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	1
1.1.- Concepto.....	1
1.2.- Naturaleza Juridica.....	9
1.3.- Objetivo.....	14

CAPITULO SEGUNDO.

2.- METODOS DE DETERMINACION.....	17
2.1.- El Problema del Método.....	17
2.2.- Requisitos.....	20
2.3.- Clasificación.....	22
2.3.1.- Indiciario.....	22
2.3.2.- Objetivo.....	27
2.3.3.- Declarativo.....	27
2.4.- Sujeto que Determina.....	30

CAPITULO TERCERO.

3.- SIGNOS EXTERNOS DE RIQUEZA, COMO METODO PARA DETERMINAR LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	34
3.1.- Determinación Presuntiva.....	34
3.2.- Signos Externos de Riqueza.....	39
3.3.- Medios Indirectos de la Investigación Económica en el Código Fiscal de la Federación.....	46

CAPITULO CUARTO.

4.- ANALISIS LEGAL Y CONSTITUCIONAL DEL ARTICULO 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	55
4.1.- Análisis Descriptivo.....	55
4.2.- Análisis Legal.....	56
4.3.- Análisis Constitucional.....	67
4.4.- Procedibilidad del Delito Equiparable a la Defraudación Fiscal.....	71
4.5.- Adición al Artículo 133 de la L.I.S.R.....	73

CONCLUSIONES.....	76
-------------------	----

BIBLIOGRAFIA.....	81
-------------------	----

INTRODUCCION.

El conocimiento de la materia fiscal se torna cada día más importante, lo cual obedece al interés generalizado de las personas por entender la forma en que deben cumplir con sus obligaciones fiscales.

El Derecho Fiscal es apasionado por su contenido y por la dinámica en su devenir, pues año con año se reforma o actualiza con la llamada miscelánea fiscal, a nivel legal o administrativo.

Un problema para el entendimiento de la materia que nos ocupa es ese dinamismo que en ocasiones se convierte en cambio total anual, lo cual dificulta aun más la comprensión, que de por sí es compleja y muy técnica.

El tópico fundamental del tema lo constituyen las contribuciones y principalmente los impuestos. Partiendo de esta premisa resulta interesante conocer los tipos de impuestos que en nuestro país existen, pero para efectos de este trabajo de investigación, la forma de determinarlo es lo principal.

Para poder establecer el monto del impuesto que corresponde a cada contribuyente debemos conocer el método para determinarlo y el sujeto que debe aplicarlo. En nuestra legislación la

determinación de las contribuciones a cargo de los contribuyentes, está bajo su encargo o potestad, salvo disposición expresa en contrario, como lo señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Los métodos de determinación de las obligaciones fiscales a cargo de la autoridad son el tema que se estudiará en la presente tesis; y para ser más específicos nos enfocaremos a la determinación señalada en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que encuadra en el método del tipo indiciario.

Comenzaremos el análisis por conceptualizar lo que es la determinación de la obligación tributaria, tomando como base las definiciones que al respecto nos da la doctrina y claro los tipos de obligaciones que existen, como son las de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Con base en lo anterior podremos definir la naturaleza jurídica del acto llamado determinación de la obligación tributaria y la finalidad que persigue.

Entrando de lleno a los métodos de determinación, se verán las diversas dificultades que deben vencerse para la selección de un sistema adecuado.

Los estudiosos de la materia han clasificado en tres grupos a los métodos de determinación, que pueden ser aplicados por el contribuyente, por la autoridad fiscal o por acuerdo de ambos.

Uno de ellos es la determinación presuntiva que se basa en presunciones legales (hechos o circunstancias) que se vinculan con los elementos ciertos, para poder establecer de una forma aproximada la capacidad contributiva de un contribuyente.

Estos hechos o circunstancias son conocidos como signos externos de riqueza, los cuales tienen contemplado un capítulo especial para su investigación.

El desarrollo de los primeros tres capítulos tiene un carácter dogmático primordialmente, pues depende mucho de lo que la doctrina señala al respecto.

Finalmente se analizará el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, su respeto a la Constitución y diversos aspectos, como lo son su vinculación natural con el artículo 132 y 133 del mismo ordenamiento, como efecto de la determinación de un ingreso y la posibilidad de que la autoridad fiscal ejerza la acción penal en contra de la persona física determinada, en caso de encontrar alguna omisión.

CAPITULO PRIMERO.

1 - DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

1.1.- CONCEPTO.

El primer paso para introducirnos en el tema es aclarar la significación del término obligación tributaria, toda vez que en la generalidad de los casos se confunde lo que realmente es. No es lo mismo relación tributaria que obligación tributaria. La relación tributaria es aquélla que surge por la sola realización del presupuesto señalado en la ley, es decir, un conjunto de derechos y obligaciones existentes entre sujeto activo y pasivo; cosa ésta muy diferente a la obligación tributaria, que es la surgida como consecuencia de la realización del supuesto jurídico previsto por la ley, o sea, la obligación implícita en la relación.

En tal sentido es que Sergio Francisco de la Garza se expresa: "De la realización en la vida social del presupuesto de hecho abstractamente establecido por la ley, que hemos llamado hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un

contenido, que es la prestación del tributo. A esa relación la llamaremos, por su naturaleza, relación tributaria y a la obligación que implica, obligación tributaria. Esa obligación tributaria por tener como contenido la prestación tributaria, la llamaremos obligación tributaria principal o también obligación tributaria sustantiva, por tener como contenido la prestación principal de dar, es decir, de pagar el tributo". <1>

Hemos de comprender la obligación tributaria en su sentido más amplio que es el de ser la relación existente entre el crédito y la obligación.

Así pues se puede tener la obligación de: dar (pagar); hacer; no hacer, o tolerar. Esto nos permite determinar que no únicamente se cumple la obligación pagando, sino que existen otras formas, aunque la más común sea la de pagar o cubrir el crédito fiscal.

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar los tratadistas la denominan obligación fiscal sustantiva; y a la obligación tributaria cuyo objeto puede ser un hacer, no hacer o tolerar la denominan obligación fiscal formal. La obligación fiscal es una, pero podemos llamarle sustantiva o formal, según sea el caso.

<1> De la Garza, Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano; Ed. Porrúa; México, 1978.

Una vez aclarado lo anterior podemos continuar con lo que es la determinación de la obligación fiscal o tributaria.

"La determinación de la obligación fiscal estriba en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida", como lo establece Raúl Rodríguez Lobato. <2>

Para Gazzerro la determinación es "la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos, así como el acto administrativo que concretiza la constatación. <3>

En ambas definiciones se plantea la determinación como verificación de la existencia de un hecho o situación jurídica que encuadre con el supuesto de la ley y que de lugar al nacimiento de la obligación fiscal a cubrir.

Por su parte Giuliani Fonrouge define la determinación como " el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a

<2> Rodríguez Lobato Raúl.; Derecho Fiscal; Ed. Harla; México, 1986.

<3> Citado por Sergio Francisco de la Garza; Op. Cit.

establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". <4>

Jarach afirma que "la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinada persona en carácter de contribuyente o responsable, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva. <5>

Como se puede apreciar Giuliani Fonrouge considera que la determinación es un acto de la autoridad o del particular; mientras Jarach piensa que es la autoridad quien realiza este acto. Por otro lado el primero considera a la determinación desde tres puntos que se conjuntan: verificar la existencia de la obligación fiscal, la estimación de que se puede gravar y establecer el crédito fiscal en forma líquida ; por su parte el segundo lo hace en el sentido de que el acto de determinación es únicamente para estar en posibilidad de obtener el pago.

Para algunos autores la determinación es un elemento necesario de la obligación tributaria, más aun para aquéllos que consideran que el particular (persona física o moral) puede determinar, como lo es el caso de Giuliani Fonrouge.

<4> Fonrouge, Giuliani.; Derecho Financiero; Ed. de Palma; Buenos Aires, 1970.
<5> Citado por Sergio Francisco de la Garza; Op. Cit.

En este orden de ideas podemos denominar a la determinación que el particular realiza, como autodeterminación; y a la que lleva a cabo la autoridad, como determinación, propiamente dicho; pero para ser menos complejos en el manejo de conceptos les llamaremos indistintamente "determinación".

Creo que la determinación la pueden realizar tanto la autoridad como el particular. Actualmente se ha dejado a cargo del sujeto pasivo de la obligación, el hecho de determinar y la autoridad verifica el correcto cumplimiento, como lo señala el Artículo 6º, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario"; y el Artículo 42 párrafo primero del mismo ordenamiento: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultado para: ...". Como se puede apreciar si se cumple normalmente con la obligación, la autoridad, discrecionalmente, verificará que se ha cumplido con la ley; pero cuando el particular no cumple el sujeto activo ejerce su facultad para determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales y las consecuencias que lleve implícitas.

Determinar no significa pagar, pues se puede fijar o señalar otras opciones (recordar que también existen obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar). Se tiene, por ejemplo la obligación de dar aviso de alta en el R.F.C., en los casos que la ley prevé; de presentar declaración; de llevar libros de contabilidad, etc., todas estas son obligaciones de hacer. Se tiene la obligación de que un automóvil utilitario no se asigne a una persona en particular, lo cual es una obligación de no hacer. Se tiene la obligación de permitir la entrada al visitador (cuando cumple con todos los requisitos de ley para el efecto), de permitirle los libros, documentación necesaria, etc., lo cual es una obligación de tolerar.

Para designar la terminología, notamos de lo anterior, que la determinación es diferente a la causación y a la liquidación. Las contribuciones se determinan conforme se van originando, pero se liquidan en la fecha o plazo señalado por el ordenamiento fiscal.

Tratadistas como Jarach, Giuliani Fonrouge, Sainz de Bujanda y Flores Zavala utilizan indistintamente los vocablos "determinación" y "liquidación". Considero que ambos términos son diferentes y la ley los utiliza en forma diversa, pues primero se determina y luego se paga. Liquidación y pago sí pueden ser utilizados unívocamente.

Así pues y según el diccionario, determinar significa: señalar, fijar una cosa para algún efecto. Y liquidar significa: hacer el ajuste formal de una cuenta.

Las leyes les dan significados diversos, pues el Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación dice: "corresponde a los particulares la determinación de las contribuciones a su cargo salvo disposición expresa en contrario". Esto nos indica que sólo se habla de determinación. No hay equiparación de términos.

Emilio Margain Manautou señala que son dos las reglas que se deben tener en cuenta al tratar el tema de la determinación en materia fiscal: 1) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. Esta nace lisa y llanamente con la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley. Se determina con posterioridad al nacimiento, de acuerdo con el método que la misma ley señale, es decir, no se puede determinar lo que no ha nacido. La determinación es un acto distinto al nacimiento.

2) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en un reglamento. Esto es porque la ley no se puede modificar tan fácil como el reglamento, tomando en cuenta el principio de legalidad. <6>

<6> Margain Manautou, Emilio.; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Ed. Porrúa; México, 1991.

Cuando tratamos el tema de la determinación tenemos que señalar la necesidad de que exista un método adecuado para tal fin, atendiendo a la naturaleza del gravamen y la fuente que origina el ingreso (la riqueza). El establecer una carga adecuada a cada fuente de ingresos, requiere de un método apropiado.

El crédito determinado se liquida, normalmente, a través de una declaración. En ésta, se fija en cantidad líquida el monto debido a la autoridad fiscal, claro está que es, cuando el cumplimiento de la obligación se satisface de tal forma, pues hay muchas formas de cumplir con la misma.

Es oportuno mencionar que se puede determinar no sólo la liquidación de un crédito, sino un saldo a favor, una compensación, incluso que no hay obligación que cumplir. Esto significa que la determinación es un término más amplio que el de liquidación, por lo que determinar no nos constriñe a liquidar; que la liquidación sea uno de los fines de la determinación es muy diferente a afirmar que es lo mismo.

Sólo en algunos casos se puede llegar a utilizar sinónimamente, como lo es el hecho de determinar en cantidad líquida un crédito fiscal. Nos encontramos con que se determina para liquidar, lo que nos conduce a pensar que no podemos liquidar si no determinamos, sea cual sea el parámetro que se aplique.

En lo personal considero que la determinación es un acto jurídico emanado por cualquiera de los elementos personales de la relación tributaria, con la finalidad de fijar el tipo de obligación fiscal que surge por la sola realización de un hecho generador.

Aunque en la generalidad de los casos notaremos que se trata de una obligación de dar (pagar el crédito fiscal generado por la realización de un hecho generador), existen otras que también se pueden y deben determinar, incluso se puede determinar que no existe obligación tributaria.

1.2. NATURALEZA JURIDICA.

El primer paso para llegar a la naturaleza jurídica de la determinación es iniciar por entender las diferencias existentes entre el nacimiento de la obligación y el momento en que se debe determinar en que consiste la obligación y su cumplimiento.

Se ha producido un debate respecto de la conexión existente entre nacimiento de la obligación tributaria y los efectos de la determinación. Como ya ha quedado aclarado, el nacimiento de la obligación tributaria se produce en el momento en que se realiza el hecho generador previsto en la ley. Así lo prescribe el

Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación: " Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran".

Podemos decir que la determinación es un acto jurídico de aplicación de la ley, cuando el particular es el encargado de realizar la determinación; o un acto administrativo, cuando es la autoridad la que lo ejecuta. Es en esta última idea que se ha discutido el efecto, del acto administrativo mandado por la ley a la autoridad, pudiendo ser declarativo, constitutivo o en ambos efectos.

Hay tendencias o tesis que piensan en estos sentidos:

*A) La Tesis del Efecto Declarativo: El principal expositor de esta doctrina es A. D. Giannini, que nos dice que la obligación tributaria (consecuencia de ser una obligación ex-lege), nace en el preciso momento en que concurren la norma legal y la realización del presupuesto marcado en ella. Esto no excluye que la autoridad aplase el nacimiento hasta el momento mismo de la determinación, misma que tiene un efecto meramente declarativo, es decir, que simplemente lo hace del conocimiento de la autoridad (advierte su acción).

B) La Tesis del Efecto Constitutivo: Allorio es el más radical exponente de esta tesis y sostiene que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre únicamente en el momento en que la Administración Tributaria produce el acto administrativo llamado acto de imposición, el cual, por tanto, tiene efecto constitutivo o que da esencia a la obligación, apoyándose en una ley italiana que previene que antes de la producción de este acto administrativo, el contribuyente, aunque lo desee, no puede hacer el pago del tributo. Berliri es menos radical, pues señala que antes de la determinación, la administración no tiene un derecho en contra del sujeto

pasivo, sino un mero derecho potestativo. La determinación produce como efecto constitutivo el nacimiento de la obligación tributaria.

C) La Tesis de que el Acto de Determinación Produce Efectos Declarativos y Constitutivos: Anteriormente señalamos que Giannini sostiene el efecto declarativo de la determinación; pero reconoce que produce otros efectos, que tienen carácter constitutivo. Tomando en cuenta la necesidad y la forma jurídica en que se realiza el acto administrativo de determinación deben obtenerse los siguientes corolarios: 1) Puesto que la liquidación es un elemento indispensable para determinar si un crédito impositivo ha surgido y cual es su importe, es evidente que el ente público no tiene posibilidad de realizarlo y que el sujeto obligado está imposibilitado para satisfacer su deuda antes de que se haya practicado la liquidación. Esta constituye, por tanto, una condición para la exigibilidad del crédito; condición necesaria, pero no siempre suficiente, ya que requiere, además, que la deuda esté vencida, pudiendo ocurrir que el vencimiento se produzca en un momento posterior a la liquidación. 2) Puesto que el derecho objetivo confía al ente público acreedor la determinación de su crédito, mediante un acto administrativo, que al igual que cualquier otro acto de la misma naturaleza, goza de una presunción de legalidad y es sin más ejecutivo, se desprende que el último efecto de la liquidación consiste en determinar, con eficacia obligatoria, la existencia del crédito y su cuantía". <7>

Alessi sostiene que "la obligación existe desde el momento de la realización del presupuesto, pero no es aun eficaz hasta que sobreviene la llamada liquidación". <8>

Sainz de Bujanda considera "que el nacimiento de la obligación y su liquidación se producen en momentos diferentes. Basta considerar que esta diferencia o separación se justifica por razones jurídicas y económicas o simplemente por organización

<7> Citados por Sergio Francisco de la Garza; Op. Cit.

<8> Ibidem.

administrativa. También piensa que el acto liquidatorio es constitutivo de efectos jurídicos distintos (exigibilidad de la deuda, la constitución en mora, apertura de un nuevo plazo de prescripción o cualquier otro que el legislador quisiera asignar al acto administrativo liquidatorio), lo cual le da un carácter mixto: declarativo de una obligación preexistente y constitutivo de otras obligaciones, consecuencia de la primera". <9>

Comparto la idea expresada en la última de las tesis y que afirma, también, Sainz de Bujanda, pues los efectos de la determinación dependen del tipo de obligación que se fije o determine. Como ya se mencionó anteriormente hay diferentes tipos de obligaciones (de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar), las cuales se determinan de forma diversa, según su naturaleza y, por ende, van a producir consecuencias diferentes, pero al fin y al cabo las producirán.

Después de analizar un poco lo que rodea al acto llamado determinación podemos acercarnos a dilucidar cual es su naturaleza jurídica. Si la determinación tiene como finalidad establecer la obligación misma y en la generalidad de los casos el monto debido a la autoridad, significa que se quiere cumplir con ella, por lo tanto, la naturaleza es la de ser un acto de aplicación de la ley, cuando la determinación la realiza el particular, que le permite a la autoridad conocer lo expresado en

<9> Sainz de Bujanda, Fernando.; Lecciones de Derecho Financiero; Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Universidad Complutense; Madrid, 1991.

la determinación. Cuando la determinación la lleva a cabo la autoridad tiene la naturaleza de un acto administrativo que pretende obtener la liquidación correspondiente.

Decimos que es un acto de aplicación de la ley porque ésta prescribe que corresponde a los particulares la determinación de las contribuciones a su cargo (Art. 6º, párrafo tercero del C.F.F.). Aquí se puede apreciar el cumplimiento que se hace de la ley, pues sólo se aplica ésta para cumplir. Incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo considera como el primer acto de aplicación de la ley.

Desde el punto de vista de la autoridad es un acto administrativo que pretende obtener el pago del crédito fiscal, porque es un acto jurídico emitido por la autoridad, lo cual es un acto administrativo. Aquí encuadra lo dispuesto en la parte última del párrafo tercero del Art. 6º del C.F.F. por lo tocante a la salvedad de disposición expresa en contrario (para que determine la autoridad).

El acto de aplicación de la ley es declarativo en el momento de su liquidación y constitutivo de la comprobación que, discrecionalmente, pudiera realizar la autoridad.

El acto administrativo de determinación es declarativo de que se tiene un crédito fiscal a favor del fisco y constitutivo

de otra serie de situaciones, como puede ser la de interrupción de la prescripción, de que se ha caído en mora, etc.

Por otro lado el efecto constitutivo de la comprobación no es el único que factiblemente puede presentarse, toda vez que es constitutivo de diversos derechos y obligaciones, que dependerán de la naturaleza de cada acto en concreto, con sus circunstancias particulares. Consecuentemente el sujeto pasivo tiene derecho a que se considere que ha cumplido con la ley en sus términos, es decir, se presume correcta, pero está obligado o sujeto a la comprobación de la autoridad.

El sujeto activo tiene el derecho o facultad para verificar la determinación de la obligación tributaria y la obligación de considerarla presumiblemente correcta.

1.3.- OBJETIVO.

El primer paso para conocer el objetivo de la determinación es indagar en las definiciones al respecto, es decir, buscarlo en la definición dada por algún autor.

En el caso de Raúl Rodríguez Lobato el objetivo es la constatación de la realización del hecho imponible (existencia

del hecho generador) y precisar la deuda en cantidad líquida. Para Giuliani Fonrouge lo es el establecer que se ha realizado el hecho generador, la medida de la obligación y la cuantificación de la misma. Pero para Jarach es la intención de la autoridad de obtener el pago del crédito.

Se debe atender a las necesidades del particular y de la autoridad, pues bajo este tenor el primero simplemente cumple con la ley; pero para la autoridad implica una función de fiscalización o vigilancia.

Desde el punto de vista de la ley la determinación, primordialmente, la realiza el particular con la finalidad de hacer del conocimiento de la autoridad el monto del crédito fiscal provocado por algún hecho generador cualquiera; y en algunos casos, además, enterar a la autoridad de la realización de algún hecho generador, como en el caso del pago del I.S.R. por concepto de la enajenación de algún inmueble o la realización esporádica de cualquier otra actividad señalada por la ley como causante de impuestos (actividad única o aislada).

En las obligaciones derivadas de la causación de contribuciones el objeto es un dar (el monto debido a la autoridad). En cualquier otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentar declaraciones, manifestaciones o avisos, llevar contabilidad, etc.), un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir

mercancía que no acredite su legal estancia en el país, etc.), o un tolerar (permitir visitas personales o domiciliarias que realicen las autoridades fiscales).

CAPITULO SEGUNDO.

2.- METODOS DE DETERMINACION.

2.1.- EL PROBLEMA DEL METODO.

Para poder estudiar los métodos de determinación que contempla la doctrina o la teoría, es menester reconocer cuales son los problemas que se deben superar para que un procedimiento se pueda adoptar.

El principal obstáculo para elegir un método, lo es el hecho de que el obligado al pago de una contribución , más aun de un impuesto, no lo realiza con satisfacción, es decir, es poco común encontrarnos con personas (físicas o morales) que quieran pagar sus impuestos de una forma gustosa o mejor dicho que estén esperando con ansiedad el momento de pagar sus impuestos, lo cual no significa que no quieran contribuir, sino que de no existir esta obligación no reclamarían por no tener que pagar. Resumiendo, diremos que se paga por "obligación" y no por gusto, como atinadamente lo deduce Emilio Margain Manautou, al interpretar o recoger el sentir del contribuyente: "es un mal necesario". <10>

<10> Margain Manautou. Emilio,; Op. Cit.

De igual forma observamos que otro problema lo es la complejidad actual en los métodos de determinación de los impuestos contenidos en las leyes. Al ser complejos éstos, el contribuyente no entiende como pagar, es decir, el particular quiere contribuir, pero no sabe como hacerlo porque el método de determinación no lo comprende. Así pues, es importante que los métodos se expliquen de una forma común o sencilla, sin buscar términos técnicos difíciles de entender.

Otro problema es el saber el grado de preparación técnica que el trabajador del fisco tiene y debe tener. Partimos de la idea de que todos éstos tienen conocimientos básicos de la materia fiscal. El contar con elementos personales capacitados para el desempeño de la labor es fundamental, pues hasta un método perfecto, para serlo, requiere de que las personas que lo aplican conozcan la forma adecuada de hacerlo.

La honestidad con la que se conduzca el personal es parte sustancial para obtener una mayor recaudación. Contar con elementos personales honestos dentro de la Hacienda, siempre será importante para que el contribuyente adquiera confianza en la autoridad. Si el sujeto pasivo tiene fe y seguridad en la autoridad es más factible que quiera contribuir; en caso contrario, tiende a evadirlo mucho más. No se paga con gusto, pero menos cuando el personal es corrupto.

Así como se menciona la necesidad de honestidad en los trabajadores al servicio del fisco, también se debe mencionar la probidad en los contribuyentes, que en buena medida provocan la corrupción. Todos debemos de tener conciencia para evitar la práctica constante de la corrupción. Tan corrupto es el que corrompe, como el corrompido.

Contar con un ordenamiento legal que corresponda a la realidad del país que la aplica es muy importante. No se puede asegurar el éxito de una ley copiada bajo circunstancias y situaciones diferentes a las prevalecientes en el país de destino. Así pues, lo que en una nación como Francia puede funcionar, en México puede no dar el mismo resultado.

En el caso concreto de México, las leyes son expedidas por el Congreso de la Unión (para el caso de que tengan competencia federal). Bajo esta premisa debemos analizar si el legislador cuenta con preparación para sancionar una propuesta del Ejecutivo Federal, a través de la autoridad hacendaria, o para iniciar alguna. Contar con legisladores conocedores de este tema es importante para confiar un poco más en nuestras leyes.

El mismo legislador debe estudiar los métodos de determinación existentes, para considerar si son adecuados o se requiere de algún otro.

2.2.- REQUISITOS.

Cualquier método, más aun el enfocado a que sea el particular el que determine, para que garantice el rendimiento esperado debe satisfacer los siguientes requisitos: a) Sencillez; b) Economía; c) Comodidad, y d) Limpieza.

a) La sencillez consiste en que el método seleccionado se pueda entender con claridad por parte del sujeto pasivo y, consecuentemente, se pueda aplicar por éste; es decir, el método será sencillo cuando el contribuyente lo entienda y lo pueda aplicar. Si se elabora un método complejo que sólo entiendan los técnicos en la materia, es tanto como querer negar esta oportunidad de determinar. La no satisfacción de este requisito repercutirá negativamente en el rendimiento del gravamen. Así pues se debe buscar la facilidad para que cualquier persona acceda a entenderlo.

b) La economía se refiere a que no ocasione al contribuyente un gasto considerable para poder determinar. Esto significa que el método será económico en caso de no obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención. Hay ocasiones en que el método, de atenderse debidamente, ocasiona honorarios en grado tal que merman sustancialmente la ganancia del particular y estaríamos, por llamarlo de alguna forma, "trabajando para el contador". Si resulta oneroso aplicar el método, se empezará a

determinar el impuesto a pagar al margen del mismo y con detrimento de sus resultados.

c) La comodidad significa evitar molestias mayores o inútiles. El método, pues, será cómodo siempre que evite molestias innecesarias al sujeto pasivo. Normalmente el contribuyente se percata de las situaciones o cosas que un método tiene de sobra, es decir, que son suprimibles.

d) La limpieza se relaciona con la forma de cumplir con el pago de los impuestos y evitar la corrupción contra el fisco. Se trata de evitar el contubernio entre el personal hacendario y el contribuyente, ocasionado por un contacto excesivo de ambos. Si se requiere de un trato constante entre los elementos mencionados se está expuesto a que éstos se vicien, ya sea porque el contribuyente ofrezca una "mordida" para evitar pagar más o porque el personal pida (o incluso exija) algún tipo de gratificación con la finalidad de que el pago del impuesto disminuya.

El caso de que contribuyente y personal hacendario determinen de forma conjunta, el o los impuestos a pagar es excepcional, pero en nuestro país no se da, pues en la ley respectiva se menciona que corresponde al contribuyente la determinación de las contribuciones a su cargo; y en el caso de que sea la autoridad la que determine, los contribuyentes cuentan

con 15 días para proporcionarle todos los documentos y la información necesaria, para el efecto.

2.3.- CLASIFICACION.

En este apartado veremos cuales son los métodos que la doctrina recomienda y que el legislador ha adoptado:

2.3.1.- INDICIARIO:

"Este método consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, ciertas pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto gravado, para determinar, con mayor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo".

<11>

Aquí se puede decir que se utilizan presunciones para determinar con más precisión, qué tanto puede contribuir el sujeto pasivo.

Los métodos indiciarios más importantes son:

<11> Margain Manautou. Emilio,; Idem.

a) El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y clase de materia prima a emplearse. Para que este método se lleve a cabo se necesita de un convenio que celebren la Hacienda Pública y el contribuyente en el cual ambas partes acuerden la cantidad que presumiblemente producirá la máquina en un tiempo o periodo dado; igualmente se considera la calidad de la materia prima utilizada y se calcula su rendimiento; en base a esto se aplica la cuota del impuesto a cubrir, determinándose así la suma a pagar.

En este sistema se toma en consideración sólo la capacidad de producción de los elementos necesarios para elaborar el producto, pero no se toma en cuenta la capacidad técnica del productor, es decir, se calcula en base al tipo de maquinaria y la materia prima, no importando si el contribuyente puede o sabe manejar adecuadamente esa máquina o sabe hacer rendir más la materia prima. Así pues, existe la posibilidad de que la maquinaria más moderna no sea explotada a su máximo por fallas técnicas o falta de habilidad del productor.

La principal injusticia de este método es que grava una producción imaginaria, y en ocasiones una mayor a la realmente producida, sea cual sea el factor originante (inhabilidad del productor, falla en la máquina, etc.). Para tratar de evitar un poco esta injusticia es que la autoridad no señala el máximo que puede producir la maquinaria a utilizar, sino una cantidad menor, tomando en cuenta no sólo las mermas y pérdidas propias de la

industria, sino también aquellas circunstancias que puedan influir en una disminución de la potencialidad abstracta de producción de la maquinaria. En cambio, si por capacidad y habilidad en la explotación de la maquinaria se llega a producir más de lo pactado, se deberá cubrir el impuesto correspondiente sobre el excedente.

Un ejemplo de este método es en el caso de los contribuyentes menores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que determinan el impuesto a pagar atendiendo al ingreso bruto percibido durante el ejercicio fiscal y un coeficiente de utilidad estimado según el giro, como lo señala el Art. 116 del citado ordenamiento.

b) El basado en el giro del negocio y capital en él invertido. Se toma en cuenta, como se puede apreciar, el giro y el capital invertido. Sin embargo este método no es equitativo, pues se grava más fuertemente al comercio grande que al pequeño, aun cuando proporcionalmente a su inversión, el pequeño obtenga mayores utilidades.

Aquí podemos señalar que un ejemplo está en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su Art. 62, que establece, que cuando por causas imputables a la sociedad mercantil no sea posible determinar correctamente su situación fiscal, se procederá a determinar presuntivamente los ingresos brutos con los datos de su contabilidad y documentación, o se tomarán como tales los

contenidos en la última declaración presentada, con las modificaciones que en su caso hubiera tenido con motivo de alguna revisión, o los presumirá por los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

c) El de la teoría de los signos externos de riqueza. Este método consiste en valorar los elementos, bienes o indicios que denotan la capacidad económica del contribuyente, es decir, signos o elementos a los cuales se les da un valor económico y que cotejados con el ingreso declarado, pueden hacer presumir, más o menos con aproximación, cual es el comportamiento del contribuyente ante el fisco; ésto es, saber si el sujeto pasivo cumple adecuadamente o hay alguna irregularidad. Por ejemplo, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, un signo externo de riqueza sería el determinar el tipo de vida que lleva el contribuyente: Si vive en casa propia o rentada, si es rentada cuánto paga, si es propia el valor; si tiene hijos y acuden a escuela particular, cuánto paga de colegiaturas; si cuenta con servicio doméstico; si posee uno o varios automóviles, marca y modelo; si su casa tiene jardín, el tamaño; si sale anualmente de vacaciones y a dónde, etc. Podemos pensar en un profesionista en ejercicio de su profesión y que manifiesta, por este concepto exclusivamente, N\$ 48,000.00 y vive en casa particular, con un valor de N\$ 480,000.00 , que adquirió y pagó en el último año, sus tres hijos acuden a colegio particular, tiene servidumbre, trae coche del año y la esposa uno de modelo reciente, etc., se puede presumir que no está declarando sus ingresos reales, salvo

que se trate de un caso en el cual se sacó la lotería o recibió una herencia de un familiar o le "pegó a los pronósticos deportivos", etc., lo cual es una posibilidad, aunque remota.

Otro ejemplo, podría ser el de un asalariado que declara ingresos por N\$ 24,000.00 y vive en un departamento rentado y paga N\$ 1,000.00 mensuales, trae un carro de modelo reciente que está pagando en autofinanciamiento, tiene un tiempo compartido en Acapulco, los hijos (3) van a escuela privada, etc., obviamente está omitiendo declarar algo.

Estos dos casos son muy diferentes a aquel en el cual una persona que gana salario mínimo se saca la lotería y de repente se compra carro, casa, ropa lujosa, etc., la justificación está en el premio de la lotería, no en algo inexplicable a simple vista.

En este método encuadra el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que a la letra dice: "Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue: ...". Como se puede observar este artículo es la materia de estudio de la presente tesis, mismo que será objeto de un análisis más detenido en un próximo capítulo.

declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. La declaración puede ser informativa o de pago. En el primer caso la manifestación sólo contiene los datos necesarios para cuantificar la obligación fiscal u otros datos exigidos por la ley; en el segundo caso la manifestación contiene, además de los datos de la informativa, la cuantía determinada de la obligación fiscal a cubrir". <13>

Emilio Margain señala que "consiste en valorar un precio, una venta o un capital, mediante la presentación de una declaración". <14>

Es lógico pensar que para que algo tenga fuerza obligatoria, en materia fiscal, debe ordenarlo la ley, no puede ordenarlo un reglamento o una circular; así pues, si se impone la obligación de presentar declaración en una circular, ésta no es válida y no se está obligado a cumplir con ella. Este comentario surge por la explicación dada por Raúl Rodríguez Lobato, pues, si bien es cierto tiene razón, no es nada nuevo. Considero que el método se explica por lo que es y en que consiste; claro es que si lo adopta nuestra legislación, debe ser un mandato de la ley.

Los principales métodos declarativos son:

<13> Rodríguez Lobato. Raúl; Op. Cit.

<14> Margain Manautou. Emilio; Op. Cit.

a) Declaración jurada: Como su nombre lo indica se manifiesta bajo juramento que los datos asentados son verdaderos. Hay dos formas de declaración jurada: la universal, que es aquella en la cual se jura toda declaración que se presente a la autoridad; y la particular, que es cuando la autoridad, presumiendo la falsedad de los datos declarados, llama al particular a la presencia de un funcionario a prestar juramento de que la declaración que se revisa contiene datos veraces.

b) Declaración con inspección de libros y presunciones: Consiste en que la autoridad fiscal tiene el derecho a exigir a los contribuyentes la presentación de los libros de contabilidad, la documentación que compruebe las operaciones registradas y cualquier otro elemento que considere necesario para el estudio y comprobación de lo declarado. Este método se utiliza en nuestra legislación.

Este método es sencillo de entender pues cuando el contribuyente presenta su declaración, la autoridad puede solicitarle presentar lo que considere necesario para verificar el contenido de la misma.

c) Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio: Emilio Margain también lo llama imposición en el origen o fuente. Consiste en la obligación de un tercero de presentar la declaración correspondiente. Por ejemplo en el caso de los patrones que retienen el impuesto a cargo de sus

trabajadores y, por lo tanto, tienen la obligación de declararlo; otro ejemplo puede ser el de una persona moral cuando arrenda un inmueble a una persona física, pues tiene la obligación de retener el 10% de la renta y, por consiguiente, de declararlo.

2.4.- SUJETO QUE DETERMINA.

En la mayoría de las leyes tributarias en vigor, corresponde al contribuyente la aplicación del método de determinación de los créditos fiscales a su cargo. Son pocas las leyes en que es el fisco quien los determina, pero son menos en las que se requiere del acuerdo de las dos partes para determinar.

Así pues, tenemos que los sujetos que determinan son:

- a) El contribuyente;
- b) La autoridad fiscal, y
- c) Por acuerdo del contribuyente y el fisco.

a) El contribuyente: Este es el más común de los casos, pues en nuestra legislación corresponde al contribuyente la determinación del impuesto a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

El sujeto pasivo determina el crédito fiscal a su cargo de acuerdo con lo estipulado en la ley. La autoridad fiscal tiene la facultad para comprobar el correcto cumplimiento de esta obligación.

Hay quien puede pensar que la determinación por parte del sujeto pasivo no tiene ninguna relevancia, toda vez que puede optar por pagar cualquier cantidad sin calcular nada, simplemente se imagina lo que va a pagar y lo hace; no existe contacto con el método planteado en la ley. El caso está en que si el cálculo imaginativo fue incorrecto y la autoridad comprueba que existe un faltante en el pago, va a determinar el crédito omitido, los recargos y hasta una multa, lo cual nos indica que si tiene trascendencia jurídica en la vida del contribuyente. Por otro lado si paga sin seguir el método y resulta que su cálculo fue acertado, para efectos fiscales cumplió con la ley. Pero si paga de más va a tener que pedir la compensación o la devolución de ese excedente y a quien le gusta pagar de más, aunque se lo regresen.

Que la operación determinadora que el contribuyente realice, sea correcta o incorrecta es algo que no debe influir para decir si es trascendental o no. Existe la posibilidad de que una persona siga cuidadosamente el método usado por la ley y que su resultado sea incorrecto. De igual forma la autoridad puede ejercer su derecho comprobatorio, aplicándose o no el método.

b) La autoridad fiscal: A la determinación que la autoridad realiza sin la intervención del particular también se le puede llamar "determinación de oficio", como lo hace Sergio Francisco de la Garza.

En la legislación mexicana sólo se puede dar este tipo de determinación por disposición expresa de la ley, como lo señala el Art. 6° del C.F.F.

En nuestro sistema jurídico hacendario, se puede decir que este caso se presenta cuando el contribuyente no cumple con su obligación y la autoridad le determina el o los créditos omitidos con su respectiva actualización, recargos y hasta una multa.

Creo que la forma más común en que se puede presentar la determinación por parte del fisco, es cuando el sujeto obligado a determinar y pagar no lo hace así. Es excepcional que se señale al fisco como determinador del crédito, pues representa una carga de trabajo inmensa, lo cual provoca rezago y, por lo tanto, incumplimiento y falta de eficacia en el método. Debe ser un caso muy especial.

c) Por acuerdo del contribuyente y el fisco: En el caso en que determinan conjuntamente la autoridad y el particular, Sergio Francisco de la Garza, también le llama "determinación mixta".

Si el hecho de que se encomiende la determinación al fisco es escasa, más lo es cuando se realiza en forma coordinada entre el sujeto activo y pasivo.

Analizando un poco nos daremos cuenta que este caso es prácticamente imposible, pues no es factible que un representante de la autoridad se sienta con el contribuyente y determinen en ese momento el crédito fiscal a cubrir, es decir, estamos ante una utopía.

Se supone que este sistema funciona de dos formas: la primera en la que el particular determina y se lo lleva a la autoridad para que se lo corrobore o lo corrija; en el segundo cuando la autoridad lo hace y le comunica al contribuyente el resultado, para que éste acceda o impugne, de ser el caso la autoridad lo volverá a calcular y lo someterá a la reconsideración del contribuyente. En ambos casos se hará la voluntad del fisco. La participación del sujeto pasivo es simbólica y en sentido amplio no interviene. Si bien es cierto puede oponerse, pero que pasará si la autoridad al hacer un segundo o un tercer cálculo obtiene el mismo resultado y el contribuyente no está de acuerdo.

CAPITULO TERCERO.

3.- SIGNOS EXTERNOS DE RIQUEZA, COMO METODO PARA DETERMINAR LA OBLIGACION TRIBUTARIA

3.1.- DETERMINACION PRESUNTIVA.

Jarach afirma que la determinación presuntiva o estimativa "se fundará en los hechos y circunstancias conocidos, que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, y permiten inducir, en el caso particular, la existencia y medida del mismo: Se trata simplemente de una definición de las presunciones como medio de prueba". <15>

Si analizamos un poco esta definición, el primer problema que encontramos es el tratar de entender lo que el autor quiere decir al referirse a una vinculación o conexión normal. Se puede pensar que se refiere a hechos y circunstancias que tengan una relación directa con la actividad del contribuyente. Se puede decir que es un término muy amplio, porque bajo este tenor lo que no es normal es anormal. Lo que para algunos puede ser normal,

<15> Jarach. Dino,; Curso Superior de Derecho Tributario; Buenos Aires, 1958; Ed. Constancia.

para otros puede no serlo. Este es el problema. ¿ Quién define lo normal o lo anormal ?.

Otra circunstancia que debe prevalecer es la vinculación entre la ley y el hecho realizado por el particular, el cual tiene que ser considerado por ésta como hecho imponible, esto es, que la norma lo sancione como tal, no puede tomarse en cuenta un hecho no considerado como gravable. Para que se pueda utilizar algún hecho como elemento de la determinación, la ley le debe dar ese carácter.

Una problemática a la que podemos enfrentarnos en la vinculación referida es que la autoridad pretenda tomar en consideración a los reglamentos respectivos y a las disposiciones complementarias que dicta la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, toda vez que la única forma en que se debe presentar ésta, es a través de la ley, la cual utiliza términos técnicos con cierto grado de complejidad, que en un momento dado no permiten un entendimiento del todo claro, incluso para los profesionistas de la materia.

Para que la aplicación de un método indiciario se presente es menester que la ley lo autorice, es decir, la autoridad al determinar presuntivamente la capacidad contributiva del particular debe fundar y motivar tal proceder en la ley, la cual señala los casos en que se puede o debe hacer uso de este tipo de método. La ley es muy clara al mencionar los procedimientos que

deberán seguirse para determinar presuntivamente, no se dejan a la discrecionalidad de la autoridad; se les otorga cierto grado de flexibilidad, pero siempre dentro de lo estipulado por el precepto legal. Por ejemplo, la fracción V del artículo 56 del C.F.F. maneja los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase. Aquí apreciamos dos aspectos flexibles: los medios indirectos, que no se conceptualizan ni enumeran; y la investigación económica o de cualquier otro tipo. Es claro que se refiere a cosas o circunstancias que tengan una conexión directa con la finalidad, que es la de poder determinar la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Cuando el fisco decide practicar la determinación presuntiva, funda y motiva dicho proceder de acuerdo con los lineamientos establecidos en las leyes correspondientes. Una vez salvado este requisito de legalidad, se procederá a obtener todos los elementos posibles para estar en condiciones de efectuar la determinación deseada. Para tal fin la ley señala los diferentes procedimientos y circunstancias que se deben atender para poder determinar, según sea el caso. No se puede pedir contabilidad a quien no está obligado a llevarla.

Por fundamentación debemos entender que se ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso concreto; mientras que por motivación hemos de entender que es el deber de expresar con exactitud las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan considerado para la

emisión del acto. Es indispensable la conexión o adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.

Lo que sí es nítido es que la autoridad fiscal debe apearse a lo marcado en la norma; y siempre debe fundar y motivar su proceder. Se debe tomar en cuenta que la utilización de un método indiciario no puede ser arbitrario, tiene que apearse a la ley. Tiene que motivarse, este proceder, lógicamente y jurídicamente.

Antes de proceder a la utilización de un método indiciario, la autoridad debe expresar las razones para este actuar (el querer calificar presuntivamente), en cuyo caso contrario se viola el Artículo 16 Constitucional. Tiene que expresar el motivo por el cual no considera suficientes los elementos proporcionados por el contribuyente.

Así pues para ejemplificar tomaremos en cuenta la forma presuntiva en que la autoridad fiscal puede determinar los ingresos de un contribuyente menor: tomando en cuenta el importe de las compras efectuadas; inventarios de mercancías, de maquinaria y equipo; monto de la renta del local en que esté establecido su negocio o negocios; impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios; cantidades cubiertas por concepto de energía eléctrica, de teléfonos; retiros en efectivo o en especie efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia; zona comercial en que se encuentra ubicado el

negocio; informaciones recabadas de terceros, y en general todos los elementos de juicio que puedan utilizarse para la presunción de los ingresos por actividades empresariales. Esto en concordancia con lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En este caso, para que la autoridad practique las presunciones debe tener en cuenta las actividades realizadas por los contribuyentes, los honorarios usuales por servicios similares, la renta del local que ocupe, sueldos y honorarios pagados, gastos fijos y demás datos utilizables, así como los gastos de carácter privado que puedan constituir un índice para los efectos de la estimación.

Por supuesto que para determinar presuntivamente se siguen procedimientos que están señalados en la ley.

Tratándose de la determinación presuntiva se debe demostrar efectivamente que la fijación y determinación del impuesto está fundada en los presupuestos de hecho señalados en la ley, es decir, para la legitimidad del acto descrito es indispensable que la calificación se haya realizado conforme a derecho. Por otro lado, los datos obtenidos en este proceso, deben ser dados a conocer al contribuyente involucrado, a efecto de que éste pueda impugnarlos, de considerarlos insuficientes o ilegales.

Se desprende que la autoridad sólo debe recurrir a hechos o circunstancias que tengan una vinculación directa con la actividad del causante y a ciertos aspectos de la vida privada del mismo.

Una determinación presuntiva no refleja los ingresos realmente obtenidos por el sujeto determinado, por lo que es objetable de dos maneras: cuestionando la legalidad de la calificación por no encontrarse en ese supuesto, es decir, aduciendo que los datos fueron obtenidos de una forma que se encuentra fuera de la legalidad, o combatiéndolos, alegando que no son los elementos idóneos para tal determinación.

3.2.- SIGNOS EXTERNOS DE RIQUEZA.

Como analizamos en el capítulo anterior los signos externos de riqueza pertenecen al tipo de método denominado indiciario. Ahora nos toca profundizar en el tema, para lo cual empezaremos por el significado de los signos externos de riqueza.

Atendiendo al significado que el diccionario le da a la palabra signo es: cosa que representa o evoca, en el entendimiento, la idea de otra - como sinónimo tiene: señal-; la palabra externo significa: que obra o se manifiesta a lo

exterior, y la palabra riqueza significa: abundancia de bienes, caudales, haciendas, etc. <16>

Podemos deducir que signo externo de riqueza se entiende como: la señal de la abundancia de bienes, que se manifiesta en lo exterior. De una forma coloquial diremos que se trata de lo que una persona demuestra tener, por sus actos y actitudes. Paralelamente nos enfrentamos al peligro de que la autoridad, al momento de ejercer su facultad de comprobación, se percate de que aparentemente se obtienen mayores ingresos de los declarados. Para ser más amplios diremos que el gastar más de lo que se percibe puede traer problemas con el fisco.

Cualquier bien puede ser tomada como signo externo de riqueza: podemos poseer un automóvil, un reloj de marca, ropa de diseñador, plumas de valor elevado, etc. Todo esto nos dirá, a simple vista, que la persona tiene altas posibilidades económicas.

Algo que vale la pena mencionar es que los signos externos de riqueza en los que se basa el fisco para determinar la capacidad tributaria del contribuyente no son el ver si tiene una pluma cara o viste con ropa de marca, sino otra, que se analizará más adelante. La autoridad pretende allegarse elementos que le permitan darse cuenta de esta capacidad contributiva a través de

<16> Nuevo Diccionario Ilustrado de la Lengua Española; Enciclopedia Sopena; Ed. Ramón Sopena; Barcelona, 1929.

observaciones mucho más detalladas que la simple apariencia de una persona.

La determinación que la autoridad realiza atendiendo a los signos externos de riqueza es mediante una base presuntiva. Por lo general se pretende determinar en base a elementos ciertos, tales como libros de contabilidad, registros, documentación comprobatoria, recibos, talones de pago, etc. En los casos en que no se puede contar suficientemente con estos elementos, es que se procede a emplear un método indiciario para poder, más o menos, determinar la capacidad antes mencionada.

El método indiciario <17> no permite conocer con certeza el hecho y los valores imponibles; es por eso que se presenta como una segunda opción. Es decir, primero se agota el recurso de los elementos ciertos, como lo son el revisar la contabilidad, los documentos comprobatorios, recibos, etc. y a falta o insuficiencia de éstos se acude a aquél.

Algunos signos externos de riqueza, que la autoridad puede emplear son: conocer si el contribuyente vive en casa propia o rentada, y según sea el caso calcular el valor o saber cuanto paga de renta; si cuenta con automóvil propio, marca, modelo, cuantos coches tiene; si tiene hijos, si estudian en escuela privada y cuánto paga de colegiatura; si regularmente sale de vacaciones y a dónde; cálculo de gastos mensuales promedio de

<17> Supra.

acuerdo a la condición de vida del contribuyente; si cuenta con tarjeta de crédito, saber cuál es su gasto promedio mediante su uso. Estos datos son tomados de la vida privada del sujeto pasivo, pero falta agregar los aspectos o elementos del trabajo o actividad desempeñada: si es prestador de servicios independientes, asalariado, otorga el uso goce o disfrute de bienes inmuebles, etc. De ser el caso de una persona que obtiene ingresos por honorarios, saber si cuenta con un local propio o rentado; con cuantos empleados cuenta para desarrollar sus actividades; el tipo de instrumentos de trabajo que emplea; el sueldo que les paga a sus trabajadores; la decoración del local, etc.

Lo importante es saber que clase de elementos se pueden considerar para determinar presuntivamente los ingresos de una persona. Los señalados anteriormente sólo son ejemplos sencillos de lo que puede ser tomado en consideración, es decir, no son excluyentes de cualquiera otro que la autoridad quiera o pueda tomar en cuenta.

Para manejar algún ejemplo señalaremos la forma en que se desarrolla el comercio al por menor de bicicletas, los cuales son llamados comúnmente vendedores de bicicletas, o también conocidos como bicicletería. Aquí es importante poder definir si se les debe o no denominar en tal sentido. En la generalidad de los casos la persona dedicada a esta actividad incluye: la venta y reparación de bicicletas; venta de piezas sueltas y accesorios;

colocación de éstas, y ocasionalmente se cuenta con la venta de equipo para ciclistas e incluso el alquiler de las mismas.

Es importante mencionar que hay diferentes tipos de locales para el desempeño de esta actividad: la distribuidora de una marca en exclusiva, a los que denominaremos concesionarios (solo comercializan la marca concesionada); las tiendas de autoservicio, que como parte de su existencia de mercancía, incluyen la venta de bicicletas; las tiendas de artículos deportivos, y los establecimientos que se dedican al ramo de las bicicletas cubriendo todas sus áreas, es decir, taller, refaccionaria y en ocasiones la venta de las bicicletas.

Nos ocuparemos del último de los tipos descritos. Se trata de un local en el que primordialmente se reparan bicicletas. Generalmente nos referiremos a un local rentado cuyo principal trabajador es el dueño del taller y cuenta con uno o dos chalanes. Este cuenta con la opción de vender refacciones y accesorios para la bicicleta, con su respectiva colocación. Para enfocar mejor el caso mencionaremos las reparaciones que más comúnmente se presentan: la cámara de hule ponchada, un rin doblado, rayos del rin en mal estado, el manubrio chueco, tornillos flojos, asiento roto, los mangos del manubrio en mal estado, la cadena desaceitada y medio oxidada, los dientes de la estrella doblados, las gomas de los frenos desgastados, chicote de los frenos roto, chicote del cambio de velocidades roto, etc.

De lo anterior podemos deducir que se trata de un giro comercial ejercido por una persona física y en excepcionales casos por sociedades (concesionarios); esto se refiere a la forma jurídica para el desarrollo de la actividad.

El equipo con que cuentan estas "empresas" son un local para el taller, herramientas, accesorios y refacciones y en forma esporádica bicicletas para ser comercializadas. La conclusión de la labor de reparación de estos vehículos es relativamente corta por lo que las condiciones de pago son de contado, es decir, al terminar el trabajo se cubre el precio correspondiente: Tratándose de grandes almacenes o concesionarios aceptan tarjetas de crédito y cheques personales. No es común que expidan facturas por su trabajo, pues no cuentan con éstas y simplemente extienden una nota de remisión. Posiblemente no tengan la capacidad económica para mandar a hacer facturas.

Otra situación que concurre es que en caso de contar con ayudantes se les paga un sueldo, el cual se puede establecer en función del número de unidades reparadas o un sueldo preestablecido por semana o por día.

Cuando estos pequeños comerciantes requieren de refacciones o accesorios acuden a los mayoristas y no a las fábricas, teniendo que pagar el total de la mercancía adquirida. Es clara la dificultad que enfrentan para encontrar condiciones de pago diferidas.

La forma en que estas personas llevan sus cuentas es simple, pues cuando más tendrán una libreta en la que anotan los ingresos y los egresos; y posiblemente midan sus ganancias al obtener la diferencia entre lo recaudado en el transcurso del día y lo que había en caja cuando se abrió el negocio. Claro que en caso de contar con chalan, además deberá descontar lo que le pague. <18>

Obviamente no manejan grandes cantidades de dinero, incluso pueden desconocer en que consiste su obligación de pagar impuestos o simplemente sabiéndolo no lo hacen. Por lo tanto, no hay una forma muy objetiva para determinar el ingreso y el correspondiente impuesto. Resulta más fácil pensar en observar ciertos factores de su actividad y de su vida privada, para poder realizar una determinación.

Como podemos apreciar, resulta inexacto que a este tipo de locales se les denomine "comercializadora de bicicletas" o que a esta actividad se le nombre "comercialización de bicicletas" o aun más a la persona que lo ejerce se le llame "comerciante de bicicletas" cuando en realidad se dedica a la reparación de las unidades aludidas. Puede concretar ventas esporádicas, pero su actividad preponderante es la reparación y colocación de accesorios para bicicletas.

<18> Monografía Explicativa de algunas Nociones Técnicas del Comercio al por Menor de Bicicletas y Motocicletas, emitido por el Fisco Francés. Traductor: Emilio Margain Manautou.

Podemos ubicar esta actividad dentro del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual se refiere a los Ingresos por Actividades Empresariales, ya sea dentro del régimen general u optativamente en el régimen simplificado, siempre que no hayan obtenido ingresos superiores a los 600 millones de viejos pesos (N\$ 600,000.00), en el año de calendario anterior, de conformidad con el artículo 119-A del mismo ordenamiento.

Para encausar el ejemplo a nuestro tema, supongamos que la autoridad opta por ejercer su derecho de comprobación y el contribuyente (dueño del taller de bicicletas) no cuenta con la contabilidad respectiva y, por consiguiente no la presenta, aquélla (la autoridad) podrá determinar presuntivamente la utilidad fiscal, el valor de los actos, actividades o activos por los que deba pagar contribuciones, como lo señala la fracción II del artículo 55 del C.F.F. Aquí ya tenemos que pensar en la aplicación del procedimiento correspondiente para poder efectuar una determinación indiciaria.

3.3.- MEDIOS INDIRECTOS DE LA INVESTIGACION ECONOMICA EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En esta parte del capítulo estudiaremos como es el procedimiento para una determinación presuntiva, basada en un

método indiciario, para lo cual seguiremos primordialmente lo proscrito en la ley.

Lo primero es ubicarnos un poco en lo que da origen a esta determinación por parte de la autoridad. Principalmente el particular es quien determina el crédito fiscal a su cargo y excepcionalmente bajo disposición expresa, la autoridad, como lo señala el multicitado artículo 6° del C.F.F.

Para el caso de que sea la autoridad quien determine, el mismo artículo menciona que los contribuyentes le proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación. En caso de que los datos proporcionados sean insuficientes o simplemente no existan se empleará un método indiciario para poder determinar la capacidad contributiva del particular.

La determinación a cargo de la autoridad fiscal se puede dar: porque así lo mencione expresamente la ley, porque sea consecuencia de ejercer la facultad de comprobación o porque se haya omitido presentar la declaración.

Vale la pena mencionar que el hecho de que el fisco ejerza su facultad de comprobación o revisión no implica que el sujeto pasivo se encuentre en irregularidad con la ley, puede darse el caso (como sucede frecuentemente) de que la autoridad realice una simple revisión de rutina, la cual se llevará a cabo

seleccionando, al azar, al sujeto cuya declaración será verificada.

En la generalidad de los casos el sujeto pasivo está obligado a presentar declaración por la causación de contribuciones, más aun en aquéllos en los cuales se causa un impuesto. Al ser excepción la no presentación de una declaración, es que nos enfocamos a la hipótesis de que la revisión se realiza sobre ésta. Insistimos no se necesita estar en presencia de una irregularidad u omisión para ser sujeto a verificación; pero si la autoridad se percata de alguna omisión o detecta alguna irregularidad, generalmente se será sujeto de revisión.

La determinación presuntiva de la utilidad fiscal de un contribuyente, de los valores de los actos, de las actividades o de los activos se realiza cuando se encuadra en los supuestos marcados en el artículo 55 del C.F.F.: I) Oposición u obstaculización a comprobaciones y omisiones de presentar declaraciones del ejercicio; II) No presentar la contabilidad, documentación o los informes requeridos; III) Se presenten irregularidades contables y de operación, tales como omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, registro de erogaciones falsas, omisiones o alteraciones en inventarios; IV) No valuar o controlar los inventarios; V) No utilizar las máquinas de comprobación fiscal o alterarlas, y VI) Otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones.

Los procedimientos que se utilizan para determinar los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos pueden ser los siguientes: 1) Utilizando los datos contables del contribuyente; 2) Tomar datos de la declaración de cualquier contribución, no importando el ejercicio de que se trate; 3) Obtener información de terceros relacionados con el contribuyente; 4) La información que la propia autoridad obtenga por el ejercicio de su facultad de comprobación; 5) Utilizando medios indirectos obtenidos de investigaciones por parte de la autoridad. Esto lo señala el artículo 56 del C.F.F.

Situación interesante se observa, pues no se define o enumera los medios indirectos de investigación que se pueden o deben utilizar. Podemos considerar que medio indirecto de investigación es el estudio sistemático de los fenómenos con el propósito de construir conceptos, principios e instituciones, que puedan servir de base a la solución de los problemas no resueltos de manera satisfactoria.

El fenómeno puede ser económico, jurídico, etc. al igual que el problema. Así pues nos referiríamos al estudio de un fenómeno económico, cuando el problema sea económico o financiero; y sería un estudio jurídico, cuando el problema sea jurídico o normativo.

Lo que se pretende en toda investigación es descubrir algo, para lo cual se necesita indagar a través de una técnica o método, para lo cual se sigue el camino más corto o directo, pero

cuando resulta insuficiente éste se tienen que tomar caminos secundarios. Es muy probable que la ley se refiera a ciertos indicios o presunciones cuando señala la utilización de medios indirectos obtenidos de la investigación. Lo cierto es que la ley no especifica qué es un medio indirecto ni cuáles son.

Es lógico pensar que si nos estamos refiriendo a un método que se basa en estimaciones, consideraciones o presunciones, deben ser contempladas por la ley, en cuyo caso contrario no son factibles de aplicar y, consecuentemente, se pueden impugnar aduciendo su ilegalidad.

La ley contempla las presunciones aplicables en el momento de la determinación. Así, por ejemplo: el fisco presumirá, salvo prueba en contrario: que la información contenida en la contabilidad del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, siempre que se compruebe, que al menos una de las contenidas en ésta, fue realizada por el contribuyente; que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, corresponden a sus operaciones; que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente son ingresos por los que se debe pagar impuestos; que las diferencias entre activos registrados en la contabilidad y los realmente existentes, corresponden al ingreso del último ejercicio; que cuando los contribuyentes declaren erogaciones superiores a sus entradas, la diferencia es un ingreso omitido. Esto de acuerdo con lo señalado en el artículo 59 del C.F.F.

Se presume que los bienes adquiridos y no registrados fueron enajenados y para la determinación del importe correspondiente se realizarán las operaciones descritas en el artículo 60 del C.F.F., pero no se aplicará esta presunción si el contribuyente demuestra que dicha falta de registro tiene como origen el caso fortuito o la fuerza mayor.

También los artículos 61 y 62 del C.F.F. contienen presunciones, que para ser consideradas en sentido opuesto, debe comprobarse.

Las presunciones antes mencionadas, como se puede apreciar, aceptan prueba en contrario, por lo que podemos denominarlas iuris tantum.

La única prueba que la autoridad acepta es la de comprobar la legalidad del ingreso no declarado, el cual da como resultado que se tengan mayores egresos que ingresos. Dicho en otras palabras, cuando el particular demuestra que tuvo un ingreso no acumulable y, por eso, mayor disposición de dinero para gastar, la autoridad se da por aclarada de la diferencia. Por ejemplo: Un médico que acostumbra jugar al "melate", gana un premio de N\$ 3'000,000.00 (tres millones de nuevos pesos); lo que hace con su premio es comprar instrumentación nueva y algún equipo para consulta y demás. Cuando presente su declaración va a observarse que deduce su inversión, la cual asciende a N\$ 105,000.00 (ciento cinco mil nuevos pesos), y en contraste declara un

ingreso mensual de N\$ 8,000.00 (ocho mil nuevos pesos), lo cual suma un total anual de N\$ 96,000.00 (noventa y seis mil nuevos pesos). La autoridad va a solicitarle que aclare la diferencia y el doctor le va a presentar el comprobante de retención que en pronósticos deportivos le dieron, por haber sido el feliz afortunado de obtener el premio mayor del sorteo "melate".

En el caso del ejemplo, la autoridad presumirá que la diferencia obtenida por las salidas superiores a las entradas del contribuyente son ingresos omitidos, de acuerdo con lo mencionado en el artículo 59, fracción VII, del C.F.F. Pero cuando remita su comprobante de retención por la obtención de un premio, demostrará que tal diferencia tiene su justificación en un ingreso no acumulable; y así estará comprobando la legalidad del ingreso que no se declaró.

Una vez concluida la facultad de revisión o comprobación se debe emitir una resolución, ya sea en el sentido de que se adeudan créditos o de que no existe tal situación. Así lo expresa Raúl Rodríguez Lobato: "Ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cual es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular". <19>

<19> Rodríguez Lobato, Raúl.; Op. Cit.

Para concluir el caso del ejemplo anterior diremos que no hay determinación de créditos omitidos, pues nunca los hubieron y la autoridad fiscal concluirá su función de comprobación con una resolución que podríamos llamar: "resolución determinadora del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales".

Por su parte, a la determinación de la base imponible concluida por la autoridad fiscal, consecuencia de haber ejercido su facultad de comprobación y posterior determinación por haber encontrado alguna irregularidad u omisión en la declaración del contribuyente, la doctrina ha dado en llamarla concordato, convenio fiscal o acuerdo, como lo apunta Sergio Francisco de la Garza, al decir: "con vista a las normas del Derecho Mexicano, nos inclinamos a considerar que las bases de tributación establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son actos administrativos unilaterales de la Administración, pero que, para que resulten aplicables a cada contribuyente es necesario que éste 'opte' por adherirse libremente a dicho régimen, prescindiendo de que se le aplique la normativa legal general, y ello entraña un acto de voluntad del contribuyente, por lo que debemos considerar que se produce un concordato o convenio, en lo que concierne al contribuyente que se adhiere al régimen de tributación, por lo que se determina de conformidad con el acto unilateral de la Administración, la base presunta de su obligación tributaria, y él posteriormente determina el crédito fiscal que está obligado a pagar ". <20>

<20> De la Garza. Sergio Francisco,; Op. Cit.

Difiero de esta idea, toda vez que si el fisco preguntara al contribuyente determinado si está de acuerdo con el crédito establecido, dirá que no. El carácter del referido acto administrativo es definitivo; aunque por otro lado permite que sea objetado, pero para tal acto se establece el recurso de revocación contra la resolución definitiva que determine contribuciones o accesorios, como se asienta en los artículos 116 y 117 del C.F.F.

Si se observa la omisión de pago de tributos, cualquiera que haya sido el camino utilizado por la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, se deberá formular la determinación correspondiente dentro de un plazo de cinco (5) años para que no opere la caducidad de sus facultades.

Creo más correcto llamarle "resolución determinadora del crédito fiscal omitido", a la determinación de la base imponible concluida por la autoridad fiscal, como resultado del ejercicio de su facultad de comprobación en la cual se observó una irregularidad u omisión, que concordato.

CAPITULO CUARTO.

4.- ANALISIS LEGAL Y CONSTITUCIONAL DEL ARTICULO 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.1.- ANALISIS DESCRIPTIVO.

El artículo materia de este trabajo de investigación se avoca a la comprobación de la discrepancia resultante de haber tenido mayores egresos que ingresos en un ejercicio fiscal, siguiendo el procedimiento establecido en el mismo para las personas físicas.

Se ha mencionado y se seguirá mencionando constantemente el término discrepancia el cual podemos definir como la diferencia existente, en favor del sujeto pasivo, entre sus erogaciones e ingresos declarados. Decimos que se trata de una diferencia en favor del contribuyente, pues tener mayores egresos deducibles genera un saldo a favor.

La finalidad es determinar la situación fiscal del contribuyente, la cual puede tener como resultado una posible obligación tributaria omitida (verificar el contenido de la

declaración del contribuyente) o, en todo caso, que no existe tal omisión.

El método de determinación contemplado en este artículo 75 es de tipo indiciario, perteneciente al grupo de los signos externos de riqueza, pues se basa en presunciones o indicios que puedan permitir de una forma más o menos aproximada conocer la verdadera capacidad contributiva de la persona física sujeta a determinación. Todos estos indicios deben estar, como lo están, contemplados por la ley para que su aplicación sea válida. El principal indicio es el hecho de declarar mayores gastos relacionados con la actividad desarrollada que ingresos acumulables.

4.2.- ANALISIS LEGAL.

En este apartado estudiaremos el contenido del artículo 75 de la L.I.S.R., para lo cual expresaremos en primer término que se trata del supuesto en el que una persona física declara tener mayores erogaciones que ingresos en un ejercicio fiscal.

Así, el mencionado precepto señala: "Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a

los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:"

Definiremos en primer lugar lo que significa el término erogaciones. El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 72 nos dice que "se consideran erogaciones tanto los gastos como las inversiones que realice el contribuyente en un año de calendario sea cual fuere el nombre con el que se les designe". Debemos tomar en cuenta que partimos de la idea de que se revisa la declaración del contribuyente, por lo que los gastos deben ser de los considerados deducibles.

Para facilitar el estudio pretendido, en lo subsecuente mencionaremos, únicamente, la fracción del artículo 75 a que nos estamos refiriendo, para evitar el repetirlo constantemente.

Quando la autoridad se percata de la situación descrita, procede a comprobar la discrepancia, es decir, "comprobar el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación", de acuerdo con la fracción I del artículo que nos ocupa.

Al mencionar que "comprobarán" se refieren por un lado a la verificación que corresponde como consecuencia de la discrepancia, es decir, constatar la existencia misma de la diferencia; por otro lado la autoridad se avoca a asegurarse de

que existe un ingreso omitido para estar en posibilidad de exigir el cumplimiento de tal obligación tributaria. Tan es así, que la presunción del artículo que nos ocupa es en el sentido de considerar como ingreso omitido la diferencia existente entre las entradas y las salidas. Esto implica atender a una serie de requisitos que ya se han estudiado en los capítulos anteriores; por ejemplo: seguir los procedimientos previamente establecidos.

La consecuencia directa de esta fracción es el establecer la irregularidad o irregularidades encontradas en la revisión de escritorio: saber cuáles son, de dónde provienen, etc. Todavía no se está en posibilidad de determinar el crédito fiscal omitido (se necesitaría concluir todo el procedimiento).

La fracción II se refiere a la inconformidad o aclaración respectiva, para lo cual señala: "El contribuyente en un plazo de veinte días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes".

Lo primero que llama nuestra atención es el plazo concedido para informar a la autoridad lo que corresponda, pues no menciona si son días naturales o hábiles. El C.F.F. en su artículo 12 nos dice que si un plazo es fijado en días no se contarán los sábados, los domingos, 1° de enero, 5 de febrero, 21 de marzo, 1°

de mayo, 16 de septiembre, 12 de octubre, 20 de noviembre, 1° de diciembre de cada seis años (cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal), ni el 25 de diciembre. Podemos deducir que se trata de días hábiles, lo cual resulta inexacto, pues además de la exclusión de los días mencionados, tampoco se contarán aquellos días en los que las autoridades fiscales federales tengan vacaciones generales. Debemos entender por éstas el periodo otorgado para el descanso de todo el personal fiscal, toda vez que los descansos escalonados que se otorguen no se consideran como vacaciones generales y, por lo tanto, cuentan como días hábiles.

Estos veinte días son para que los particulares informen por escrito las razones de su inconformidad o justifiquen el origen de la discrepancia. Es claro que no es válido inconformarse verbalmente. De preferencia las pruebas que se aporten en descargo del particular deberán presentarse junto con la inconformidad o, de ser el caso, la justificación u origen del presumido ingreso omitido. Es decir, si existe el documento que demuestre la discrepancia se presenta para justificar ésta; por ejemplo, en el caso de un prestador de servicios profesionales independientes que declara egresos superiores a sus ingresos y que tenga como justificación el hecho de haber recibido una herencia, por la cual ya cubrió sus impuestos correspondientes; al momento en que la autoridad fiscal le solicite el informe aclaratorio respectivo por la presunta omisión de un ingreso en la declaración, éste le contestará por escrito que el origen de

la discrepancia es la herencia recibida y no un ingreso omitido, esto es, comprueba documentalmente la legalidad del ingreso no declarado, pues no es acumulable.

Incide otro dato en todo esto, pues el documento justificatorio de la discrepancia se debe presentar junto con el escrito respectivo, mientras que las pruebas de la inconformidad se pueden ofrecer, incluso, dentro de los siguientes cuarenta y cinco días a aquél en el cual se presentó la inconformidad; claro que no se excluye el poder ofrecerlas conjuntamente con el escrito, lo cual sería lo ideal.

La fracción III proscribire lo siguiente: "Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo X de esta Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva".

Recordemos que el Título IV de la L.I.S.R. consta de doce capítulos; diez que se refieren a los diferentes orígenes de los ingresos de las personas físicas y dos que tratan de los requisitos de las deducciones y de la declaración anual. El artículo 75 se ubica dentro de las disposiciones generales, mientras que el Capítulo X corresponde a los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Esta fracción III nos señala la consecuencia por la no presentación de la inconformidad o por no haber probado el origen de la discrepancia, la cual es que ésta será considerada como ingreso correspondiente al Capítulo X del Título IV.

Esta afirmación tiene como antecedente el que la autoridad agotó el procedimiento respectivo para determinar un crédito fiscal omitido, es decir, que al particular se le concedió el tiempo suficiente para defenderse, sin que éste pudiera justificar la omisión en la declaración del ingreso.

Se consideran ingresos en los términos del citado Capítulo : El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona; la ganancia cambiaria; las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianza o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas; los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero; los derivados de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las entidades federativas y los municipios; los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo, etc. Lo anterior de conformidad con el artículo 133 de la L.I.S.R.

Este artículo expresa los rubros que se comprenden dentro del término "de los demás ingresos que obtengan las personas físicas". Si al no presentar inconformidad o no haber probado el origen de la discrepancia se considera que el ingreso omitido es alguno "de los demás ingresos que obtengan las personas físicas", surge la duda de si realmente se puede entender en tal sentido, de acuerdo con lo descrito en el mencionado artículo 133. Es decir, si podemos o debemos aceptar como tal la afirmación de la fracción III del artículo 75 de la L.I.S.R., toda vez que no localizamos un rubro en el que se pueda encuadrar el supuesto planteado.

Como respuesta a esta duda vemos la posibilidad de que en alguna forma se contenga, como parte de estos supuestos, el hecho de la determinación de un crédito fiscal omitido.

Por otro lado, verificando el artículo 132 de la L.I.S.R. prescribe lo siguiente: "Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio."

Esto significa que si no incrementa el patrimonio no se puede considerar dentro del Capítulo X (atendiendo a una interpretación literal).

Para entender mejor este punto definiremos lo que es el patrimonio: "Conjunto de poderes y deberes, apreciables en dinero, que tiene una persona". <21>

Por otro lado Ernesto Gutiérrez y González considera que el patrimonio es: "El conjunto de bienes, pecuniarios y morales, obligaciones y derechos de una persona, que constituyen una universalidad de Derecho". <22>

En primer término podemos identificar a los poderes y deberes como los derechos y las obligaciones correspondientes a una persona; también se aprecia que éstos deben ser valorados pecuniariamente, es decir, tener un valor económico. Así, sólo lo que pueda valorarse desde un punto de vista económico puede ser considerado como patrimonio.

Por su parte Gutiérrez y González manifiesta que además forma parte del patrimonio todo aquello que pertenece al aspecto moral de una persona, lo cual para efectos de nuestro tema es irrelevante.

Agregaremos que el patrimonio tiene dos aspectos o elementos: activo y pasivo. Cuando los bienes y derechos (activo) son mayores que las cargas (pasivos) estamos ante un haber

<21> Diccionario Jurídico Mexicano; Instituto de Investigaciones Jurídicas; Tomo VII; ED. U.N.A.M.; México, 1984.

<22> Gutiérrez y González. Ernesto; El Patrimonio; Ed. Porrúa, México, 1992.

patrimonial, en cuyo caso contrario se trata de déficit patrimonial.

En materia fiscal los egresos se restan a los ingresos y se obtiene un resultado, que de ser positivo (mayores ingresos) genera un impuesto. En caso de que no suceda en tal sentido, se dice que se tienen erogaciones superiores.

Aquí lo importante es saber si al determinarse un crédito fiscal omitido, éste incrementa el patrimonio del sujeto pasivo, en cuyo caso contrario no sería susceptible de considerarse como ingreso de los contenidos en el Capítulo X. Para buscar un entendimiento más completo utilizaremos el ejemplo del capítulo anterior de esta tesis (el médico que obtiene un premio en el sorteo Melate y compra equipo médico e instrumental, teniendo como resultado erogaciones superiores a los ingresos declarados). En el caso concreto se adquirió equipo e instrumental que bien puede considerarse como un incremento del patrimonio de la persona física, pues le permite contar con mayores elementos para atender a sus pacientes. Tiene más cosas que le permiten un mejor desarrollo de su actividad, que lo colocan en una situación privilegiada frente a otros médicos que no tienen los mismos recursos, por lo tanto, si incrementa el patrimonio de la persona.

En el mismo capítulo, pero más adelante, se expresó el ejemplo de una persona cuya actividad era la de tener un taller

de reparación de bicicletas y esporádicamente venta de equipo para las mismas y para los ciclistas; si por circunstancias tales como incremento en la renta del local, algún problema de salud que le originó gastos médicos, herramienta defectuosa que tuvo que reponer o cualquier otra circunstancia necesitó de gastar más de lo que percibió, es obvio que no incrementó su patrimonio, pues sigue teniendo lo mismo, con la salvedad de que ahora se encuentra endeudado.

En el párrafo último del artículo que nos ocupa se menciona que "cuando el contribuyente no presenta declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos".

Si resulta grave el hecho de que se determine un ingreso omitido, consecuencia de una diferencia encontrada en la declaración, mucho más resulta que se determine la omisión de un ingreso en su totalidad; la actualización, las multas, los recargos y cualquier otra sanción a que haya lugar, son mucho más gravosas para el contribuyente moroso. Gravísimo resultaría que pudiendo comprobar una discrepancia, se perdiera esta oportunidad por no haber presentado la declaración. Claro que existe la posibilidad de corregir la situación fiscal del contribuyente, a través de una declaración complementaria.

Todo procedimiento sigue algún método y en el caso del procedimiento señalado en este artículo se pretende agotar la

posibilidad de determinar con fundamento en una base cierta, es decir, a través de revisar la contabilidad, los documentos, los recibos y demás documentación del contribuyente y a falta o inexistencia de ésta se recurre a un método indiciario.

Existen varias formas para poder comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, como pueden ser: el rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones; requerimiento al contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado, para exhibir la contabilidad; practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados y revisar su contabilidad, bienes o mercancías; revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes; practicar u ordenar avalúo de toda clase de bienes; recabar de los empleados públicos los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, etc. Como lo indica el artículo 42 del C.F.F.

Los procedimientos de determinación de un crédito fiscal omitido deben apegarse a lo que la ley prescribe, pero aun más debe constreñirse a lo ordenado en la Constitución. Es decir, el o los procedimientos seleccionados por la autoridad (dentro de los que el legislador plasmó en las normas legales competentes) tienen que respetar las garantías o principios, que a continuación se analizarán.

4.3.- ANALISIS CONSTITUCIONAL.

El poder tributario ejercido por el Estado está limitado por ciertas disposiciones contenidas en la Constitución Política, conocidas como Garantías Constitucionales o Individuales.

Es sabido que la Constitución consagra garantías mínimas, por lo que si una ley reglamentaria concede mayores beneficios son perfectamente válidos.

El Derecho Tributario, al igual que todo el Derecho en general, debe apegarse a lo establecido por nuestra Carta Magna. Al ser esta rama del derecho la que establece las contribuciones que todo gobernado tiene que aportar, es obvio que su apego a la Constitucionalidad debe ser aun más profundo. Por consiguiente los procedimientos considerados adecuados para la determinación de las mismas también deben de hacerlo.

Concluido el respectivo estudio, se apreciará que Constitucionalmente no hay vicios en el procedimiento descrito por el artículo 75 de la L.I.S.R., tomando en consideración la interrelación con otros preceptos de la misma ley, Código Fiscal y reglamentos respectivos.

A continuación analizaremos los principios básicos para el entendimiento de la Constitucionalidad del procedimiento de determinación empleado por este artículo 75:

1) Principio o Garantía de Legalidad.

Este principio se encuentra consagrado en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal al señalar como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Se desprende que si una contribución se establece en algún ordenamiento distinto de una ley (reglamento, circular de la S.H.C.P., etc.), no tiene la fuerza suficiente para producir efectos plenos y viola un principio Constitucional. Misma suerte corre un método de determinación si no se contempla en la ley.

Autores como Sergio Francisco de la Garza y Raúl Rodríguez Lobato consideran que el principio de legalidad en materia tributaria se puede enunciar mediante el aforismo o axioma adoptado analógicamente del Derecho Penal "nulum tributum, sine lege", que significa: no hay tributo si no hay o existe una ley.

Como complemento a este principio, la ley que establece un tributo también debe establecer o definir los elementos y supuestos de la obligación tributaria, tales como objeto, sujeto pasivo, hecho imponible, exenciones, base, tarifa o tasa, pago,

infracciones y sanciones. Esto no debe quedar al arbitrio de la autoridad.

La idea pretendida al seguir este principio es, entre otros, que el contribuyente conozca con certeza la forma de contribuir.

Claro es que la ley debe cumplir con los requisitos de validez, que son la formalidad y la materialidad, es decir deben ser formal y materialmente válidos, lo que significa que deben ser expedidos por el Poder Legislativo y tener un carácter abstracto e impersonal. Además para la Constitucionalidad de las contribuciones y, específicamente de los impuestos no se exige que la ley creadora establezca el procedimiento para cobrarlos, toda vez que éste puede realizarse de conformidad con lo dispuesto en alguna otra ley.

Existe una excepción al principio de legalidad, establecido en la Constitución, por lo que hace al aspecto formal y es lo que la doctrina denomina "Decreto - Delegado", el cual está contenido en el Artículo 131, segundo párrafo del citado ordenamiento: " El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la

producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

De no existir esta excepción el Presidente no podría alterar la cuota mencionada, ni crearla, toda vez que no cumpliría con la formalidad de una ley. Pero adicionalmente nos percatamos de que el Ejecutivo en caso de ejercer esta facultad, debe someter a la aprobación del Congreso su uso, junto con el proyecto de presupuesto fiscal para el año siguiente.

2) Principio o Garantía de Audiencia.

Se consagra en el artículo 14, párrafo segundo: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con posterioridad al hecho".

Por ejemplo no podemos aceptar que en el caso de una determinación presuntiva de un crédito fiscal omitido se prive al particular determinado de conocer la determinación mencionada; en caso de que esto ocurra se está violando la garantía de audiencia.

Además el propio artículo 75 señala que se informará al particular el resultado de la comprobación y le otorga la posibilidad de inconformarse y justificar o probar la discrepancia.

La autoridad tiene la obligación de comunicar al particular el resultado de la comprobación y éste puede inconformarse en caso de no estar de acuerdo con la determinación.

Esta Garantía de audiencia se respeta, pues se permite al contribuyente expresar su dicho ante la autoridad hacendaria y de ser necesario, ante los tribunales competentes.

4.4.- PROCEDIBILIDAD DEL DELITO EQUIPARABLE A LA DEFRAUDACION FISCAL.

Una consecuencia no contemplada en el precepto legal que nos ocupa es la que marca el artículo 109, fracción I del C.F.F. que consiste en sancionar con la misma pena del delito de defraudación fiscal a aquellas personas físicas que no comprueben, a la autoridad tributaria, el origen de la discrepancia entre las erogaciones y los ingresos, en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la L.I.S.R.

El derecho que la autoridad tiene para formular querrela (artículo 92, fracción I del C.F.F.) contra el particular por el hecho de haberle determinado un ingreso omitido, conforme al procedimiento señalado en el ya citado artículo 75, lo puede hacer valer discrecionalmente, es decir, puede o no decidir actuar por la vía penal.

Esta facultad de la autoridad para ejercer la acción penal es como consecuencia de haber determinado diferencias entre sus erogaciones y sus ingresos, lo cual se da hasta que se formula la liquidación correspondiente.

Contra dicha liquidación procede un juicio al cual le debe recaer una sentencia o resolución, que al momento de quedar firme es cuando se considerará que se ha incumplido lo consagrado en el multirreferido artículo 75.

Resulta propicio aclarar que el problema que se suscita es que la idea dada por el mencionado artículo 109, es que la querrela procede hasta que concluye el procedimiento, pues se parte del hecho de que el contribuyente no comprobó a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento del artículo 75 de la L.I.S.R.

Para el efecto, una resolución queda firme cuando se han agotado todos los medios de defensa concedidos por la ley para impugnar dicha resolución.

En el caso de que la autoridad proceda a comprobar el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente, el resultado se hará del conocimiento de éste para que se inconforme o justifique el origen de la diferencia.

La inconformidad se da dentro del mismo procedimiento y se presenta ante la propia autoridad hacendaria. El procedimiento concluye con la liquidación determinada, contra la cual procede el juicio de nulidad que se sustanciará ante el Tribunal Fiscal de la Federación, mismo que termina al dictarse la sentencia correspondiente. Posteriormente se puede interponer el juicio de amparo y la revisión de la sentencia respectiva, de ser el caso.

Concluido todo lo inmediatamente anterior descrito es cuando una resolución queda firme, pues ya no hay forma de cambiar el veredicto y es, por lo tanto, el momento en que la autoridad puede formular su querrela por un supuesto delito fiscal, que es equiparable a la defraudación fiscal.

4.5.- ADICION AL ARTICULO 133 DE LA L.I.S.R.

En la segunda parte de este capítulo cuestionamos la afirmación de que en caso de que el particular no formulara inconformidad o no probara el origen de la discrepancia, ésta se

considerará como un ingreso de los descritos en el Capítulo X del Título IV de la L.I.S.R. (página 61).

De igual forma hicimos referencia de la necesidad de contar con un supuesto que se adapte específicamente al hecho de la determinación de un crédito fiscal omitido.

Esta idea obedece a que no podemos concebir que la determinación de un crédito fiscal omitido sea semejante o lo mismo que el importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona; una ganancia cambiaria; ingreso proveniente de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo; ingreso por derechos de autor, o ingreso proveniente de coberturas cambiarias. Igual suerte corren los demás supuestos descritos en el artículo 133 de la L.I.S.R.

En mi parecer una viable solución es agregar una fracción al citado artículo 133, la cual vendría siendo la número XV, misma que podríamos denominar como: "ingresos determinados conforme al procedimiento establecido en el artículo 75".

De ser el caso ya contaríamos con un supuesto de la ley que contemple de forma específica el hecho de la determinación de un crédito fiscal omitido, conforme al procedimiento estudiado.

Adicionalmente y según el artículo 132 de la misma ley, la autoridad tiene que demostrar que el ingreso incrementó el patrimonio de la persona física al momento de obtenerlo.

Inmediatamente surge el cuestionamiento de: ¿Cuándo se obtienen ingresos que aumenten el patrimonio de una persona física?. Si al momento en que la autoridad lo determine, en el momento de conseguirlo o recibirlo o en algún otro momento.

Cuando la autoridad esté en posibilidad de determinarlo habrá pasado mucho tiempo, por lo cual resulta inexacto; pero igualmente sucede si consideramos que es en el momento de recibirlo o conseguirlo, pues falta restarle el monto de las contribuciones que debe pagar el particular.

A manera de conclusión diremos que difícilmente la autoridad podrá probar que la diferencia considerada como ingreso omitido aumentó el patrimonio del sujeto pasivo y, por tanto, considerarlo uno más de los ingresos previstos en el Capítulo X.

Para que ésto pueda ser posible se debería reformar el artículo 132 de la L.I.S.R., omitiendo lo relativo al "incremento del patrimonio". El hecho de mencionarlo no significa que esté de acuerdo en que se reforme, tan sólo lo apunto.

CONCLUSIONES.

PRIMERA: La determinación de las contribuciones es un acto jurídico que emana de cualquiera de los elementos personales de la relación tributaria, con la finalidad de fijar la obligación fiscal a cargo de los contribuyentes o confirmar su legal situación, cuya conclusión, generalmente, es una obligación de dar, aunque también puede ser de hacer, no hacer o tolerar.

SEGUNDA: La naturaleza jurídica de la determinación depende del sujeto que la realice: cuando es efectuada por el particular es un acto de autoaplicación de la ley; cuando es la autoridad la que realiza la determinación, es un acto administrativo, que tiene como finalidad primordial establecer la situación fiscal del contribuyente.

TERCERA: El objetivo de la determinación como consecuencia de haber concluido el procedimiento del artículo 75 de la L.I.S.R. es la de establecer la verdadera obligación tributaria de la persona física, consistente en un dar, es decir, enterar a la autoridad el monto del crédito fiscal provocado por algún hecho generador, no cubierto en su oportunidad.

CUARTA: Los métodos de determinación se deben explicar en forma sencilla y con terminología accesible para que el

contribuyente en general lo aplique correctamente; debe ser de fácil conocimiento tanto para el sujeto pasivo como para el activo, para que sea lo más económicamente posible.

QUINTA: Los métodos de determinación son: a) Indiciario; b) Objetivo, y C) Declarativo. El del tipo indiciario es a cargo de la autoridad y consiste en considerar ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente para determinar, con mayor precisión, su capacidad contributiva.

SEXTA: En términos generales el contribuyente es quien determina las contribuciones a su cargo y en forma esporádica y bajo disposición expresa de la ley lo hace la autoridad fiscal.

SEPTIMA: La determinación presuntiva es un método de determinación que se basa en indicios o presunciones legales que le permiten a la autoridad fiscal, conocer de forma aproximada la capacidad contributiva del contribuyente.

OCTAVA: Al estudio sistemático de los fenómenos con el propósito de construir conceptos, principios o instituciones que puedan servir de base a la solución de los problemas no resueltos de manera satisfactoria, se le denomina medio indirecto de la investigación.

NOVENA: Dentro de los indicios que sirven para determinar la situación fiscal del contribuyente están los signos externos de

riqueza que son entendidos como la señal de la abundancia de bienes, que se manifiestan a lo exterior.

DECIMA: A la determinación de la base imponible concluida por la autoridad fiscal, como resultado de su facultad de comprobación en la cual se observó una irregularidad u omisión le denominamos "Resolución Determinadora del Crédito Fiscal Omitido". En el caso de que se concluya que efectivamente el particular tiene un saldo a favor, podemos decir que se trata de una "Resolución Determinadora de un Crédito Fiscal Indebidamente Pagado"; incluso es posible que se de una resolución determinadora del correcto cumplimiento de la obligación fiscal.

DECIMO PRIMERA: La finalidad principal del artículo 75 de la L.I.S.R. es verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, que puede concluir con la determinación de un crédito fiscal omitido, con un saldo a favor de la persona física determinada o simplemente con la confirmación del correcto cumplimiento de la obligación fiscal.

DECIMO SEGUNDA: El procedimiento adoptado por el artículo 75 de la L.I.S.R. cumple y respeta los principios de legalidad y de audiencia consagrados en nuestra Constitución.

DECIMO TERCERA: Una vez que la autoridad hacendaria determinó la existencia de ingresos omitidos, conforme al

procedimiento establecido en el artículo 75 de la L.I.S.R., puede proceder por la vía penal de forma potestativa o discrecional, presentando la querrela correspondiente.

DECIMO CUARTA: La autoridad fiscal debe emitir su resolución liquidadora, misma que tiene que quedar firme en su contenido, para estar en posibilidad de ejercer la acción penal en contra del sujeto determinado, por la supuesta comisión de un delito equiparable al de defraudación fiscal.

DECIMO QUINTA: Por otra parte el artículo 132 de la L.I.S.R. brinda seguridad jurídica al particular, para el caso de que se le pretenda determinar alguna diferencia por haber realizado mayores erogaciones en un ejercicio fiscal, pues la autoridad debe probar que tal situación provocó un incremento en el patrimonio del mismo.

DECIMO SEXTA: El artículo 133 de la L.I.S.R. contiene una laguna, toda vez que no contempla en sus hipótesis, la posibilidad de considerar como ingreso de ese capítulo (X) al ingreso determinado conforme a lo proscrito por el artículo 75 de la misma ley.

DECIMO SEPTIMA: Para que un ingreso omitido se considere obtenido conforme al Capítulo X del Título IV de la L.I.S.R. (de los demás ingresos que obtengan las personas físicas), es menester agregar una fracción a su artículo 133, la cual

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

denominamos: "Ingresos Determinados Conforme al Procedimiento establecido en el artículo 75".

BIBLIOGRAFIA.

ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO.

Derecho Fiscal.
Ed. Themis; México, 1986.

BERLINI, ANTONIO.

Principios de Derecho Tributario.
Traducción: Narciso Amorós Rica y Eusebio González G.
Ed. Derecho Financiero; Madrid, 1971.

BRABA LYON, SEBASTIAN.

Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias.
Ed. Jurídica de Chile; Santiago, 1962.

CARDENAS ELIZONDO, FRANCISCO.

Introducción al Estudio del Derecho Fiscal.
Ed. Porrúa; México, 1992.

CHARLES M., ALLAN.

La Teoría de la Tributación.
Ed. Paredes; Madrid, 1974.

DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO.

Principios de Derecho Tributario.
Ed. Limusa; México, 1988.

GARZA DE LA, SERGIO FRANCISCO.

Derecho Financiero Mexicano.
Ed. Porrúa; México, 1982.

GIANNINI, A. DONATO.

Instituciones de Derecho Tributario.
Traducción: Fernando Sainz de Bujanda.
Ed. de Derecho Financiero; Madrid, 1957.

- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.
Derecho Financiero.
Ed. Depalma; Buenos Aires, 1970.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ, ERNESTO.
El Patrimonio.
Ed. Porrúa; México, 1992.
- JARACH, DINO.
Curso Superior de Derecho Tributario.
Ed. Constancia; Buenos Aires, 1958.
- JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO.
Lecciones de Derecho Tributario.
Ed. Contables y Administrativas; México, 1985.
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.
Ed. Porrúa; México, 1991.
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.
Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario.
Ed. Universidad Autónoma de S.L.P.;
S.L.P.; 1967.
- MARTINEZ LOPEZ, LUIS.
Derecho Fiscal Mexicano.
Ed. Contables y Administrativas;
México, 1986.
- NAVARRETE MARTINEZ, IFIGENIA.
Política Fiscal de México.
Ed. U.N.A.M.; México, 1964.
- NAVARRETE MARTINEZ, IFIGENIA.
Los Incentivos Fiscales y Desarrollo Económico en
México.
Ed. U.N.A.M.; México, 1967.

- PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS.
Ficciones del Derecho Tributario.
Ed. de Derecho Financiero; Madrid, 1970.
- PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS. Y EUSEBIO GONZALEZ G.
Cursos de Derecho Tributario.
Ed. EDERSA; Madrid, 1975.
- PERULLES BASSAS, JUAN JOSE.
Manual de Derecho Fiscal.
Lib. Bosch; Barcelona, 1961.
- PUGLIESE, MARIO.
Instituciones de Derecho Financiero.
Ed. Porrúa; México, 1976.
- QUINTANA VALTIERRA, JESUS.
Derecho Tributario Mexicano.
Ed. Trillas; México, 1988.
- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL.
Derecho Fiscal.
Colección Textos Jurídicos Universitarios.
Ed. Harla; México, 1986.
- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO.
Introducción al Derecho Financiero.
Instituto de Estudios Políticos 1.
Madrid, 1962.
- SANCHEZ PINA, JOSE DE JESUS.
Nociones de Derecho Fiscal.
Publicaciones Administrativas y Contables;
México, 1991.

DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO.
Instituto de Investigaciones Jurídicas.
Ed. U.N.A.M.; México, 1984; Varios Tomos.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA.
Tomo XV.

DICCIONARIO DE DERECHO.
Pina de, Rafael y Pina de Vara, Rafael.
Ed. Porrúa; México 1992.

OTRAS FUENTES.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.