



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PÚBLICAS**

**LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA EN
MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES**

T E S I S

Q U E P R E S E N T A:

ÓSCAR CUAUTLE MARTÍNEZ

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

ASESORA:

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



**CIUDAD UNIVERSITARIA, CD.MX.,
2019**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 07 de mayo de 2019.

**LIC. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **C. CUAUTLE MARTÍNEZ ÓSCAR**, con número de cuenta **413078153**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES"**, bajo la asesoría de la **SUSCRITA**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, 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.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



SIGLARIO

CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CFF	Código Fiscal de la Federación
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIA	Ley del Impuesto al Activo (abrogada)
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (abrogada)
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación

ÍNDICE

SIGLARIO	3
INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO 1	8
ASPECTOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS	8
1.1 Las contribuciones	8
1.2 Relación jurídico-tributaria	15
1.3 La potestad tributaria	17
1.4 Los principios constitucionales de las contribuciones	18
1.4.1 Proporcionalidad.....	18
1.4.2 Equidad.....	20
1.4.3 Gasto público	21
1.4.4 Legalidad tributaria	22
CAPÍTULO 2	24
FACULTADES DE COMPROBACIÓN	24
2.1 Facultades de fiscalización	24
2.1.1 Visitas domiciliarias.....	24
2.1.2 Revisión de gabinete	31
2.1.3 Revisiones electrónicas	34
2.1.4 Verificación de mercancía en transporte.....	38
2.1.5. Revisión de dictámenes presentados por contadores públicos	42
2.1.6 Otras facultades de comprobación	47
CAPÍTULO 3	52
DETERMINACIÓN PRESUNTIVA EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES	52
3.1 Procedimiento de base cierta	52
3.2 La determinación presuntiva	53
3.2.1 Obstaculizar inicio de facultades.....	71

3.2.2 Omisión de registros contables y soporte documental.....	74
3.2.3 Ausencia de control de inventarios	79
3.2.4 Omisión en el registro de máquinas registradoras.....	88
3.2.5 Irregularidades en la contabilidad	89
3.3 Criterios para la determinación presuntiva en materia de impuestos federales (procedimiento)	90
3.4 Criterios de nuestros Tribunales	119
3.5 Esquema de determinación presuntiva	121
3.6 Caso práctico	123
CONCLUSIONES	129
BIBLIOGRAFÍA	136

INTRODUCCIÓN

En la licenciatura me empezó a interesar la materia fiscal por la importancia que reviste para el Estado, ya que los impuestos son una de sus fuentes de ingresos para hacer frente a sus compromisos públicos. Accidentalmente se me presentó la oportunidad de laborar en un despacho cuyos servicios son esencialmente en materia fiscal federal, por lo que en la medida que empecé a conocer en la práctica la materia tributaria, mi interés por profundizar en la misma creció. Así, en el ejercicio profesional observé que en varias revisiones que hacía la autoridad se actualizaban los supuestos de determinación presuntiva sin que la fiscalizadora ejerciera sus facultades, de aquí mi motivación esencial para decidirme a elaborar la presente investigación titulada “La determinación presuntiva en materia de impuestos federales” con el fin de analizar los artículos 55 a 61 del CFF y su aplicación por la autoridad, misma que se integra de tres capítulos.

En el primer capítulo abordamos aspectos generales de las contribuciones, destacando la relación jurídico-tributaria y los principios constitucionales de las contribuciones, los cuales consideramos básicos para una mayor comprensión en el análisis de la determinación presuntiva.

En el segundo capítulo desarrollamos las facultades de comprobación específicas de la autoridad fiscal federal, destacando la visita domiciliaria, revisión de gabinete, revisión de dictamen fiscal, además de señalar sus principales características.

El último capítulo lo dedicamos a tratar las facultades de determinación presuntiva de la autoridad (artículos 55 a 61 del CFF), analizando cada una de las causales, los procedimientos legales que se deben observar, así como la metodología aplicable a cada una de dichas causales, con el propósito de que la autoridad obtenga la utilidad fiscal presunta, así como los ingresos y valor de actos o actividades presuntos incluyendo activos. Asimismo, expresamos nuestras reflexiones respecto de la determinación presuntiva de las contribuciones retenidas y de los supuestos regulados en el artículo 59 del CFF, así como una crítica a la jurisprudencia P./J. 12/2017 de nuestro Máximo Tribunal.

En suma, estimamos que la facultad de determinación presuntiva con que cuenta la autoridad fiscal para un mejor ejercicio de sus facultades debe ser objeto de perfeccionamiento, en aras de otorgar mayor certidumbre jurídica a los contribuyentes.

Por lo que nuestro planteamiento del problema es: ¿La autoridad determina correctamente los impuestos a cargo de los contribuyentes, en función del procedimiento de determinación presuntiva? Mismo que encuentra como respuesta que los artículos 55 a 61 del CFF arrojan como resultado que si se actualiza alguna de las causales del primer artículo mencionado, la autoridad debe determinar

presuntivamente los elementos de la base gravable del impuesto que corresponda, aplicando indistintamente los procedimientos del artículo 56 del CFF, lo que incluye la metodología de los artículos 60 y 61 del mismo ordenamiento, lo cual confirma nuestra hipótesis y nos permite concluir que la autoridad al determinar contribuciones puede violar el principio de legalidad de dos maneras principalmente, siendo la primera cuando procede aplicar el procedimiento presuntivo y la autoridad determina contribuciones con base en el procedimiento de base cierta, o bien, la otra manera consiste en que cuando procede la determinación presuntiva y la autoridad así lo hace, omite seguir el procedimiento establecido en la ley, por lo que su determinación es ilegal por no ajustarse a derecho, mas no en sí misma la institución, ya sea porque la autoridad no se cerciora que el ingreso y valor de actos o actividades presuntos sean objeto de gravamen, o porque no aplica debidamente los coeficientes previstos en el artículo 58 del CFF o no aplica las disposiciones que regulan la determinación presuntiva vigentes en el momento de la causación del impuesto de que se trate. Por lo que para que no sea nula su determinación presuntiva, la autoridad deberá interpretar y aplicar debidamente los artículos 55 a 61 del CFF, de acuerdo principalmente con los principios de interpretación conforme y sistemática.

CAPÍTULO 1

ASPECTOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS

1.1 Las contribuciones

Con base en el principio establecido en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, resulta que las fuentes del Derecho Fiscal son los procesos de creación de la propia Constitución Federal, Tratados, la Ley (Ley de Ingresos de la Federación, Código Fiscal de la Federación, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y las leyes fiscales específicas), Decreto Ley, Decreto Delegado, los Reglamentos y la Jurisprudencia.

En ningún ordenamiento de los mencionados se contiene una definición de contribución; sin embargo, el artículo 2° del CFF establece una clasificación de las contribuciones y expresa un concepto de cada una de ellas.

Por su parte, la doctrina define a las contribuciones como “ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos.”¹

En relación con los impuestos, el Poder Judicial ha señalado lo siguiente:

“IMPUESTOS. TIENEN ESA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PÚBLICAS PATRIMONIALES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 318 Y 319 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL Y, POR TANTO, DEBEN CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Los artículos citados establecen que quienes construyan desarrollos habitacionales de más de 20 viviendas, o realicen obras, instalaciones o aprovechamientos de más de 200 metros cuadrados, deberán cubrir el pago por concepto de aprovechamientos para que la autoridad competente realice las acciones necesarias para prevenir, mitigar o compensar las alteraciones o afectaciones al ambiente y los recursos naturales, así como los efectos del impacto vial, a razón de una determinada cantidad por metro cuadrado de construcción, en el caso de los desarrollos mencionados, y conforme a las cantidades que se determinen por metro cuadrado de construcción, según la zona en que se realice la obra y el destino que se le dé, tratándose de construcciones de más de 200 metros

¹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, 8a ed., México, UNAM-Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995, t. A-CH, p. 727.

cuadrados. En ese tenor, se concluye que aun cuando los artículos 318 y 319 del Código Financiero del Distrito Federal señalen que las prestaciones patrimoniales de carácter público que prevén se cubrirán en concepto de aprovechamientos, lo cierto es que tienen la naturaleza de un impuesto y, por ende, están sujetas al cumplimiento de los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que son impuestos en forma unilateral y coactiva por el Distrito Federal; el hecho imponible lo realiza directamente el particular, que es la referida construcción o realización de obras, instalaciones o aprovechamientos, y se constituye sobre actos que reflejan una disponibilidad económica como consecuencia de la propiedad o posesión inmobiliaria, además de que no se vincula a la realización de un acto o actividad específicos a cargo de la administración pública local, ya que si ésta no realiza las acciones referidas, de cualquier forma nace la obligación tributaria y, por último, esas acciones constituyen gastos públicos indivisibles e indeterminados individualmente.”²

De lo transcrito se desprenden las siguientes características de los impuestos:

- Son imposiciones unilaterales y coactivas;
- El hecho imponible lo realiza directamente el particular sin que se vincule a la realización de un acto o actividad específicos a cargo de la administración pública;
- Se constituye sobre actos que reflejan una disponibilidad del causante;
- Dichos ingresos públicos se destinan a financiar los gastos públicos indivisibles, de tal suerte que los particulares no reciben un beneficio directo, sino indeterminado o no individualmente;
- Deben de cumplir con los principios constitucionales de las contribuciones.

Del texto anterior en armonía con el artículo 2° del CFF se desprende que los impuestos son una imposición unilateral y que se puede exigir incluso de forma coactiva por el Estado, por la cual las personas que se adecuen al hecho imponible deben pagar una cantidad (casi siempre en dinero) a favor del Estado, siempre que las mismas sean proporcionales, equitativas, que estén establecidas en leyes y destinadas al gasto público.

² Tesis: 2a./J. 54/2006, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 281.

No obstante, estimamos que no existe la posibilidad de adquirir derecho a ninguna prestación por el pago de una obligación tributaria, ya que carece de ese interés de cambiar provechos por ser de carácter *ex lege*. Ello, sin embargo, no significa que el Estado esté desligado de cumplir con su obligación de proveer las necesidades de la colectividad, como pueden ser obras tales como carreteras, escuelas, hospitales, entre otras. Sin embargo, no debemos olvidar que existen servicios que brinda el Estado de manera gratuita por su importancia, por ejemplo, la cartilla de vacunación.³

La contribución al gasto público tiene como fundamento, entre otros, la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, por lo que resulta importante iniciar el análisis de esta fracción, la cual establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: (...) **IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De lo transcrito se desprende que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, de los Estados, Municipios y de la Ciudad de México en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que obliga a conocer:

- Si el verbo *contribuir* utilizado por el Constituyente es sinónimo de pagar;
- A qué sujetos alcanza la obligación de contribuir al gasto público, es decir, si sólo a *los mexicanos residentes en México*, o bien, también a los extranjeros.

Así, iniciaremos con el concepto de Constitución. Existen múltiples definiciones del vocablo *Constitución*, dentro de las que destaca que “es la ley fundamental y suprema del Estado que atañe tanto a las atribuciones y límites a la autoridad como a los derechos del hombre y pueblo de un Estado.”⁴

En este contexto, resulta que la fracción IV del artículo 31 transcrito es la norma jurídica fundamental que establece las bases con las cuales el Estado va a exigir el cobro de las contribuciones en los tres niveles de gobierno.

³ Cfr. Izaza Arteaga, Juan Carlos, “Consideraciones jurídicas sobre el deber de contribuir”, Academia de Estudios Fiscales, *Fiscalización*, México, Themis, 2011, p. 7.

⁴ *Diccionario Jurídico Mexicano*, op.cit., nota 1, p. 658.

Ello significa que las contribuciones que a través de las leyes impongan el Congreso de la Unión y los Congresos Locales a nivel estatal y municipal, deben ceñirse a los referidos principios constitucionales, inclusive algunos son aplicables cuando las autoridades ejerzan sus facultades de fiscalización.

Respecto al verbo *contribuir* utilizado por el Constituyente, es necesario apuntar que el Estado tiene la necesidad de allegarse de recursos para procurar el bien común de la sociedad, proporcionándole servicios públicos tales como salud, seguridad, transporte, educación, entre muchos otros.

Por ello, existen diversas fuentes de ingresos del Estado para cumplir con dicho fin, siendo algunas de ellas la venta de petróleo, los impuestos internos, los financiamientos de bancos extranjeros y la moneda.

Bajo este contexto, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, el verbo contribuir utilizado por el Constituyente connota:

“1. intr. Dicho de una persona: Dar o pagar la cuota que le cabe por un impuesto. 2. intr. Concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin. 3. intr. Ayudar y concurrir con otros al logro de algún fin.”⁵

Por su parte, la SCJN ha señalado que la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no puede limitarse al solo pago de las diversas contribuciones a cargo de los gobernados, sino que comprende el cumplir con una serie de obligaciones relacionadas con dicho pago, como son llevar contabilidad, expedir recibos, presentar avisos, manifestaciones y declaraciones, proporcionar información, conservar documentación comprobatoria, entre otras, y que hagan posible, por un lado, el que los contribuyentes y demás sujetos relacionados con la obligación de pago del tributo, estén en posibilidad de cumplir correctamente con su carga fiscal y, por el otro, que la autoridad, en un determinado momento, pueda comprobar el debido acatamiento de las disposiciones fiscales a través de la realización de sus funciones de revisión y fiscalización.⁶

⁵ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., Editorial . Espasa Calpe, Madrid, 2001, t. a/g, p. 645.

⁶ Cfr. Tesis P. XXXV/99 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, Mayo de 1999 p. 15.

La doctrina considera que *contribuir* “no sólo es pagar, porque hay muchas otras formas de colaborar con el Estado, baste referir la obligación de retener, recaudar, informar, entre otros, y por supuesto pagar las contribuciones.”⁷

Coincidimos con los criterios anteriores en el sentido que contribuir al gasto público no sólo implica pagar, sino que existen muchas otras formas de colaborar con el Estado, puesto que la interpretación de la fracción IV del artículo 31 constitucional debe hacerse sin olvidar que se trata de un texto constitucional, el cual no debe interpretarse considerando sólo su literalidad, ya que no contiene reglas, sino principios o estándares que bañan todo el orden jurídico mexicano.⁸

En relación con el alcance de la obligación de contribuir, de la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, se desprende que los *mexicanos* están obligados a contribuir al gasto público así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio *en que residan* de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Al respecto, Enrique Calvo Nicolau señala:

“En la oración transcrita [la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna] los términos Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios constituyen el *complemento indirecto*, ya que en su conjunto expresan el objeto final de la acción del verbo contribuir; dicho complemento indica para el gasto de quiénes debe contribuirse. Si en esa oración interpretáramos la frase *en que residan* como complemento circunstancial, significaría que para que surgiera la obligación de contribuir sería necesario residir en cuatro entidades: en una Federación, en un Distrito Federal, en un Estado y en un Municipio. Esta interpretación tendría sentido si fueran diversas las cuatro entidades en las que un mexicano pudiera residir, o sea, que hubieran varias federaciones, varios municipios, varios Distritos Federales, varios Estados y varios Municipios. En nuestro orden jurídico esta posibilidad no puede presentarse porque sólo hay una Federación y un Distrito Federal; en cambio sí puede presentarse la posibilidad respecto de los Estados y Municipios. Si a esta imposibilidad jurídica de residir en varias federaciones y en varios Distritos Federales agregamos que en la construcción gramatical de la oración los términos “*Distrito Federal, Estados y Municipios*” van inmediatamente precedidos del adverbio conjuntivo “*como*”, debemos

⁷ PALOMINO, Margarita, “La obligación tributaria”, Manual de Justicia Administrativa, México, 2017, http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf

⁸ Cfr. Izaza Arteaga, Juan Carlos, op. cit., nota 3, p. 4.

concluir que la frase “*en que residan*” se refiere sólo al Distrito Federal, a los estados y a los municipios. Adicionalmente, debe destacarse que la disposición constitucional a la que me vengo refiriendo tiene su antecedente inmediato en el a. 31-II de la Constitución de 1857, por lo que su construcción gramatical es anticuada.

“(...). Si observamos la frase “así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan”, apreciamos que el demostrativo “así” tiene la significación anticuada de “también” o de “igualmente”. Con este sentido, resulta que la obligación de los mexicanos consiste en contribuir a los gastos del Distrito Federal, del estado y del municipio *en el que residan y también* a los de la federación aun cuando no residan en ella, ya que el texto constitucional no amplía la acción de “residir”, al ámbito de la Federación.”⁹

Por su parte, Gerardo Gil Valdivia apunta:

“En cuanto a contribuir para los gastos públicos de la Federación, la disposición [la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna] es clara, sin embargo, parece desprenderse que las legislaturas locales sólo pueden establecer impuestos estatales y municipales a cargo de sus residentes; pero en la realidad las entidades federativas con frecuencia se han financiado parcialmente a través de la imposición indirecta, la cual recae sobre quienes consumen bienes y servicios, sin atender al lugar de residencia del consumidor.”¹⁰

De lo anterior se puede concluir que para contribuir al gasto público de la Federación no es necesario residir en ella, pero se debe contribuir a los gastos públicos de los Estados, Municipios y Ciudad de México únicamente cuando se resida en ellos.

En este sentido, se podría afirmar que para que una ley, que establezca una contribución con destino al gasto público de la Federación, esté en armonía con la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, dicha ley debería exigir como criterio de sujeción la nacionalidad mexicana. Es decir, únicamente los mexicanos deben pagar contribuciones federales, pues de la fracción en comento no se desprende que los extranjeros estén obligados.

Sin embargo, la obligación tributaria también abarca a los extranjeros, pues la fracción VII del artículo 73 de la CPEUM establece que es facultad del Congreso de

⁹ CALVO Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, México, Themis, 1996, t. I, p. 256.

¹⁰ Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit., nota 1, p 728.

la Unión imponer contribuciones para cubrir el presupuesto, sin hacer distinción alguna sobre la nacionalidad de los contribuyentes.¹¹

Lo anterior es así, pues bajo el principio de interpretación que establece que donde la ley no distingue no se debe distinguir, es posible concluir que la obligación de cubrir el gasto público también abarca a los extranjeros, pues dicha fracción no hace distinción alguna sobre la nacionalidad.

Sin embargo, el Poder Judicial de la Federación señala lo siguiente:

“EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral.”¹²

No compartimos en su totalidad la opinión de nuestro Poder Judicial, en virtud de que se limita a señalar que por el hecho de que el texto constitucional en comento no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, sin que se desprenda el fundamento constitucional expreso que faculte al Estado para imponerles contribuciones.

En relación con las leyes que establecen contribuciones con destino al gasto público de los Municipios, Estados y Ciudad de México, estimamos que el legislador debe

¹¹Cfr. CALVO Nicolau, Enrique, *op. cit.*, nota 9, p. 263.

¹² Tesis: 2a. CVI/2007: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, t. XXVI, agosto de 2007, p. 637.

tomar en cuenta la residencia en ellos, pues la Carta Magna es clara al señalar que se debe contribuir únicamente cuando se resida en ellos.

1.2 Relación jurídico-tributaria

La relación jurídico-tributaria juega un papel importante en nuestra investigación, pues de ella derivan las obligaciones fiscales secundarias y principales, las cuales son objeto de revisión por las autoridades fiscales.

Según Emilio Margain Manatou puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria, pues al dedicarse una persona a actividades que se encuentren gravadas por una ley fiscal surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra obligaciones que deberán ser cumplidas aun cuando no nazca la obligación tributaria principal. Por lo que la relación tributaria puede imponer obligaciones a los sujetos pasivos como activos, pero la obligación tributaria sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.¹³

Rodríguez Lobato coincide con lo anterior, pues señala que la relación jurídico-tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.¹⁴

De lo anterior podemos concluir que la relación jurídico-tributaria:

- Es distinta a la obligación tributaria principal, pues la existencia de aquélla no implica ésta;
- Genera obligaciones fiscales principales y secundarias.

Para una mejor comprensión de la relación-jurídico tributaria resulta necesario abordar la obligación tributaria y la causación de las contribuciones.

Así, en primer término, comenzaremos con el estudio de la obligación tributaria. La obligación, desde el punto de vista etimológico, es una “palabra culta [es decir, del latín culto] derivada de *obligatio* y *-ción*, acción o resultado. La locución latina

¹³ Cfr. MARGAIN Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19ª ed., México, Porrúa, 2007, p. 291.

¹⁴ Cfr. RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2014, p. 106.

obligatio significa “obligación, atar a, de la preposición latina *ob*, delante de, por, a causa de, y del verbo *ligo-as-are-avi-atum*, atar, ligar.”¹⁵

En el mismo sentido, tributo significa “participio pasado del verbo *tribuo*, atribuir, distribuir (*tribuo* procede a su vez de la palabra *tribuos-us*, que en su origen significó la división del pueblo romano, de ahí la idea de repartición de un impuesto), la palabra culta *tributus-i*; significa impuesto, tributo, contribución, atestiguada en español desde el siglo XIII. El sufijo *-uto* tiene matiz peyorativo.”¹⁶

Siguiendo este criterio, se puede definir a la obligación tributaria como estar atado, ligado o vinculado a pagar una contribución, tributo o impuesto.

La doctrina define a la obligación fiscal como “el vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales.”¹⁷

Conforme a los dos criterios se puede inferir que la obligación tributaria es el vínculo que establece la ley entre una persona y el Estado, que tiene como fin el otorgamiento de una prestación (casi siempre en dinero) a cargo de aquél en favor de este último, misma que es exigible una vez vencido el plazo para el pago establecido en la ley.

Debe señalarse que la obligación fiscal puede ser clasificada en función del objeto. La obligación fiscal principal consiste en una prestación de dar (por regla general dinero) que efectúa el contribuyente a favor de la autoridad fiscal. La obligación fiscal secundaria consiste en un hacer, no hacer y tolerar. Como ejemplo de las obligaciones secundarias se puede señalar: presentar declaraciones, permitir una visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento de la legislación fiscal y prohibiciones como llevar dos sistemas de contabilidad o no destruir la contabilidad por cierto periodo.

Cabe destacar que la obligación tributaria principal tiene carácter *ex lege*, lo que se traduce en que la norma jurídica que da pie a dicha obligación debe estar contenida en una ley producto del proceso legislativo. Contrario a lo anterior la obligación

¹⁵ *Etimología Jurídica* / (investigación y redacción Mtro. Gerardo Dehesa Dávila ; presentación Ministro Juan N. Silva Meza) 6ta ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación , 2011, p. 353.

¹⁶ *Ibidem*, p. 403.

¹⁷ *Diccionario Jurídico Mexicano*, 8ª ed., México, UNAM-Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995, t. I-O p. 2247.

tributaria secundaria puede derivar incluso de un acto administrativo. A esto se le conoce como fuente de la obligación tributaria.¹⁸

Por otra parte, el artículo 6° del CFF establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, de donde se desprende la figura de la causación de las contribuciones, por lo que es menester diferenciarla de las anteriores.

Al respecto, Rodríguez Lobato señala que “de la disposición legal antes citada [artículo 6° del CFF] se debe entender, como lo establecía el artículo 77 del CFF de 1966: la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.”¹⁹

Bajo este contexto, consideramos que *causar* debe entenderse en el sentido del *nacimiento* de la obligación tributaria principal, pero no el de obligaciones formales, puesto que puede existir la posibilidad de que el sujeto no realice actos jurídicos o de hecho, gravados por las leyes fiscales y aun así deba presentar declaraciones ante la autoridad fiscal o permitir las facultades de comprobación de ésta.

Debe señalarse que, aunque el nacimiento de la obligación tributaria principal lleve implícita la idea de pago, no debe entenderse como sinónimo de éste, pues dicha obligación principal puede extinguirse a través de la compensación, prescripción, caducidad, entre otros.

Como se expuso, las tres figuras tienen diferencias sustanciales. La causación responde al nacimiento de la obligación tributaria principal, mientras que ésta atiende al vínculo jurídico que genera el deber de extinguir la obligación fiscal. Por último, la relación jurídico-tributaria se identifica con el vínculo jurídico que une al sujeto pasivo con el sujeto activo, del cual pueden derivar obligaciones fiscales.

1.3 La potestad tributaria

Conforme a la doctrina, la potestad tributaria es la facultad exclusiva del Estado para establecer, recaudar y controlar las contribuciones forzadas, para destinarlas a expensar los gastos públicos.²⁰

¹⁸ Cfr. PALOMINO, Margarita, “La obligación tributaria”, Manual de Justicia Administrativa, México, 2017, http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf

¹⁹ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, op. cit., nota 14, p. 118.

²⁰ Cfr. Ibidem, p.6.

Por su parte, Venegas Álvarez apunta que es “la posibilidad jurídica del Estado de establecer y exigir contribuciones”.²¹

La figura en cuestión se materializa en las formas siguientes:

- Crear las leyes para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público a través del Poder Legislativo;
- Administrar y recaudar las contribuciones mediante el Poder Ejecutivo; y
- Solucionar las controversias que se susciten entre los gobernados y las autoridades fiscales a través de los Tribunales administrativos o del Poder Judicial.

1.4 Los principios constitucionales de las contribuciones

La fracción IV del artículo 31 de la CPEUM establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, Municipios y Ciudad de México en que residan, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. De esta porción normativa se desprenden los principios de proporcionalidad, equidad, gasto público y legalidad tributaria, los cuales se explican a continuación.

1.4.1 Proporcionalidad

Conforme a la SCJN, la proporcionalidad radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquélla que finalmente, según las diversas

²¹ VENEGAS Álvarez, Sonia, Derecho Fiscal, México, Oxford, 2016, Col. Textos Jurídicos Universitarios, p. 4.

características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. Por ello, la proporcionalidad se materializa mediante tarifas progresivas aplicables a personas físicas, donde quienes perciben más ingresos pagan mayor impuesto y viceversa.²²

La SCJN también ha señalado que para que un impuesto sea proporcional requiere que el mismo guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto, tomando en consideración que todos los supuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor medida.²³

Para una mejor comprensión, es importante aclarar que existe diferencia entre capacidad contributiva y capacidad económica, pues mientras la primera que se determina conforme a las reglas del Derecho Fiscal, guarda relación con lo que podría denominarse “haber patrimonial calificado”, porque en ese ámbito ni todos los ingresos ni todos los gastos pueden ser tomados en cuenta por las leyes fiscales; la segunda tiene correspondencia con el haber patrimonial de la persona, de tal manera que todos los ingresos que obtiene se traducen en capacidad económica.

Dicho de otro modo, quien goza solamente de lo indispensable para vivir tiene capacidad económica, pero no capacidad contributiva, puesto que existe el mínimo

²² Cfr. Tesis: P./J. 10/2003 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 8a. época; Pleno; t. IV, Primera Parte, Julio-Diciembre de 1989; Pág. 144.

²³ Cfr. Tesis 524, Pleno; Apéndice 2011; 9a. Época, Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección - Principios de justicia tributaria, p. 1615.

exento de imposición, para cuya cuantificación es determinante la pertenencia o no del sujeto pasivo de la contribución a una familia.²⁴

También resulta necesario precisar que en los impuestos esta capacidad contributiva se materializa de manera distinta según las características de aquéllos.

En los impuestos directos, la LISR por ejemplo impone un gravamen sobre la utilidad, la cual es el saldo que quede de disminuir del ingreso todas las erogaciones efectuadas para obtenerlos. Aquí la utilidad es la que determina la capacidad contributiva de los sujetos de la obligación, pues representa el verdadero aumento en el patrimonio del sujeto obligado, sobre el cual deberá pagar la contribución que corresponda.²⁵

En los impuestos indirectos, el impuesto al valor agregado es proporcional puesto que el fenómeno del acreditamiento permite que se grave al sujeto del impuesto exclusivamente por el valor que agregó en los procesos de producción y distribución de satisfactores, el cual refleja su capacidad contributiva.²⁶

1.4.2 Equidad

La SCJN ha establecido en jurisprudencia que consiste medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los *sujetos pasivos de un mismo tributo*, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., *debiendo únicamente variar* las tarifas tributarias aplicables para así respetar el principio de proporcionalidad.²⁷

Es decir, este principio refiere la exigencia de que debe darse igualdad de tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, admitiéndose desigualdad en las consecuencias sólo cuando existe también desigualdad entre los sujetos.

Sin embargo, el legislador está facultado para crear categorías o clasificaciones de los contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas, arbitrarias o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre

²⁴ Cfr. VENEGAS Álvarez, Sonia, op. cit., nota 21 pp. 57 a 61.

²⁵ Cfr. CALVO Nicolau, Enrique, op. cit., nota 9, p. 120.

²⁶ Cfr. ÁLVAREZ Alcalá, Alil, Lecciones de Derecho Fiscal, México, Oxford, 2010, p. 50.

²⁷ Cfr. Tesis Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 7a. Época; Volumen 187-192, Primera Parte; p. 113.

una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.²⁸

Por ejemplo, si una ley tributaria estableciera como objeto del impuesto la percepción de sueldos por la prestación de servicios personales. Si la norma hipotética estableciera que el impuesto debe pagarlo únicamente hombres, no obstante que exista una igualdad entre el hombre y la mujer, sí habría una desigualdad en cuanto a su situación jurídica (prestación de un servicio personal subordinado de una persona a otra) y económica (percepción de una contraprestación por la prestación de un servicio personal subordinado) por lo que dicha ley violaría la equidad tributaria.²⁹

1.4.3 Gasto público

Este principio tampoco se encuentra definido en la Ley Suprema; no obstante, es el orden jurídico el que le otorga sentido.

Así, la fracción IV del artículo 74 de la CPEUM establece que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva para examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Magna señala que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones para cubrir el presupuesto; y el texto del numeral 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

En este sentido, basta considerar que una erogación constituye gasto público cuando la misma se encuentre establecida en el Presupuesto de Egresos de la Federación o en una ley posterior aprobada por la Cámara de Diputados.

Por lo que la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM podría reformularse en el sentido de que “la obligación que establece la Constitución para los mexicanos consiste en pagar contribuciones para satisfacer las erogaciones que se estipulen en el Presupuesto de Egresos de la Federación o en cualquier otra ley que apruebe la Cámara de Diputados (...).”³⁰

²⁸ Cfr. Tesis P./J. 24/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35.

²⁹ Cfr. CALVO Nicolau, Enrique, *op.cit.*, nota 9, p. 121.

³⁰ CALVO Nicolau, Enrique, *op.cit.*, nota 9, p. 113.

Por tanto, las contribuciones no pueden destinarse a ninguna otra finalidad que no esté prevista en el Presupuesto de Egresos o alguna otra ley aprobada por la Cámara de Diputados.

1.4.4 Legalidad tributaria

Este principio “es resultado de los aforismos: *nullum tributum sine lege* y *no taxation without representation*”,³¹ ideas que se traducen en que la voluntad general a través del Poder Legislativo debe imponer los tributos.

En torno a esta garantía, la SCJN ha señalado que es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede al arbitrio de la autoridad.³² Además, nuestro Máximo Tribunal ha precisado en jurisprudencia que el principio en comento no significa solamente que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que conforme a la Constitución está encargado de la función legislativa, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para evitar arbitrariedades de las autoridades exactoras.³³

De lo anterior se desprenden los tres grandes enunciados del principio de legalidad tributaria:

- Que una ley formalmente emanada del Congreso sea la que establezca la contribución;
- Que la disposición que la establezca reúna las características materiales inherentes a toda creación normativa;
- Que la ley, entendida tanto en su aspecto formal como en el material, determine con toda exactitud los caracteres esenciales de la contribución, lo que se traduce en que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en

³¹ ÁLVAREZ Alcalá, Alil, op.cit., nota 26, p. 51.

³²Cfr. Tesis P. CXLVIII, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, t. VI, Noviembre de 1997, p. 78.

³³Cfr. Tesis Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Apéndice 2000,, t. I, const., P.R., SCJN tesis 1298, p.910.

la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular.³⁴

Sin embargo, este principio de legalidad tributaria admite dos excepciones reguladas en los artículos 29 y 131 de la CPEUM, las cuales consisten en que el Poder Ejecutivo:

- Respecto al artículo 131, 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; así como restringir y para prohibir la exportación e importación de productos, cuando lo estime urgente, en beneficio del país;
- Y podrá en el marco del artículo 29, en casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en peligro, restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado, el ejercicio de derechos y las garantías para hacer frente a la situación, pero deberá contar con aprobación del Congreso de la Unión.

En materia fiscal, existen también Decretos que otorgan, por ejemplo, exenciones o beneficios fiscales cuando han ocurrido desastres naturales.³⁵

³⁴ Cfr. VENEGAZ Álvarez, Sonia, *op.cit.*, nota 21, p.43.

³⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 29.

CAPÍTULO 2

FACULTADES DE COMPROBACIÓN

2.1 Facultades de fiscalización

El derecho a la privacidad entendido como la facultad de todo individuo de separar aspectos de su vida privada del escrutinio público, se encuentra regulado en la CPEUM. El constituyente de Querétaro incluyó en el artículo 16 de la Ley Suprema, ciertas protecciones aisladas sobre distintos aspectos relacionados con la privacidad, tales como el derecho a no ser molestados en nuestra persona, familia, domicilios, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito por autoridad competente que funde y motive la causa legal de su procedimiento.³⁶

Dentro de este párrafo normativo se contienen las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, esto es, que el acto de molestia debe cumplir con los requisitos arriba señalados.

En los siguientes apartados se exponen las formalidades de dichas facultades de la autoridad fiscalizadora.

2.1.1 Visitas domiciliarias

Rodríguez Lobato define a las visitas domiciliarias como la revisión de la contabilidad del contribuyente en su domicilio fiscal, misma que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales.³⁷

A su vez, Rolando Arreola apunta que es el procedimiento regulado por el CFF que llevan a cabo las autoridades fiscales en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios y/o terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el propio CFF les otorga, a fin de revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados y con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.³⁸

De lo anterior podemos concluir que la visita domiciliaria en materia de contribuciones es la atribución de la autoridad administrativa para revisar la contabilidad del contribuyente en su domicilio fiscal, para verificar el cumplimiento

³⁶ Cfr. Suprema Corte Justicia de la Nación, Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana, t. I, México, 2013, p. 1047.

³⁷ Cfr. RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, op. cit., nota 14, p.238.

³⁸ Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano, op. cit., nota 328ª ed., México, UNAM-Porrúa, Instituto de Investigación Jurídicas, 1995, t. P-Z, p. 3253.

de las disposiciones fiscales, determinar obligaciones omitidas, determinar créditos fiscales en su caso, comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a autoridades hacendarias diversas.

Esta facultad también descansa en el párrafo décimo sexto del artículo 16 constitucional, el cual establece que las autoridades administrativas podrán realizar visitas domiciliarias para revisar los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la presentación de libros y papeles para verificar si se han cumplido con las obligaciones fiscales, para lo que deberán seguir las formalidades de los cateos.

Dicho artículo nos obliga a revisar el párrafo undécimo de la Ley Suprema, el cual señala que en toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

De los artículos constitucionales mencionados se concluye que las órdenes de visita domiciliaria deberán contener:

- El lugar en que se desarrollará la visita;
- Nombre del visitado;
- Objeto de la visita a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, y al concluirla, levantar acta circunstanciada, en presencia de dos testigos.

Debe señalarse que la autoridad en el ámbito fiscal goza de *autotutela ejecutiva*, lo que se traduce en que pueden realizar visitas domiciliarias a los contribuyentes simplemente con la orden que ellos mismos emitan, sin requerir una del poder judicial.³⁹

Respecto a las formalidades legales de la orden de visita, el CFF exige los siguientes requisitos:

- Constar por escrito;
- Señalar la autoridad que lo emite;
- Señalar lugar y fecha de emisión;
- Estar fundado y motivado y expresar el objeto o propósito;

³⁹ Cfr. BURGOA Toledo, Carlos Alberto, La interpretación de las disposiciones fiscales, México, Dofiscal Editores, 2011, p. 5.

- Ostentar la firma del funcionario competente e indicar impreso el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida y, si se ignoran, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación;
- Indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita; y
- El nombre o nombres de las personas que deban efectuarla, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente, siempre que se le notifique al visitado.

Para cumplir con el requisito del objeto, la SCJN ha señalado que se deberán señalar cuáles obligaciones fiscales van a verificarse, así como el periodo que abarque la visita, para que produzca certidumbre de lo que se revisa.⁴⁰

Tocante a las personas que deban efectuar la visita, el verbo *deberán* indica que todos los visitantes que se señalen en la orden participarán en la visita.

Respecto al desarrollo de la visita, si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los espere a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la misma se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Al respecto, si se dejó citatorio y aunque no esté expresamente previsto, los visitantes deben requerir la presencia del visitado o de su representante legal, a quien deben solicitar que se identifique y, en su caso, acrediten la representación legal. Si no se atendió el requerimiento y la diligencia se entiende con quien se encuentre en el domicilio del contribuyente, los visitantes deberán requerirle que de igual forma se identifique.⁴¹

En este orden de ideas, la SCJN ha señalado que es necesario que el notificador asiente en el acta relativa los datos que objetivamente permitan concluir que practicó la diligencia en el domicilio señalado, que buscó al contribuyente o a su representante y que ante la ausencia de éstos entendió la diligencia con un tercero, lo anterior para que se ofrezca garantía de que informará a su destinatario.

⁴⁰ Cfr. Tesis 2a./J. 59/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época*, t. IV, diciembre de 1997, p. 333 y Tesis III-PS-II-5, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época*, año IX, no. 98, 1996, p. 9.

⁴¹ Cfr. RODRIGUEZ Lobato, Raúl, *op.cit.*, nota 14, p. 240.

En el caso de que el tercero no proporcione su nombre, no se identifique, ni señale la razón por la cual está en el lugar o su relación con el interesado, el diligenciario deberá precisar las características del inmueble u oficina, que el tercero se encontraba en el interior, que éste abrió la puerta o que atiende la oficina u otros datos diversos que indubitablemente conlleven a la certeza de que se actúa en el lugar correcto y con una persona que dará noticia al interesado del acto que se notifica.⁴²

Cabe señalar que, si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que integren. Incluso, cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad. Además, en los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita. Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo; sin embargo la sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

Cabe señalar que las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas, notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Por

⁴² Cfr. Tesis: 2ª./J.82/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época tomo XXX, 2009, p. 404.

lo que podrán también solicitarles que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

Respecto a los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, éstos están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Y por ende también deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Así, de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Pero si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de estos lugares.

Es importante referir que también se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Pero una vez levantada el acta final, no se podrán integrar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se plasmarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.

Respecto a la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, por regla general, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como incluso optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

De lo anterior se concluye que en toda visita domiciliaria se pueden emitir una multiplicidad de actas circunstanciadas, pero como mínimo deberán existir el acta de inicio, las actas parciales, la última acta parcial y la final.⁴³

Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que éste se presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitantes que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado.

Ya durante el desarrollo de la visita los visitantes a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado.

Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes por regla general dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Sin embargo, dicho plazo para concluir las visitas domiciliarias se suspenderá entre otros supuestos en los casos de huelga; fallecimiento del contribuyente; cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice; cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses; cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o

⁴³ Cfr. ÁLVAREZ Alcalá, Alil, op.cit., nota 26, p. 131.

actividades que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Sin embargo, este plazo para concluir las visitas domiciliarias admite dos excepciones, tratándose:

- De contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que opten por aplicar el régimen opcional para grupos de sociedades. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación;
- De contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones conforme a los artículos 179, 180 y fracción IX del artículo 76 de la LISR de:
 - Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo con los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables; y
 - Determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, cuando celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Cabe señalar que cuando las autoridades no integren el acta final de visita dentro de los plazos mencionados, se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita.

En este orden de ideas, conforme al artículo 50 del CFF, cuando las autoridades fiscales al practicar la facultad en comento conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente o mediante buzón tributario, dentro de un plazo máximo de 6 meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final.

Además del crédito fiscal determinado, debemos referir que el párrafo tercero del artículo 2° del CFF establece que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y que no sea pagado, son accesorios de las contribuciones. Dicho artículo también establece que cuando el CFF haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios.

Es importante referir que el artículo 50 del CFF sólo faculta a la fiscalizadora a determinar contribuciones omitidas mediante resolución. Por tanto, la facultad para determinar los accesorios de las contribuciones no encuentra sustento en dicho artículo, sino en el encabezado del artículo 42 del CFF.

2.1.2 Revisión de gabinete

Otra de las facultades de fiscalización con la que cuentan las autoridades fiscales es la revisión de gabinete, la cual descansa en los artículos 42 y 48 del CFF. Conforme al primer artículo citado, dicha revisión consiste en requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

Raúl Rodríguez Lobato opina que la facultad en comento es una variante de la visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento que hayan dado a las disposiciones tributarias los sujetos pasivos mediante la revisión de su contabilidad que se lleva a cabo en las oficinas de la autoridad administrativa.⁴⁴

Por su parte, Sonia Venegas opina que la revisión de gabinete consiste en que la autoridad fiscal requiere al contribuyente u obligado fiscal para que aporte la información solicitada en las oficinas de la autoridad.⁴⁵

De lo anterior podemos aseverar que la revisión de gabinete es la facultad de comprobación de las autoridades fiscalizadoras consistente en requerir la contabilidad al contribuyente para que la exhiba en las oficinas de dichas autoridades para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar

⁴⁴ Cfr. RODRIGUEZ Lobato, Raúl, op.cit., nota 14, p. 240.

⁴⁵ Cfr. VENEGAS Álvarez, Sonia, op. cit., nota 21, p. 156.

tributos omitidos, determinar créditos fiscales, comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a autoridades hacendarias diversas.

Esta facultad encuentra sustento en el primer párrafo del artículo 16 de la Carta Magna, por lo que al ser un acto autoritario de molestia debe ser consecuencia de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Cabe destacar que el hecho de que el Constituyente haya establecido un párrafo relativo a las visitas domiciliarias obedeció a que quiso dar una regla de protección especial al domicilio, de tal forma que no pudiera violarse sino en los casos previstos por el propio artículo 16 constitucional.⁴⁶

Para que una autoridad fiscal emita una orden de verificación de escritorio o de gabinete, la misma debe constar por escrito, en la que además de fundar su competencia, deben precisar con qué carácter solicitan al gobernado la documentación que requieren. Así mismo, deben señalar cuál documentación es la requerida y cuál es la facultad que se ejerce y finalmente citar los preceptos aplicables al caso y explicar las razones por las cuales dichos artículos son aplicables al mismo, lo cual obliga a la autoridad a citar la denominación de las contribuciones y el periodo que debe abarcar la verificación, con el objeto de otorgar seguridad al causante.

En cuanto al desarrollo de la facultad comentada, conforme al artículo 48 del CFF, cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se notificará al contribuyente la solicitud de información indicando el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones haciendo constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

⁴⁶ Cfr. Tesis 2ª./J.68/2000 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XII, agosto de 2000, p. 261.

El revisado contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Cuando la revisión se relacione con la determinación de precios o montos de las contraprestaciones celebradas entre partes relacionadas, el plazo para desvirtuar el oficio de observaciones será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

Dentro de este plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión.

Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

Las autoridades fiscales deberán concluir la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Cuando las autoridades no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro del plazo mencionado, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha revisión.

Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las *contribuciones* u aprovechamientos omitidos dentro de un plazo de seis meses contado a partir de que concluyan los plazos para desvirtuar las observaciones de la autoridad fiscal.

Debe aclararse que el párrafo tercero del artículo 2° del CFF establece que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y que no sea pagado, son accesorios de las contribuciones. También dicho artículo aclara que cuando el CFF haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios.

En esta línea, los artículos 48 y 50 del CFF sólo facultan a la fiscalizadora a determinar contribuciones omitidas mediante resolución. Por tanto, la facultad de las autoridades fiscales para determinar los accesorios de las contribuciones no encuentra sustento en dichos artículos sino en el encabezado del artículo 42 del CFF.

En conclusión, podemos afirmar que la revisión de gabinete, a diferencia de la visita domiciliaria, consiste en requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban en el domicilio de las autoridades fiscales, su contabilidad y otros documentos que les requieran para revisar si han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas en un plazo máximo de seis meses mediante resolución. revisión que no podrá exceder de doce meses.

2.1.3 Revisiones electrónicas

La fracción IX del artículo 42 del CFF establece que las autoridades hacendarias a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras 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, estarán facultadas para practicar revisiones electrónicas, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la propia autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Conforme al artículo 53-B del CFF, la revisión electrónica se llevará a cabo conforme al siguiente procedimiento. Cuando del análisis de la información y documentación que obra en su poder, la autoridad advierte hechos u omisiones que entrañan el incumplimiento de obligaciones fiscales del sujeto revisado, se hará de su conocimiento a través de una resolución provisional en la que se hará constar la preliquidación de las contribuciones omitidas, en su caso, y se le requerirá para que dentro de los quince días siguientes al en que se le notifique la precitada resolución manifieste lo que a su derecho convenga ofreciendo las pruebas que estime

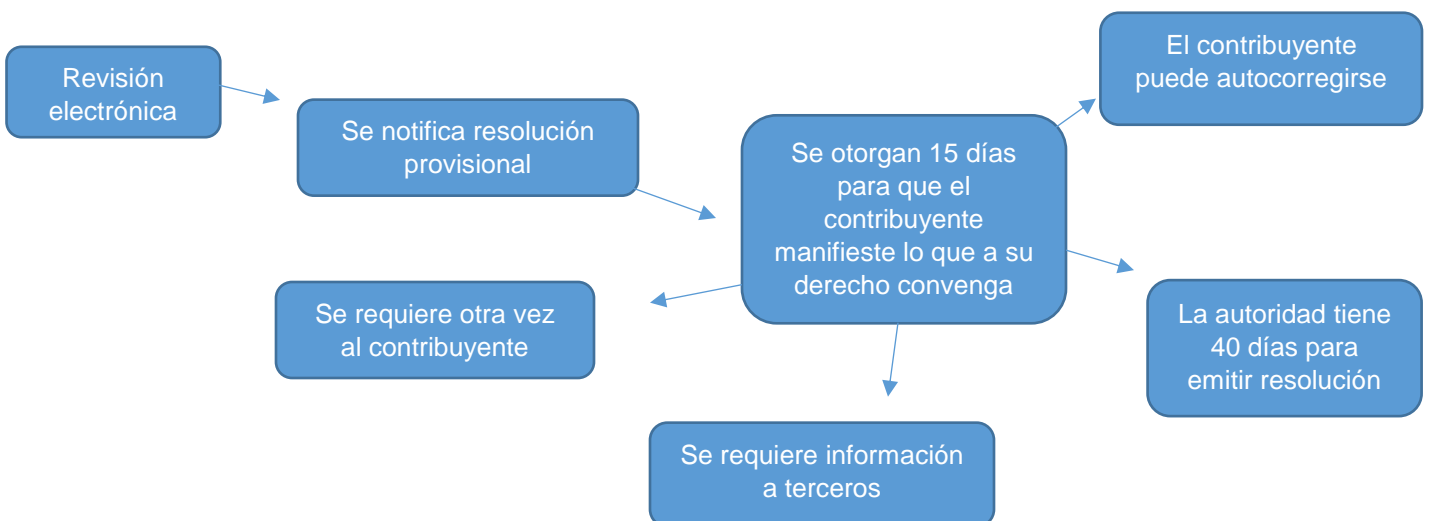
conducentes para desvirtuar las irregularidades advertidas o acredite el pago respectivo. De aceptar la preliquidación, podrá regularizar su situación fiscal mediante el pago de las contribuciones omitidas y accesorios dentro del plazo señalado, caso en el cual, pagará una multa equivalente al 20% de esas contribuciones. Si el contribuyente ofrece pruebas y de ellas no se advierten nuevos hechos u omisiones, la autoridad deberá dictar la resolución definitiva correspondiente dentro del plazo de cuarenta días contados a partir de su desahogo.

En cambio, cuando de las pruebas aportadas por el contribuyente, la autoridad advierta elementos adicionales que deban ser revisados, podrá:

- Requerir por segunda ocasión al contribuyente dentro de los diez días siguientes al en que recibió las pruebas, quien deberá desahogar el requerimiento dentro de un mismo plazo;
- Solicitar información y documentos a un tercero, lo que deberá hacer del conocimiento del contribuyente revisado dentro de los diez días siguientes al en que se formuló la solicitud.

La autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que cuente en el expediente, que iniciará según sea el caso a partir de que hayan vencido los plazos referidos, como se aprecia a continuación:

Las revisiones electrónicas



Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

Las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años. El plazo para concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este párrafo se suspenderá, entre otros supuestos, en caso de huelga; fallecimiento del contribuyente; cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice; tratándose de reposición del procedimiento en cuyo caso el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente dicha reposición; o cuando la autoridad se vea impedida para continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor.

Debe señalarse que conforme a este procedimiento las pruebas admisibles para desvirtuar el contenido de la preliquidación provisional no se limitan únicamente a pruebas documentales, sino que también se puede ofrecer prueba pericial.⁴⁷

Al respecto, la SCJN resolvió que este tipo de revisiones no violan el derecho fundamental de seguridad jurídica, pues el análisis previo que realiza la autoridad hacendaria de la documentación relativa a las declaraciones de impuestos e informativas, dictámenes financieros, solicitudes de devolución, avisos, comprobantes fiscales, no implica un acto de fiscalización entendido como aquél a través del cual la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación, a fin de determinar si los sujetos pasivos de la obligación tributaria han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, los créditos fiscales, sino sólo cuando se requiere al contribuyente para que exhiba datos, informes y documentos que se estimen necesarios para constatar tal circunstancia, pues será a partir de ese momento en que inicia el procedimiento de fiscalización.

Luego entonces, la facultad que se le confiere a la autoridad fiscalizadora para verificar el acatamiento a las disposiciones fiscales con base en el análisis de la información que obra en su poder, se traduce en un acto preparatorio de

⁴⁷ Cfr. RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, op. cit., nota 14, p. 250.

fiscalización que no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes ni implica la intromisión de la autoridad en su domicilio.

Así, la facultad conferida a la autoridad hacendaria para revisar la información y documentación relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que obra en su poder, sin tener que dar noticia de ello a los sujetos revisados, no es violatoria del derecho de seguridad jurídica, dado que tal proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes ni provisional ni precautoriamente, sino sólo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que en tal supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización.⁴⁸

No compartimos este argumento, ya que las garantías de legalidad y seguridad jurídica medularmente se respetan por el legislador cuando, por un lado, el gobernado conoce las consecuencias jurídicas de los actos que realiza una autoridad y, por otro, que todo acto de la autoridad se encuentra limitado y acotado, de tal manera que la posible afectación a la esfera jurídica de los gobernados no resulte de un capricho de la autoridad.⁴⁹

En el caso de las revisiones electrónicas, conforme a la fracción I del artículo 53-B del CFF, con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación.

De ahí que, si la fiscalizadora puede revisar la información que obra en su poder sin que previamente se haga del conocimiento del contribuyente esta situación, es evidente que esta omisión genera incertidumbre en el revisado, pues desconoce el momento en que inicia la revisión de la información que obra en poder de la autoridad, lo que contraviene el derecho fundamental de seguridad jurídica.

⁴⁸ Cfr. Tesis **2a./J. 153/2016** Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época, Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I, página 521.

⁴⁹ Cfr. Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, 3ª ed., México, Porrúa, 2009, p. 585.

2.1.4 Verificación de mercancía en transporte

Dentro de las facultades de comprobación que tienen las autoridades para revisar el cumplimiento de disposiciones fiscales y aduaneras, se encuentran el reconocimiento aduanero, la verificación de mercancías durante su transporte y las visitas domiciliarias.

En relación con la verificación de mercancías durante su transporte, Máximo Carbajal Contreras apunta que “La Secretaría de Hacienda tiene la facultad para inspeccionar y vigilar el manejo, transporte o tenencia de mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, las aguas territoriales y playas marítimas, la zona económica exclusiva adyacente, el mar territorial, los aeropuertos (...).”⁵⁰

La verificación de mercancías es “una facultad de comprobación de las autoridades aduaneras que se realiza con el objetivo fundamental de corroborar que las mercancías de procedencia extranjera acrediten su legal tenencia o estancia en territorio nacional, y con ellas no se hayan cometido infracciones a la legislación aduanera.”⁵¹

El maestro Trejo Vargas define a la verificación de mercancías en transporte como “La revisión física y documental por las autoridades fiscales de las mercancías de comercio exterior que son transportadas a través de tráficos terrestres, marítimos o fluviales o de los vehículos de procedencia extranjera, ya sea que se encuentren en circulación o en la vía o lugares públicos e incluso en embarcaciones.”⁵²

En el terreno jurídico, la fracción VI del artículo 42 del CFF establece que las *autoridades fiscales* a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras 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, estarán facultadas para practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

Por su parte, la fracción XI del artículo 144 de la Ley Aduanera establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para verificar en forma exclusiva durante su transporte la legal importación o tenencia de mercancías de

⁵⁰ Carvajal, Contreras, Máximo, Derecho Aduanero, Editorial Porrúa, 2009, p. 496.

⁵¹ Hernández de la Cruz, Arturo, Estudio práctico de los pamas, Ediciones Fiscales, México 2003, p.100.

⁵² Trejo Vargas, Pedro, El sistema aduanero en México, Tax, México 2006, p. 365.

procedencia extranjera en todo el territorio nacional, para lo cual podrá apoyarse de los sistemas, equipos tecnológicos, cualquier otro medio o servicio con que se cuente, incluso en el dictamen aduanero.

En conclusión, podemos definir a la revisión de mercancías en transporte como la facultad de comprobación de las autoridades administrativas que tiene como finalidad vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, incluyendo las de procedencia extranjera, transportadas por diversos medios de transporte.

En cuanto al procedimiento, el artículo 46 de la Ley Aduanera establece que cuando las autoridades con motivo de la verificación de mercancías en transporte, tengan conocimiento de cualquier irregularidad, se hará constar en documento que para el efecto se levante, caso en el cual las autoridades deberán iniciar los procedimientos especiales regulados en los artículos 150 a 153 de la citada Ley.

Sin embargo, no siempre es factible realizar un reconocimiento detallado para determinar la existencia de irregularidades que ameriten el inicio del procedimiento aduanero respectivo, siendo necesario trasladar las mercancías a un lugar adecuado para ello.

Lo anterior no implica que la autoridad no esté en aptitud legal de trasladarlas sin hacer constar ese hecho en un documento, ya que en el momento de la inspección dichas autoridades deberán levantar acta circunstanciada detallando modo, tiempo y lugar en que sucedan los hechos.⁵³

Así, debe precisarse que la autoridad deberá informar al particular su situación jurídica, para que si es su deseo y de acuerdo a sus intereses por su propia voluntad ocurra ante la aduana, ya sea por su propio conducto, o bien, se traslade con el propio verificador como parte en la verificación y en el eventual procedimiento administrativo en materia aduanera, para que el proceder de la autoridad en estos casos sea conforme a derecho, pues de lo contrario, su actuación violaría inclusive el artículo 16 de nuestra Norma Suprema.⁵⁴

Cabe señalar que, si se detectaron irregularidades, la autoridad administrativa aplicará, según sea el caso, dos procedimientos especiales. El primero consiste en aquél que se presenta cuando se embarguen precautoriamente mercancías, supuesto en el que se debe levantar un acta señalando que el interesado cuenta

⁵³ Cfr. Tesis **2a./J. 197/2008**, **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**, 9a. Época, T. XXIX, Enero de 2009; Pág. 727.

⁵⁴ Cfr. Tesis **IV.1o.A. J/19**, 10a. Época; **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**, Tomo IV, Enero de 2016, p. 3126.

con un plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

El segundo de los procedimientos refiere que en los casos en que proceda determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones y no sean aplicables las disposiciones del embargo precautorio, las autoridades procederán a su determinación sin necesidad de sustanciar el primer procedimiento especial.

En tal hipótesis, la autoridad administrativa dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, y deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del escrito o acta, a fin de ofrecer las pruebas y formular alegatos.

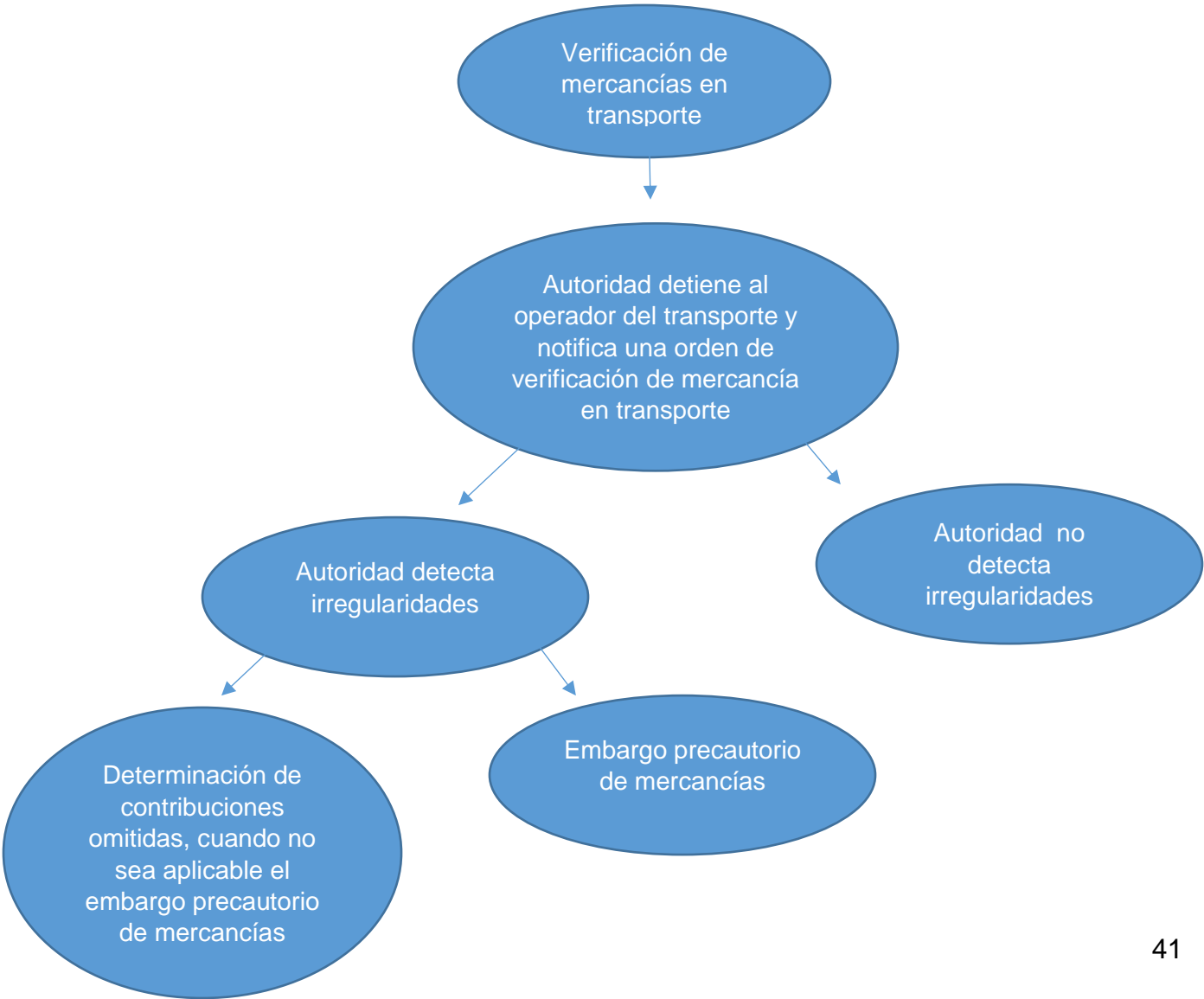
Tratándose de mercancías de difícil identificación que requieran la toma de muestras a fin de identificar su composición cualitativa o cuantitativa, uso, proceso de obtención o características físicas, se realizará dicha toma para su análisis y dictamen conducente. Una vez obtenido dicho dictamen, se notificarán al interesado mediante escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones advertidos. Pero cuando no se requiera la toma de muestras para su identificación, la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada, los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, debiéndose señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del escrito o acta, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Las autoridades aduaneras emitirán la resolución que corresponda en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente.

En suma, consideramos que la verificación de mercancía en transporte inicia cuando una persona autorizada por la autoridad detiene al operador de una unidad de transporte en marcha para poder revisar la situación fiscal de la mercancía que traslada, con base en una orden de verificación. En ese acto le solicita al transportista que exhiba la documentación que compruebe la legal estancia de la mercancía.

Si ello no se comprueba, se le solicita a dicho operador que traslade el medio de transporte con la mercancía al recinto fiscal o aduana pertinente. Una vez que la mercancía se encuentre en el recinto fiscal, se revisa toda y si la autoridad determina alguna irregularidad, se embarga la mercancía y se levanta un acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, la cual se le notifica en ese acto al operador de la unidad o interesado, y se le da un término de 10 días para ofrecer pruebas y alegatos pertinentes, iniciando así el procedimiento administrativo en materia aduanera, o bien, determinar contribuciones mediante resolución, cuando sea improcedente el embargo de mercancías. Este procedimiento resulta plenamente justificado para comprobar que la mercancía extranjera haya ingresado legalmente al país y cumplió con las normas jurídicas aplicables, lo que evita entre otras cosas la evasión fiscal. Todo lo anterior lo podemos apreciar objetivamente en el siguiente diagrama:

Verificación de mercancías en transporte



2.1.5. Revisión de dictámenes presentados por contadores públicos

Otra de las facultades de fiscalización de las autoridades fiscales consiste en la revisión de dictámenes presentados por contadores públicos ante las autoridades fiscales.

El artículo 52 del CFF establece que se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El dictamen fiscal formulado por contadores públicos es un informe presentado por los contribuyentes ante la autoridad fiscal, a través del cual un contador público emite su opinión técnica sobre los estados financieros del contribuyente y el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones fiscales, sin que implique un acto de fiscalización.

Al respecto, la Comisión Representativa del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a dicho dictamen como un reporte que se presenta ante las autoridades fiscales a través del cual un contador público manifiesta una opinión acerca del cumplimiento dado por el contribuyente a sus obligaciones fiscales, mediante la revisión a los estados financieros de dicho contribuyente.⁵⁵

En cuanto a la naturaleza del dictamen fiscal, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal estableció que el dictamen sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales tiene la naturaleza jurídica de un diagnóstico u opinión sobre la situación fiscal del contribuyente, no obligatoria para las autoridades fiscales y que además no constituye un acto de fiscalización en sentido estricto, dado que el referido contador al desarrollar su encomienda no se encuentra investido de imperio ni actúa unilateralmente en una relación de supra subordinación.⁵⁶

Asimismo, reiteró nuestro Alto Tribunal que el referido dictamen no constituye un acto de fiscalización entendido como aquel a través del cual la autoridad administrativa determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones

⁵⁵Cfr. Comisión Representativa del IMCP ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT, Lo que usted debe Conocer acerca del Dictamen Fiscal, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 9ª ed., octubre de 2015, p. 20.

⁵⁶Cfr. Tesis 2a. CXXIX/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9a. Época, Tomo XII, Octubre de 2000 p. 351.

fiscales. Ello en razón de que el contribuyente al hacerlo sólo da cumplimiento a una obligación, en la forma y términos exigidos por la legislación fiscal.⁵⁷

En este orden de ideas, coincidimos con la SCJN en el sentido de que el dictamen fiscal únicamente constituye una opinión técnica de un profesional y no un acto de fiscalización de la autoridad, porque no obliga a las autoridades fiscales, el mismo se encuentra sujeto a revisión por dichas autoridades y la presunción de certeza de los hechos afirmados en los dictámenes fiscales de ninguna manera impide que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de revisión.

Respecto a la facultad de las autoridades fiscales para revisar los dictámenes que nos ocupan, la fracción IV del artículo 42 del CFF establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales que correspondan, estarán facultadas para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulados por contadores públicos y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales. Al respecto, el artículo 52-A del CFF establece el procedimiento que deben seguir las autoridades fiscales para revisar a los contribuyentes que hayan optado por dictaminarse.

La fracción I del referido artículo establece que la autoridad fiscalizadora deberá, en primer lugar, requerir al contador público que hubiera formulado el dictamen cualquier información que deba estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada y la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Esta revisión no podrá exceder del plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Asimismo, dicha disposición en su fracción II establece que, si la información y los documentos correspondientes no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, si no se exhibieran en los

⁵⁷ Cfr. Tesis 2a. CXIV/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª. Época, T. XXXII, Diciembre de 2010, p. 798.

plazos legales, o bien, se exhibieran en forma incompleta, las autoridades podrán a su juicio ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

Conforme a la fracción III, las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito notificando copia al contribuyente.

De lo hasta aquí expuesto se puede concluir que la disposición en comento establece una regla general consistente en que la autoridad fiscal primeramente requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, para que proporcione la información incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, exhiba los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada y la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Sin embargo, si a juicio de las autoridades fiscales el dictamen, la información y los documentos mencionados fueran insuficientes, extemporáneos o incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

En este supuesto, la solicitud respectiva deberá observar lo dispuesto en el artículo 38 del CFF que regula las formalidades que deben revestir los actos administrativos en materia tributaria federal, es decir, constar por escrito, firmado por la autoridad que la dicta, con el señalamiento del lugar y fecha de emisión, así como el de la persona a la que vaya dirigido, pero sobre todo, el requerimiento deberá estar fundado y motivado, lo cual se cumple con la invocación de las normas competenciales respectivas, la cita del precepto en que se basa la actuación de la autoridad e identificar la información faltante, bastando para ello señalar el medio en que se encuentra tal información, el tipo de contribución que generó la laguna en la información y el periodo cuya revisión no se pudo verificar.⁵⁸

Siguiendo con el análisis del artículo en comento, en su antepenúltimo párrafo, se establece que la autoridad fiscal no deberá observar el orden previsto en el artículo multicitado para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, cuando se presente alguna de las siguientes hipótesis de excepción:

⁵⁸Cfr. 2a./J. 94/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 10a. Época, Libro XXII, Julio de 2013, T.I, p. 887.

Hipótesis de excepción	Comentarios
<p>a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.</p> <p>b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y no se enteren los mismos.</p> <p>c) El dictamen no surta efectos fiscales.</p> <p>d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.</p> <p>e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio.</p> <p>f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.</p> <p>g) El objeto de los actos de comprobación, sea sobre los efectos de la desincorporación de sociedades o cuando la sociedad integradora deje de determinar su resultado fiscal integrado.</p> <p>h) Tratándose de la revisión de los conceptos modificados por el contribuyente, que origine la presentación de declaraciones complementarias posteriores a la emisión de dictamen del ejercicio al que correspondan las modificaciones.</p> <p>i) Se haya dejado sin efectos al contribuyente objeto de la revisión el certificado de sello digital</p>	<p>El inciso b se refiere al supuesto en el que el contribuyente omite pagar las diferencias de impuestos determinadas en el dictamen fiscal mediante declaración complementaria, en términos del artículo 32-A del CFF.</p> <p>Respecto al mismo inciso, nuestra SCJN resolvió que en los casos en que la autoridad ejerza directamente con los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros sus facultades de comprobación, por haber advertido que existen diferencias de impuestos a pagar no enteradas, la autoridad no está obligada a precisar en el acto que le dé inicio, que su ejercicio se limitará a la contribución respecto de la que se omitió el entero.</p> <p>Ello principalmente debido a que dicha hipótesis en comento al constituir una excepción a la regla general prevista en el artículo 52-A del CFF, que vincula a la autoridad a fiscalizar primero el dictamen financiero, se faculta a la autoridad a no ceñirse a lo que estableció el contador público y el propósito de las facultades de comprobación de la autoridad consiste en verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.⁵⁹</p> <p>Tocante al inciso c, cobra relevancia que el artículo 32-A del CFF establece que el contribuyente interesado deberá ejercer la opción para dictaminar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal, de lo contrario no surtirán efectos jurídicos el ejercicio de dicha opción.</p> <p>Asimismo, es importante tener en cuenta que el artículo 59 del RCFF establece que tampoco surtirán efectos jurídicos los dictámenes presentados por personas físicas que únicamente perciban ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales ni</p>

⁵⁹Cfr. 2a./J. 146/2017, Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, 10ª. Época, T. I, Libro 50, pág. 377.

Hipótesis de excepción	Comentarios
<p>para emitir comprobantes fiscales digitales por Internet.</p> <p>j) Tratándose de las revisiones electrónicas.</p> <p>k) El dictamen de los estados financieros se hubiera presentado en forma extemporánea.</p> <p>l) Por cada operación, no proporcionar la información a que se refiere el artículo 31-A del CFF o proporcionarla en forma incompleta, con errores, inconsistencias o de manera distinta a la exigida por las disposiciones fiscales.</p>	<p>las opciones para dictaminar los estados financieros ni los dictámenes presentados por personas que no reúnan los requisitos legales.</p> <p>Lo anterior en razón de que, si dicho dictamen no surte efectos jurídicos, menos aún surtirá efectos fiscales.</p> <p>Con relación al inciso k, éste se refiere a que los contribuyentes que hayan ejercido la opción de dictaminarse conforme al artículo 32-A del CFF presenten su dictamen fiscal después del 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.</p> <p>Respecto al inciso l, la fracción l del artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación establece que en sustitución de lo dispuesto en el artículo 31-A del CFF, los contribuyentes con base en su contabilidad, deberán presentar la información de ciertas operaciones, dentro de las cuales destacan las operaciones con partes relacionadas, las relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal, las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.</p>

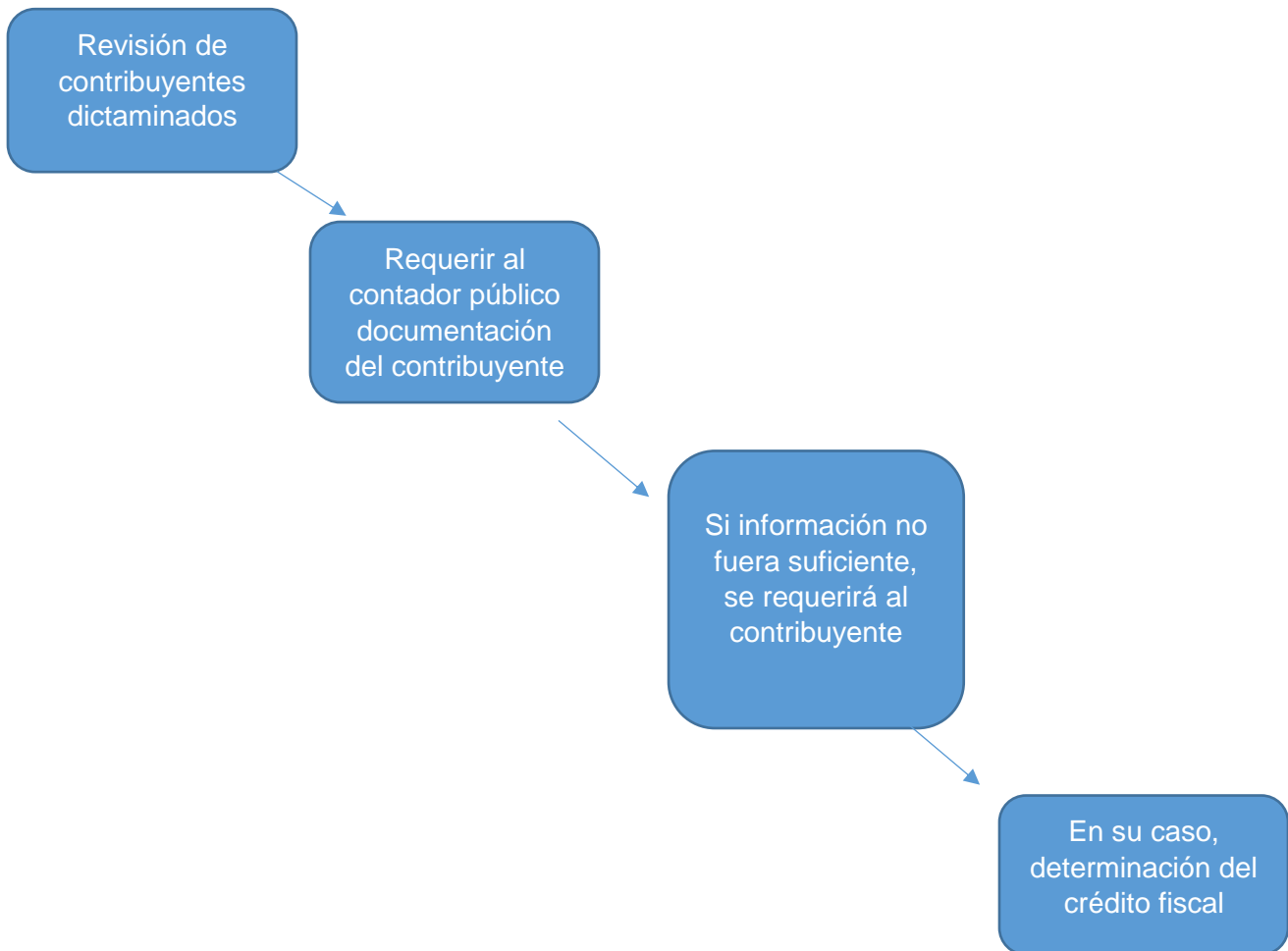
Cabe señalar que, tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden secuencial, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

En este orden de ideas debe señalarse que el dictamen fiscal no evita la posibilidad de recibir una revisión directa al contribuyente, ya que ésta es una facultad de la autoridad. No obstante, dicha autoridad deberá respetar el orden secuencial de la facultad que nos ocupa.⁶⁰ Es decir, a la par no podrá fiscalizar.

Todo lo anterior puede apreciarse objetivamente en el siguiente esquema.

⁶⁰ Cfr. Comisión Representativa del IMCP ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT, op. cit., nota 55, p. 25.

Revisión de dictámenes fiscales



2.1.6 Otras facultades de comprobación

Las autoridades fiscales están investidas de diversas facultades a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras.

Dentro de dichas facultades, además de las ya estudiadas, destacan las de practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, dentro de las cuales resaltan la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, la presentación de solicitudes o avisos en materia de registro federal de contribuyentes, las relativas a la operación de máquinas, sistemas y registros electrónicos, la relacionada con los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.

También resalta la facultad de comprobación regulada por la fracción X del artículo 42 del CFF, la cual establece un mecanismo para la realización de visitas domiciliarias que tengan por objeto verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo que dure la verificación, precisando que deberá realizarse conforme a lo dispuesto en las fracciones I a V del artículo 49 del CFF.

Al respecto, en la exposición de motivos se hizo hincapié en que esta facultad cobra especial relevancia tratándose de contribuyentes que realizan actividades que implican gran número de operaciones o entrada de ingresos en un determinado lapso.⁶¹

En relación con la facultad regulada en la fracción X del artículo 42 del CFF, se agregó en el artículo 56, fracción VI del mismo ordenamiento un nuevo supuesto a fin de poder determinar de manera presuntiva los ingresos brutos y el valor de los actos o actividades que obtengan los contribuyentes utilizando la información obtenida de la facultad de verificación en comento, misma que abordaremos en el siguiente capítulo.

Así, las visitas mencionadas se realizarán en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen principalmente enajenaciones, se presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes. Por lo que al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

Al respecto, debe señalarse que el artículo 16 de la CPEUM no establece como requisito para la práctica de las visitas domiciliarias, que previamente al inicio de la visita, los órganos de autoridad se cercioren de que la diligencia se lleve a cabo con el propietario, administrador o representante legal del visitado y, en el supuesto de que esto no ocurra, por ausencia de cualquiera de ellos, dejen citatorio para que las personas indicadas esperen con posterioridad a los visitantes, por lo que el hecho de que dichas visitas se puedan entender, además de con el propio visitado,

⁶¹ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación, “**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 01/06/2018 VIGENTE**”, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXDTzJiDf75qtoo7+0NcTq0TSfnV4DCwEJx5r04tbvMVA==>

administrador o representante legal, con el encargado o quien se encuentre al frente de la negociación, no resulta contrario a la Carta Magna.⁶²

Pero se obvia que los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos. En caso contrario, los visitadores los designarán haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección. Por lo que en toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, las irregularidades detectadas durante la inspección. Es decir, deberán detallar o pormenorizar las circunstancias de tiempo, modo y lugar de los hechos, omisiones e irregularidades detectadas, esto es, deben precisarse principalmente los datos concretos inherentes que posibiliten apreciar objetivamente que el establecimiento se encuentra abierto al público, así como los medios que utilizó el visitador para constatar tal circunstancia, pues la omisión de hacerlo traería como resultado la ilegalidad del acta de visita correspondiente.⁶³

Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia de la misma, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma, dándose por concluida la visita domiciliaria. Por lo que, si las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes y si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción.

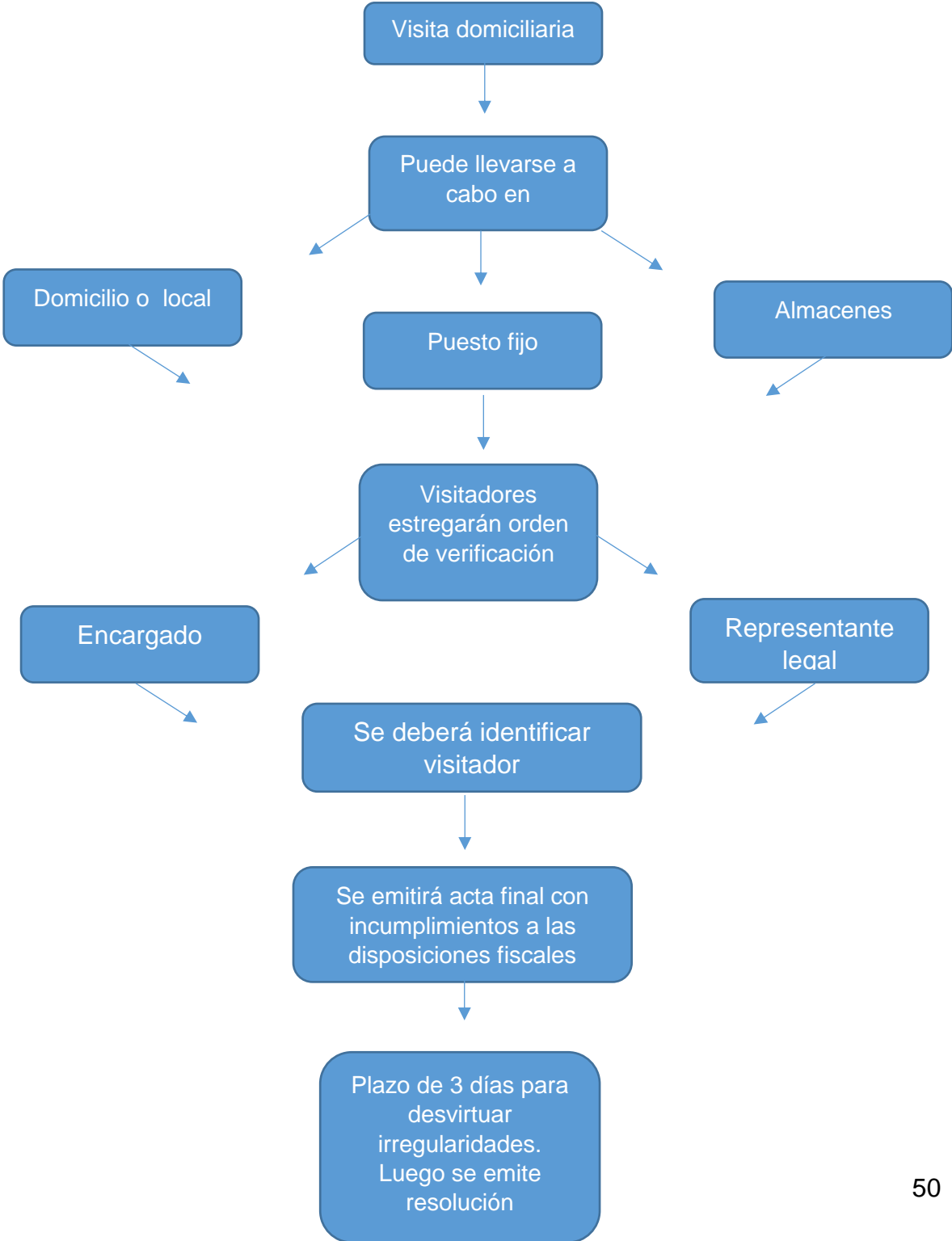
Debe destacarse que no constituye una oportunidad para que el visitado subsane los hechos y omisiones advertidos por los visitadores, sino únicamente para demostrar que no incurrió en ellas, distinción que se justifica en la exposición de motivos del Decreto de reformas al referido ordenamiento tributario, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, de donde se advierte que en materia de visitas domiciliarias que tengan por objeto revisar la expedición

⁶² Cfr. **Tesis P./J. 15/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época**, Tomo XI, Marzo de 2000, p. 73.

⁶³ Cfr. **Tesis 2a./J. 120/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Décima época, Libro XXIV**, Septiembre de 2013; Tomo 2; p. 1111.

de comprobantes fiscales, se propuso implementar un procedimiento eficaz y simplificado. Todo lo anterior se puede apreciar objetivamente en el siguiente diagrama:

Visitas domiciliarias de acuerdo con las fracciones V y X del artículo 42 del CFF



De lo expuesto en el presente capítulo, podemos concluir que las autoridades fiscales están investidas de diversas facultades de fiscalización con el fin de verificar que la contribución determinada por los contribuyentes coincide con las leyes tributarias, así como comprobar que éstos han dado un correcto cumplimiento a diversos deberes que imponen las leyes fiscales.

En este contexto, cuando al ejercer dichas facultades, la autoridad fiscalizadora detecte que existen hechos y omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes, dicha autoridad estará facultada para determinar las contribuciones omitidas con base en los procedimientos de base cierta o presuntiva.

Así, el procedimiento de base cierta se aplica como regla general cuando la autoridad tiene los elementos necesarios para determinar las contribuciones omitidas que resulten en función de los hechos y omisiones que observe durante su revisión, tales como los registros contables, declaraciones, información de terceros, estados de cuenta bancarios, contratos, entre otros, de tal suerte que únicamente compruebe y determine la obligación tributaria, sin duda alguna de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.⁶⁴

Así, el procedimiento presuntivo lo aplica excepcionalmente la autoridad cuando se actualizan las causales previstas en el artículo 55 del CFF, dentro de las cuales destacan el hecho de que el contribuyente obstaculice el inicio de facultades de la autoridad, el causante omita presentar la declaración del ejercicio y en el momento en que la autoridad ejerza sus facultades haya transcurrido más de un mes desde que venció el plazo para presentar dicha declaración anual y la fecha en que la autoridad ejerce sus facultades o que el contribuyente haya realizado operaciones que la autoridad considere inexistentes.⁶⁵

⁶⁴ Cfr. Sánchez Vega, Javier Alejandro, *La determinación presuntiva realizada por el SAT*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016, p. 63.

⁶⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 64.

CAPÍTULO 3

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA EN MATERIA DE IMPUESTOS FEDERALES

3.1 Procedimiento de base cierta

La fracción IV del artículo 31 de la CPEUM establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos así federales, como estatales, incluyendo la Ciudad de México y municipales en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por regla general, el contribuyente debe calcular el monto que le corresponde pagar por concepto de contribuciones dentro del plazo señalado por las disposiciones fiscales, lo que se conoce como el principio de autodeterminación de las contribuciones, conforme a lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 6° del CFF.

Por su parte, las autoridades fiscales están facultadas para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en caso que determinen hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales, podrán determinar y liquidar las contribuciones omitidas mediante resolución, lo que dependerá de la información proporcionada por el contribuyente, ya que si éste la proporciona de manera completa o la autoridad obtiene la misma, de tal suerte que se pueda conocer con exactitud la situación fiscal del contribuyente, entonces esa autoridad determinará y liquidará, en su caso, las contribuciones sobre una base cierta, en tanto que efectivamente conocerá los elementos reales y precisos que integran dicha base.

Por lo que la determinación sobre una base cierta “se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.”⁶⁶

En cambio, cuando el contribuyente no tenga o no proporcione la información solicitada por la autoridad fiscal, o bien, ésta no pueda obtener dicha información por otros medios, de forma tal que no se conozca ciertamente la situación fiscal del contribuyente, dicha autoridad deberá allegarse de la información a través de los

⁶⁶ Calderón Aguilera, Alejandro, “Facultades de fiscalización y determinación presuntiva de contribuciones”, op. cit., nota 3, p. 61

medios que la Ley le permita, de manera que se puedan presumir los elementos de la base gravable, fijando en cantidad líquida el impuesto correspondiente.

3.2 La determinación presuntiva

En el Título III del CFF denominado "De las Facultades de las Autoridades Fiscales", se ubican los artículos 55 a 61, mismos que regulan un sistema general de presunciones con el que cuenta la autoridad para un mejor ejercicio de sus facultades de comprobación, el cual contiene causales, procedimientos, determinación presuntiva de contribuciones no retenidas, de utilidad fiscal presunta y de precios, presunciones para comprobar ingresos, valor de actos actividades o activos, una metodología para determinar el valor de enajenación cuando se omite registrar adquisiciones y un procedimiento para la reconstrucción de operaciones para obtener ingresos presuntos.

Dentro del sistema general podemos identificar dos subsistemas en función de las presunciones que regula el mismo, a saber: el subsistema de presunciones compatible con el artículo 58 del CFF, numeral 39 de la LIVA y el arábigo 22 de la LIEPS, el cual se compone de los artículos 55, 56, 58-A, 59, fracción III, 60 y 61; y el subsistema de presunciones incompatible con aquellos artículos, mismo que se integra por los artículos 57 y 59.

Efectivamente, para determinar la utilidad fiscal, remanente distribuible, ingresos, actos y activos, objeto de gravamen, los artículos 55, 56, 58, 58-A, 59, fracción III, 60 y 61 del CFF regulan los procedimientos y métodos para dichos propósitos, inclusive la aplicación de los coeficientes para determinar la utilidad fiscal presunta, mientras que otras causales contenidas en los artículos 57 y 59 tienen su propio procedimiento y a los montos que resultan de las presunciones no le son aplicables los coeficientes de utilidad del CFF, sino que su presunción es absoluta si el contribuyente no demuestra lo contrario.

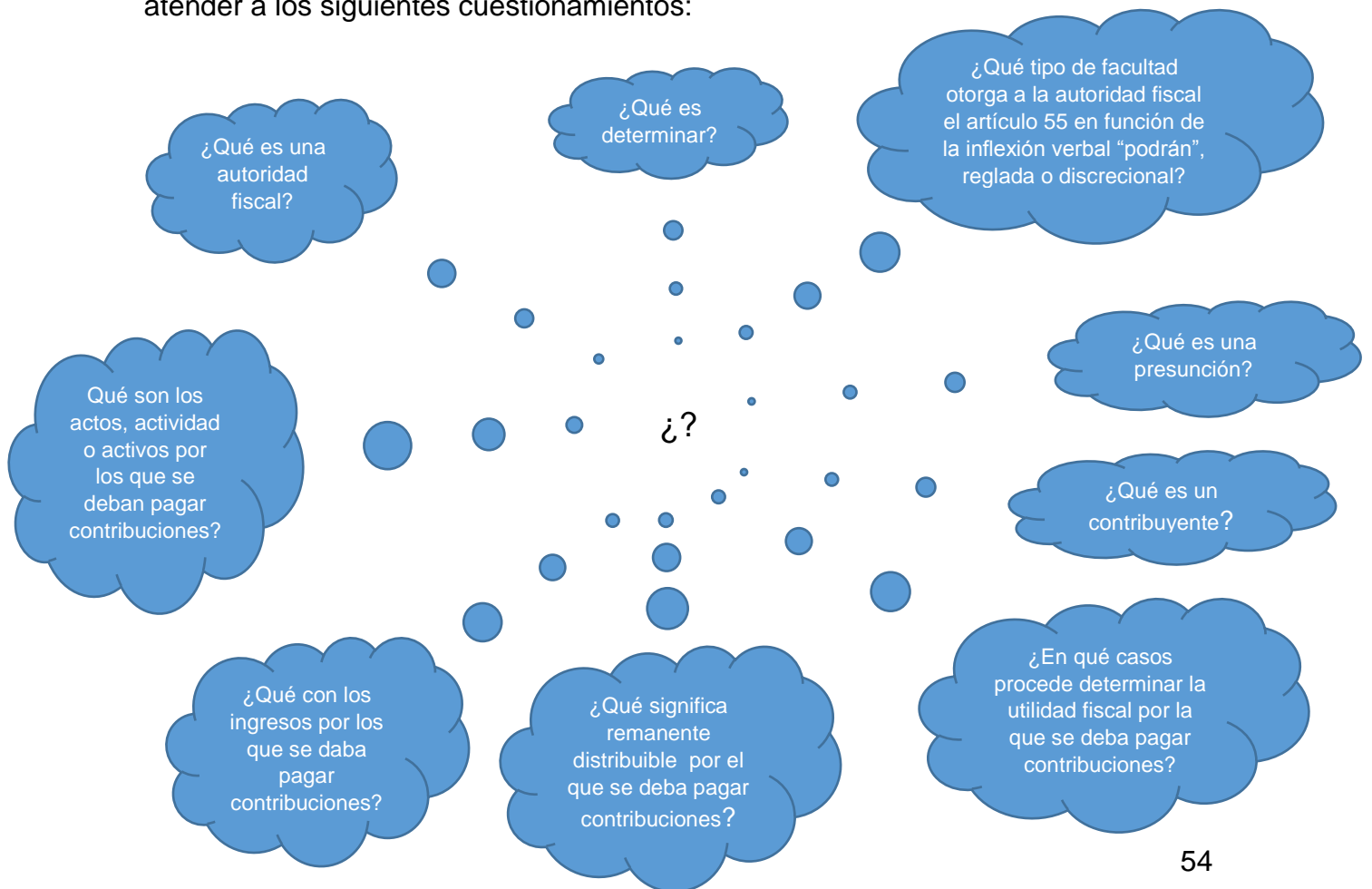
La clasificación propuesta se robustece con las diferencias existentes entre las causales de los artículos 55 y 59 del CFF:

- Tocante al procedimiento, el artículo 55 persigue determinar presuntivamente la utilidad fiscal, aplicándole a los ingresos presuntos los coeficientes de utilidad previstos en el artículo 58. En cambio, a los ingresos presuntos del artículo 59 no les son aplicables los coeficientes del artículo 58, dado que algunos supuestos no tienen el indicio de ser actividades que correspondan a giros comerciales de los regulados en este artículo, excepto los depósitos bancarios que comentaremos adelante;

- El objeto de la presunción en el primer numeral implica que la autoridad puede aplicar metodologías para reconstruir operaciones y determinar ingresos presuntos, mientras que el artículo 59 no conlleva un procedimiento, sino que la autoridad se limita a presumir directamente operaciones ciertas o sus montos como elementos de la base gravable;
- Por el tipo de irregularidades, en el artículo 55 las mismas se dan por omisión y por porcentajes. En el artículo 59 se dan por ocultamiento, omisiones, por actos de terceros y por que no se demuestra la materialidad de las operaciones.

A continuación, procedemos a estudiar el subsistema de presunciones compatible con el artículo 58 del CFF, numeral 39 de la LIVA y el arábigo 22 de la LIEPS, para lo cual abordaremos los artículos 55, 56, 58-A, 59, fracción III, 60 y 61 del CFF.

Así, el encabezado del artículo 55 establece que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el remanente distribuible, sus ingresos, el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando se actualicen los supuestos que establecen las diversas fracciones del mismo artículo. Como cuestión preliminar, es necesario atender a los siguientes cuestionamientos:



Por lo que ahora daremos respuesta a dichos cuestionamientos.

¿Qué es una autoridad fiscal? El Diccionario de la Real Academia Española prevé por autoridad:

“1. f. Poder que gobierna o ejerce el mando, de hecho o de derecho.

“2. f. Potestad, facultad, legitimidad.

“3. f. Prestigio y crédito que se reconoce a una persona o institución por su legitimidad o por su calidad y competencia en alguna materia.

“4. f. Persona que ejerce o posee cualquier clase de autoridad.

“5. f. Solemnidad, aparato.

“6. f. Texto, expresión o conjunto de expresiones de un libro o escrito, que se citan o alegan en apoyo de lo que se dice.”⁶⁷

Por fisco se entiende:

“1. m. Erario, tesoro público.

“2. m. Conjunto de los organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuestos.

“3. m. Moneda de cobre de Venezuela, que equivalía a la cuarta parte de un centavo.”⁶⁸

Arrijo Vizcaíno explica que el origen del término “fiscal” se encuentra en la palabra “fiscum”, que en latín significa bolsa o cesto. En Roma el pater familias tenía una serie de obligaciones a nombre de su familia, dentro de las cuales se encontraba la de llevar una especie de libro diario, en el cual de manera escrupulosa debía anotar todos los ingresos y gastos del grupo familiar, ya que una vez al año se presentaban los recaudadores en su domicilio para revisar el libro diario y le notificaban la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta de inmediato mediante el depósito de su

⁶⁷ Real Academia Española, op.cit., nota 5, p.253.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 1062.

importe por concepto de tributo en la ranura que para tal fin tenía la bolsa o cesto llamado *fiscum*.⁶⁹

Por su parte, la fracción I del artículo 1° del RCFF regula el concepto de autoridad fiscal, señalando que son aquellas unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del Servicio de Administración Tributaria, de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales que conforme a sus leyes locales estén facultadas para administrar, comprobar, determinar y cobrar ingresos federales, de los órganos administrativos desconcentrados y de los organismos descentralizados que ejerzan las facultades en materia fiscal establecidas en el CFF y en las demás leyes fiscales, en el ámbito de sus respectivas competencias.

Dicho artículo se refiere a ingresos federales y ello implica que la autoridad fiscal no sólo ejerce tales facultades sobre las contribuciones, sino también sobre otros ingresos por otros conceptos, como pueden ser los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, la explotación de bienes patrimoniales del estado, la emisión de papel moneda, entre otros.

De lo expuesto podemos concluir que al hablar de autoridad fiscal se alude al órgano administrativo que ejerce facultades de administración, comprobación, determinación y cobro de ingresos federales, especialmente respecto de las contribuciones.

En cuanto a qué tipo de facultad otorga a la autoridad fiscal el artículo 55 del CFF, en función de la inflexión verbal “podrán”, Andrés Serra Rojas expone lo siguiente:

“a) Actos que resultan de la actividad reglada de la administración. Este acto constituye la mera ejecución de la ley. En las leyes administrativas se determina en forma concreta, cómo ha de actuar la administración, cuál es la autoridad competente, estableciendo además, cuáles son las condiciones de la actuación administrativa, en modo a no dejar margen para elegir el procedimiento a seguir según la apreciación que el agente pueda hacer de las circunstancias del caso. En el derecho norteamericano estos actos se conocen bajo el nombre de actos ministeriales (...).

"b) Los actos discrecionales. Tienen lugar cuando la ley deja a la administración un poder o margen de libre apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, o en qué momento debe obrar, o en fin, qué contenido va a dar a su actuación. Cuando la ley emplea términos

⁶⁹ Cfr. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo Derecho Fiscal, 22ª ed., Editorial Themis, 2014 México, p. 17.

permisivos o facultativos se establece tácitamente la facultad discrecional." ⁷⁰

En este sentido, Gabino Fraga señala que partiendo de la relación que guarda la voluntad creadora del acto con la ley, los actos administrativos se clasifican en dos categorías: el acto obligatorio, reglado o vinculado, y el acto discrecional. El primero es el acto que constituye la mera ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la norma impone a la administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho, determinando exactamente no sólo la autoridad competente, sino también si ésta debe actuar y cómo, de modo de no dejar margen a diversidad de resoluciones según la apreciación subjetiva que el agente haga de las circunstancias del caso.

En cuanto al acto discrecional, Fraga señala que en la actuación de la administración es muy frecuente la necesidad de hacer apreciaciones sobre hechos pasados o bien sobre consecuencias futuras de una medida determinada, de manera que debe existir una libertad para la autoridad respectiva, porque de otra forma no podría calificar la existencia de un hecho cuando haya pruebas contradictorias.⁷¹

Dicho tratadista distingue a la facultad discrecional del poder arbitrario, pues mientras éste representa la voluntad personal del titular de un órgano administrativo que obra impulsado por sus pasiones, sus caprichos o sus preferencias, aquélla, aunque constituye la esfera libre de la actuación de una autoridad, tiene un origen legítimo como lo es la autorización legislativa, por lo que una orden arbitraria carece en todo caso de fundamento legal, mientras que la dictada en uso de la facultad discrecional podrá satisfacer los requisitos del artículo 16 constitucional de fundar y motivar la causa legal del procedimiento.⁷²

De lo expuesto puede concluirse que la facultad reglada es el acto administrativo en virtud del cual la autoridad debe actuar de manera que sólo se ciña a la conducta especificada en una norma jurídica, dado que ésta determina exactamente no sólo la autoridad competente sino también si ésta debe actuar y cómo, por lo que la autoridad se limita a la mera ejecución de la ley.

⁷⁰ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Porrúa, 1981 México, pp. 252 a 253.

⁷¹ Cfr. Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, 1984 México, pp. 231 a 233.

⁷² Cfr. Ibidem, pp. 101 a 102.

Por el contrario, la facultad discrecional es un acto administrativo por medio del cual la autoridad cuenta con un margen de libre apreciación otorgado por la norma jurídica para determinar la forma de su actuar.

Por otra parte, se hará un análisis del verbo poder, ya que el encabezado que estudiamos utiliza una inflexión del mismo y dicho término procede del verbo latino *possum-potes-potere-posse-potui*, que denota, esencialmente, la idea de ser capaz de (...) poder.⁷³

Nuestra Real Academia Española define a dicho verbo de la siguiente manera:

“Del lat. vulg. **potēre*, creado sobre ciertas formas del verbo lat. *posse* 'poder¹', como *potes* 'puedes', *potēram* 'podía', *potuisti* 'pudiste', etc.

“Conjug. modelo.

“U. solo en 3.^a pers. en acep. 6.

“1. tr. Tener expedita la facultad o potencia de hacer algo.

“2. tr. Tener facilidad, tiempo o lugar de hacer algo. U. m. con neg.

“3. tr. coloq. Tener más fuerza que alguien, vencerlo luchando cuerpo a cuerpo. Puedo a Roberto.

“4. intr. Ser más fuerte que alguien, ser capaz de vencerlo. No pudo con su rival.

“5. intr. Aguantar o soportar algo o a alguien que producen rechazo. U. con el verbo en forma negativa. No puedo con sus impertinencias.

“6. intr. Ser contingente o posible que suceda algo. Puede que llueva mañana.”⁷⁴

⁷³ Cfr. Segura Munguía, Santiago, *Diccionario Etimológico Latino-español*, Madrid, 1985, p.599.

⁷⁴ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22^a ed., Editorial Espasa Calpe, Madrid, 2001, t. h/z, 1791.

De lo anterior puede concluirse que el verbo poder significa capacidad de obrar; facilidad, ausencia de obstáculos o inconvenientes para que se realice algo. Ello se puede traducir al caso como una facultad para obrar sin dificultad alguna.

En el ámbito legislativo el verbo *poder* no necesariamente tiene el significado de discrecionalidad, sino que en ocasiones se utiliza en el sentido de obligatoriedad, y en tal hipótesis se entiende como un deber. Sin embargo, no siempre es claro el sentido en el que el legislador utiliza el verbo poder, por lo que para descubrir la verdadera intención del creador de la ley, es necesario armonizar o interpretar todos los artículos relativos a la cuestión que se trate de resolver, máxime en aquellos casos en que el verbo, por sí solo, no es determinante para llegar a la conclusión de que la disposición normativa en que se encuentra inserto, otorga una facultad potestativa o discrecional a la autoridad administrativa.⁷⁵

En este contexto, concluimos que el artículo 55, interpretándolo sistemáticamente, otorga a las autoridades fiscales una facultad de carácter reglada, consistente en determinar presuntivamente la utilidad fiscal, el remanente distribuible, los ingresos, valor de actos o activos por los que se deban pagar contribuciones.

Lo anterior es así, porque no obstante que la disposición aludida utiliza la inflexión verbal *podrá*, ésta debe interpretarse con un matiz de obligatoriedad, debido a que las fracciones del artículo 55 del CFF disponen una serie de supuestos que se presumen tendientes a la evasión fiscal, los cuales una vez actualizados obligan a la autoridad a seguir los procedimientos del artículo 56 y demás relativos del CFF para determinar los ingresos, valores de actos o actividades del contribuyente, su utilidad fiscal, aplicar coeficientes porcentuales y posteriormente fijar en cantidad líquida la deuda tributaria.

De esta forma, como dice Serra Rojas, la autoridad se limita a la mera ejecución de la ley, ya que la misma establece el qué (artículo 55) y el cómo del actuar de la autoridad (artículo 56 y demás relativos) de manera que no existe margen alguno para que la autoridad elija el procedimiento a seguir.

De lo contrario, interpretando que la inflexión verbal *podrá* se traduce en una facultad discrecional, no se privilegiaría la intención del legislador, ya que en materia fiscal éste ha sido preciso al señalar la discrecionalidad de aquellas facultades que con tal carácter se le confieren a las autoridades, como lo ha hecho por ejemplo en

⁷⁵Cfr. Tesis 2a. LXXXVI/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VI, agosto de 1997, p. 217.

el artículo 74 del CFF al disponer medularmente que las autoridades fiscales podrán, *discrecionalmente*, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente, circunstancia que no se aprecia en el artículo 55 de trato.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Administrativa al resolver que la determinación presuntiva es una facultad reglada, ya que el artículo 56 señala la conducta específica que debe seguir la autoridad una vez que se ha detectado la actualización de las irregularidades que le impiden efectuar la determinación cierta.⁷⁶

Un razonamiento similar adujo nuestro Máximo Tribunal al resolver que la interpretación sistemática de la fracción I del artículo 47 del CFF en relación con los artículos 46 y 47 del RCFF, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal, no obstante que tal precepto utilice la inflexión verbal "podrá".⁷⁷

Respecto al cuestionamiento qué significa determinar, tenemos que previo a responder el mismo, es necesario estudiar el término liquidación, ya que la doctrina lo diferencia con la determinación.

Hipólito Rossy explica a la liquidación como un conjunto de operaciones mediante las cuales el órgano competente determina la cuantía exacta del tributo debido por cada contribuyente, a través del cual la causa genérica de la contribución, que reposa en la ley, se transforma en título específico de obligación.⁷⁸

Sánchez Hernández señala que gramaticalmente la palabra liquidar significa hacer el ajuste formal de una cuenta, poner término a una cosa a un estado de las cosas, de modo que por liquidación de una obligación fiscal debe entenderse como las

⁷⁶ Cfr. Tesis VII-J-SS-24, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año II. No. 7, Febrero 2012. p. 110.

⁷⁷ Cfr. Tesis 2a./J. 31/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Agosto de 1997, página 175.

⁷⁸ Cfr. Hipólito Rossy, Instituciones de Derecho Financiero, Librería Bosch, Barcelona 1959, p. 326 citado por Venegas, Sonia, op. cit., nota 21, p. 140.

operaciones o serie de operaciones aritméticas a través de las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo o a favor del sujeto pasivo.⁷⁹

Luego entonces, la liquidación consiste en fijar en cantidad líquida las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley.

Por lo que hace a la interrogante planteada, Sonia Venegas apunta que la “determinación comprende todo el conjunto de procedimientos para verificar si se ha realizado el hecho imponible, si hay una cantidad a pagar (determinación de la base y aplicación de la tasa) y, en todo caso, a cargo de quién. (...). Pero no debe confundirse la determinación con el cálculo del tributo; la primera conlleva un conjunto de actuaciones, en tanto que el cálculo se reduce a la aplicación de ciertas operaciones matemáticas.”⁸⁰

Sánchez Hernández define a la determinación como el conjunto de actos emanados de los particulares, de la autoridad o de ambos, tendientes a verificar que la obligación ha nacido y que se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento.⁸¹

De la Garza señala que por determinación debe entenderse un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado el hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible aplicada la tasa alícuota ordenada por la ley, por lo que la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administrativo de la autoridad tributaria.⁸²

Por tanto, la determinación consiste en un acto (con independencia del sujeto) por el cual se reconoce la actualización del supuesto normativo previsto en la ley, a través del cual se genera la obligación tributaria, es decir, un acto que reconoce que

⁷⁹ Cfr. Sánchez Hernández, Mayolo, *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2ª ed., México 1988, p. 245.

⁸⁰ Venegas, Sonia, op. cit., nota 21, p.140.

⁸¹ Cfr. Sánchez Hernández, Mayolo, op. cit., nota 79, p. 245.

⁸² Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2002, p. 556.

se surtió el hecho imponible, para que a partir de aquel acto se fije la obligación tributaria en cantidad líquida.

Para el Pleno de nuestro Alto Tribunal la determinación trae implícita la liquidación, puesto que ha precisado que aquélla consiste en el reconocimiento de la existencia del hecho generador de la obligación tributaria, mediante la cuantificación en cantidad líquida del importe de su adeudo y su comunicación a la autoridad administrativa por medio de una declaración, salvo disposición expresa de la ley tributaria especial en contrario.⁸³ Sin embargo, existen diversas clases de determinación dependiendo principalmente de dos criterios: atendiendo al sujeto que la realice y en razón de la base conforme a la cual se realice.⁸⁴

Así, y atendiendo al primer criterio, la determinación se divide en: hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, llamada autodeterminación o autoimposición; hecha por la autoridad tributaria, generalmente con colaboración del sujeto pasivo, pero también sin ésta; y mediante un acuerdo entre la administración tributaria y el sujeto pasivo, denominada concordato fiscal.

De acuerdo con el segundo criterio, la determinación se divide en tres criterios: con base cierta, con base presunta y con base estimativa. En el primer supuesto, se determina por el sujeto o la administración tributaria con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos y, además en cuanto a su magnitud económica (este método también se ha llamado de comprobación directa); en el segundo caso, sea por la administración tributaria o por el propio sujeto pasivo, la base se determina con la ayuda de presunciones (legales y deducidas de hechos conocidos para averiguar desconocidos que presentan un vínculo de causalidad); y, finalmente, el último supuesto resulta cuando la autoridad fiscal ante la imposibilidad de determinar una base cierta o presunta, llega al resultado de que el hecho generador tiene una dimensión económica, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente y los medios de investigación económica.⁸⁵

⁸³ Cfr. Tesis P. XXXIX/94, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, número 81, septiembre de 1994, p.38.

⁸⁴ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., nota 82, p. 561.

⁸⁵ Cfr. Ibidem, p. 562.

No obstante que la doctrina clasifica la determinación de la base con tres criterios, se pueden reducir a dos (cierta y estimativa) dado que la determinación presuntiva puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros.

También precisamos que los métodos de determinación cierta y estimativa en principio son excluyentes entre sí, aunque nada impide que puedan mezclarse, dado que ésta no se encuentra desvinculada de aquélla, puesto que se pueden aplicar conjuntamente sin que ello implique contradicción alguna, máxime que ello deriva de un mandato legal. Ello ha sido reconocido por la doctrina, como referimos:

“En efecto, una determinación sobre la base del conocimiento directo [cierto] de los hechos que constituyen el hecho imponible en todos sus aspectos, no excluye la posibilidad que algunos de los componentes sean comprobados mediante presunciones, tanto legales como del intérprete. De la misma manera una determinación presuntiva no excluye en forma absoluta la posibilidad que algunos elementos constitutivos del hecho imponible resulten de pruebas directas y no de simples presunciones.”⁸⁶

Por último, aclaramos que en esta investigación cuando hablamos de la determinación presuntiva del artículo 55 del CFF, nos referimos a la determinación estimativa, pero no lo mencionamos así, debido a que dicho artículo utiliza aquella expresión y no ésta.

Ahora daremos respuesta al cuestionamiento de: ¿qué es una presunción? Y el Diccionario de la Real Academia Española define al verbo presumir como:

“1. tr. Suponer o considerar algo por los indicios o señales que se tienen. Presumo que quiere concertar en persona.

“2. intr. Mostrarse muy orgulloso de sí mismo o de sus cosas. Presume de ser el que más gana.

“3. intr. Preocuparse mucho del aspecto propio para parecer atractivo. Cuida mucho su vestuario porque le encanta presumir.”⁸⁷

⁸⁶ Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Argentina, Cangallo, 1993, p. 441.

⁸⁷ Real Academia Española, op. cit., nota 74, p.1829

De Pina Vara señala que la presunción es la operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto.⁸⁸

Por su parte, el artículo 190 del CFPC señala que las presunciones son las que establece expresamente la ley y las que se deducen de hechos comprobados.

De lo anterior se concluye que la presunción contiene tres elementos: el hecho conocido, el hecho desconocido que se pretende demostrar y un suceder lógico entre ambos hechos (que tiene antecedentes que lo justifican).

Por tanto, la presunción es la institución jurídica en virtud de la cual se obtiene un hecho desconocido a partir de otro hecho que es conocido, siempre que medie entre los mismos un suceder lógico.

Por ejemplo, la presunción establecida en la fracción III del artículo 59 del CFF tiene todas las características anteriormente citadas: a través de tal presunción, las autoridades fiscales pueden considerar, salvo prueba en contrario, que el contribuyente ha obtenido ingresos por los que se deben pagar contribuciones (afirmación resultado o afirmación presumida) basándose en la prueba de un hecho distinto, que son los depósitos hechos en cuentas bancarias (afirmación base), cuando no se registren en la contabilidad que está obligado a llevar (materia para el enlace o nexo lógico).

El derecho mexicano y la doctrina clasifican a las presunciones como legales y humanas. Las primeras son un mandato legislativo en el cual se ordena tener por establecido un hecho, siempre que otro hecho, indicador del primero, haya sido comprobado suficientemente.⁸⁹

Estas presunciones legales se dividen en *juris tantum* y *juris et de jure*. Aquéllas implican que la ley admite prueba en contrario, pero tales presunciones pueden convertirse en absolutas si no se desvirtúan. En cambio, en éstas la ley no admite prueba en contrario.

Las otras presunciones humanas ocurren cuando un juez de un hecho debidamente probado deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél, pero su eficacia no es absoluta, ya que siempre admitirá prueba en contrario.

⁸⁸ Cfr. De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de derecho*, México, Porrúa, 2012 p. 416

⁸⁹ Cfr. Cabanellas, Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, 21ª ed., Argentina, Editorial Heliasta, 1989, t. P-Q, p. 393

En relación con las presunciones en el ámbito tributario, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal resolvió que las mismas se encuentran establecidas por dos principales justificaciones. La primera de ellas consiste en que la autoridad fiscal únicamente interviene a través de actos de fiscalización en casos selectivos ante la magnitud del campo fiscal al que se enfrenta. Por otro lado, tenemos que las presunciones también se prevén para combatir a la evasión fiscal en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal creándose así una verdad jurídica distinta a la real.

También apuntó que las presunciones fiscales se actualizan bajo el marco de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, puesto que no se actualizan en todos los casos de los contribuyentes por el simple hecho de existir la actualización de la hipótesis normativa de hecho, sino que es necesario que la autoridad la determine.

Por tanto, las presunciones fiscales sirven a la autoridad fiscal dentro de sus facultades de comprobación para reconstruir hechos que son difíciles de probar, con lo que se facilita su investigación y el control de los hechos imponibles y, de tal manera derivan en un instrumento que facilita a la autoridad fiscal la corrección y represión de conductas defraudatorias.⁹⁰

En este orden de ideas ahora contestaremos: ¿Qué es un contribuyente?

La Real Academia Española define al contribuyente de la siguiente manera:

“De *contribuir* y *-nte*.

“1. adj. Que contribuye.

“2. m. y f. Persona obligada por ley al pago de un impuesto.”⁹¹

Por contribuir se entiende lo siguiente:

⁹⁰ Cfr. Tesis 2a. XXX/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, abril de 2009, p. 730

⁹¹ Real Academia Española, op.cit., nota 5, p. 645

“1. intr. Dicho de una persona: Dar o pagar la cuota que le cabe por un impuesto o repartimiento. Era u. t. c. tr.

“2. intr. Concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin. Era u. t. c. tr.

“3. intr. Ayudar y concurrir con otros al logro de algún fin. Era u. t. c. tr.”⁹²

Por su parte, la SCJN ha señalado que la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no puede limitarse al solo pago de las diversas contribuciones a cargo de los gobernados, sino que comprende el cumplir con una serie de obligaciones relacionadas con dicho pago, como son llevar contabilidad, expedir recibos, presentar avisos, manifestaciones y declaraciones, proporcionar información, conservar documentación comprobatoria, entre otras, y que hagan posible, por un lado, el que los contribuyentes y demás sujetos relacionados con la obligación de pago del tributo, estén en posibilidad de cumplir correctamente con su carga fiscal y, por el otro, que la autoridad, en un determinado momento, pueda comprobar el debido acatamiento de las disposiciones fiscales a través de la realización de sus funciones de revisión y fiscalización.⁹³

Todo lo anterior nos permite inferir que los contribuyentes son las personas físicas y morales que son titulares de derechos y obligaciones fiscales, ya sean de dar una cantidad de dinero o bienes con valor económico porque se han colocado en el supuesto legal (por ejemplo, ser residente en México y obtener ingresos, hablando del impuesto sobre la renta) o bien, simplemente realizar una prestación de dar, hacer, no hacer o tolerar como puede ser llevar la contabilidad, presentar declaraciones, entre otras.

Así, ahora podemos plantear: ¿en qué casos procede determinar la utilidad fiscal presunta por la que se deba pagar contribuciones?

En principio debemos establecer que sólo las personas morales que tributan en el Título II de la LISR y las personas físicas que realizan actividades empresariales, determinan utilidad fiscal para calcular el impuesto causado.

⁹² Idem.

⁹³ Cfr. Tesis P. XXXV/99 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, Mayo de 1999 p. 15.

Así, respecto a la utilidad fiscal de las personas morales, establece el artículo 9° de la LISR que las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido la tasa del 30%, mismo que se obtiene conforme al siguiente procedimiento:

- Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.
- A la utilidad fiscal se le disminuirán en su caso las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Sin embargo, si las deducciones son mayores a los ingresos acumulables, el resultado que se obtenga de la resta de estos conceptos no tendrá el carácter de utilidad fiscal, sino de pérdida fiscal.

En este sentido, la utilidad fiscal de las personas morales a que se refiere el artículo 55, es el remanente que resulta de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, conforme al artículo 9° de la LISR.

Hablando de personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales y profesionales, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales, las deducciones autorizadas, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio y, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.

En este sentido, la utilidad fiscal de las personas físicas a que se refiere el artículo 55, es el remanente que resulta de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas correspondientes al ejercicio de que se trate.

Todo esto nos lleva a plantearnos ¿qué significa el remanente distribuible? Y tenemos que recordar que las personas morales con fines no lucrativos determinarán el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese periodo, a excepción de los exentos regulados en el Título IV de la LISR, las deducciones autorizadas en el mismo Título.

Por tanto, el remanente distribuible es el sobrante de disminuir de los ingresos obtenidos en el periodo, las deducciones autorizadas en el Título IV.

Así, podemos ya comentar ¿qué son los ingresos por los que se deban pagar contribuciones?

La LISR no contiene una definición del término "ingreso", por lo que se deberá desentrañar una definición del mismo a partir de la doctrina, de la jurisprudencia y del mismo orden jurídico.

Así, la LISR de 1964 (vigente hasta 1978) gravó los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modificaran el patrimonio del contribuyente, cuando provinieran de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos o de otras situaciones jurídicas o de hecho que en ella se señalaban.

Nuestro Máximo Tribunal ha señalado que si bien la Ley actual no define el término ingreso, ello no implica que el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis a las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona.⁹⁴

Calvo Nicolau apunta que si el patrimonio se compone de bienes y derechos, así como de las obligaciones de una persona y el haber patrimonial se integra por la cantidad en que los bienes y derechos exceden de sus obligaciones, entonces ingreso es toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona.

Ello lo ejemplifica con un préstamo con interés en el cual el patrimonio del deudor sufre las siguientes modificaciones: por un lado adquiere la propiedad del efectivo y por otra adquiere la obligación de restituirlo; el pago del interés a su acreedor modifica sus obligaciones y bienes, lo que disminuye su haber patrimonial porque nada se incorpora a su patrimonio; y cuando pague el préstamo al acreedor se modificarán sus bienes y derechos debido a que se desposeerá de la propiedad en efectivo y se liberará de la deuda, pero ya no se modificará su haber patrimonial.

En cambio, en virtud de dicho préstamo, el patrimonio del acreedor sufrirá las siguientes modificaciones: la entrega del efectivo al deudor por un lado se traduce en la pérdida de la propiedad del efectivo, pero por otro adquiere un derecho de crédito (cuenta por cobrar); el pago del interés de su deudor modifica su patrimonio, lo que a su vez aumenta su haber patrimonial porque no surge ninguna obligación

⁹⁴ Cfr. Tesis 1a. CLXXXIX/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, p. 483.

a su cargo por ese motivo; al cobrar el préstamo se modifica su patrimonio porque por un lado adquiere la propiedad del efectivo que le restituye el deudor y por otro desaparece el derecho de crédito, pero sin que ello modifique su haber patrimonial.⁹⁵

Por tanto, podemos concluir que ingreso es cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona.

Por ejemplo, un depósito en garantía no es un ingreso para el depositario, ya que se incrementan sus bienes y derechos al recibir en depósito una cantidad de dinero, pero también sus obligaciones al tener que devolver tal cantidad en el plazo pactado, de tal forma que éstas no excedieron a aquéllos.

Dicho en otros términos, se obtiene un ingreso si el patrimonio de una persona se ve modificado positivamente en sus bienes y derechos, pero tal modificación no se ve correspondida con un aumento en sus obligaciones.

Lo anterior revela que la definición de ingreso de la Ley de 1964 era incorrecta, ya que toda modificación del patrimonio no necesariamente implica una modificación positiva en el haber patrimonial.

El ingreso puede ser obtenido de muchas formas, como puede ser en dinero, propiedad o servicios, pero ello de ninguna manera debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso deberán ser objeto del pago del impuesto, ya que la legislación de referencia distingue entre ingresos acumulables (que deben pagar impuesto) y los ingresos no acumulables o exentos (que no deben pagar impuesto).

Por tanto, conforme al artículo 55 del CFF, las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente toda cantidad acumulable que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona, de manera que si la autoridad al ejercer su facultad de determinación presuntiva detecta ingresos no acumulables, ello hace improcedente el ejercicio de su facultad respecto de dichos ingresos.

La porción normativa bajo estudio no faculta a la autoridad para determinar presuntivamente las deducciones del contribuyente, ya que el artículo 58 del CFF establece una serie de coeficientes, los cuales se deberán aplicar a los ingresos brutos o determinados presuntivamente, por lo que tales coeficientes cumplen la función de ser una deducción ciega a fin de respetar la capacidad contributiva de los contribuyentes.

⁹⁵ Cfr. Calvo Nicolau, Enrique, op. cit., nota 9, pp. 399 a 405.

Y aquí nos surge la siguiente interrogante: ¿qué son los valores de actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones?

El artículo 1° de la LIVA regula que están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios. El impuesto referido se calculará aplicando a los valores de los actos o actividades señalados, la tasa del 16%.

La referida Ley establece para cada acto o actividad los valores por los que se deba pagar el impuesto. Por ejemplo, el artículo 12 establece que tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Sin embargo, la Ley de trato también establece los valores por los que no se deba pagar el impuesto. Siguiendo el ejemplo anterior, el artículo 9° establece que no se pagará el impuesto por la enajenación de libros, periódicos, revistas, bienes muebles usados, entre muchos otros.

Análoga circunstancia ocurre con el impuesto especial sobre producción y servicios, puesto que la Ley relativa señala el objeto del gravamen, los conceptos que integran los valores de actos o actividades y los valores exentos.

Por tanto, conforme a lo dispuesto por el artículo 55 de trato, las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente todo valor de actos o actividades que deba pagar impuesto, de modo que si la autoridad al ejercer su facultad de determinación presuntiva detecta valor de actos o actividades exentos, ello hace improcedente el ejercicio de su facultad respecto de dichos valores, dado que el fin de la revisión es determinar ingresos y actos gravables.

Respecto a los valores de activos por los que se deban pagar contribuciones, hasta 2007 los activos de los contribuyentes eran objeto de gravamen conforme a la LIA, misma que fue abrogada y en su lugar se incorporó la LIETU, la cual fue abrogada a partir de 2014.

Hoy en día, el valor de los activos sólo sirve como parámetro para actualizar ciertos supuestos con efectos fiscales, como la obligación para dictaminar fiscalmente los estados financieros de los contribuyentes prevista en la fracción I del artículo 32-A del CFF.

Por lo que podemos concluir que la determinación presuntiva es una facultad de las autoridades fiscales de carácter reglada, en virtud de la cual se obtienen los elementos de la base gravable (utilidad fiscal, ingresos, valor de actos o actividades, todos objeto de gravamen) a partir de la información de los contribuyentes, de terceros o incluso a través de la reconstrucción de sus operaciones.

A continuación, estudiaremos los supuestos que establecen las fracciones del artículo 55 del CFF.

3.2.1 Obstaculizar inicio de facultades

Previo a analizar los supuestos que regula el artículo 55 del CFF, debe precisarse que los mismos regulan situaciones en las que la autoridad se ve impedida para conocer las operaciones del contribuyente, por lo que para actualizarse la facultad de determinación presuntiva es necesario que además de que se adviertan las irregularidades, las mismas impidan el conocimiento de las operaciones del contribuyente, lo que coincide con la opinión de nuestro Poder Judicial.⁹⁶

Sonia Venegas señala que “para que se configure este supuesto (artículo 55 del CFF) es necesario que el contribuyente haya incurrido en las irregularidades a las cuales se refiere el artículo y que dichas anomalías obstaculicen o impidan el conocimiento de la situación real del contribuyente o del responsable.”⁹⁷

Sentado lo anterior, procedemos al análisis de las hipótesis contenidas en las fracciones del artículo 55 del CFF. La fracción I establece que la facultad de determinación presuntiva de las autoridades fiscales se actualiza cuando los contribuyentes se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades, siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

De lo expuesto, se desprenden los siguientes supuestos:

- Oponerse u obstaculizar la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación;

⁹⁶ Cfr. Tesis: VI.3o.A.170 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIX, Febrero de 2004, p.: 1047.

⁹⁷ Sonia Venegas, op. cit., nota 21, p. 142.

- Omisión de presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.

Respecto al primer supuesto, el verbo rector oponer connota poner algo contra otra cosa para entorpecer o impedir su efecto⁹⁸, por lo que esta causal se actualiza cuando el causante obstruya incluso físicamente el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, de manera que ésta no pueda obtener la información de aquél y por ello no pueda determinar ciertamente su situación fiscal.

Por ejemplo, en el caso de un ejercicio de facultades de comprobación, si la autoridad obtuvo información cierta como montos de depósitos bancarios, aun cuando el contribuyente no los haya proporcionado y por ello haya obstaculizado la iniciación o desarrollo del ejercicio de facultades de comprobación, estimamos que no se actualiza la fracción en comento, ya que la autoridad se encuentra en condiciones de conocer las operaciones del contribuyente y determinar ciertamente su situación fiscal.

Otro ejemplo lo constituyen las medidas de apremio reguladas en el artículo 40 del CFF, ya que si la fiscalizadora aplica dichas medidas y con ello logra conocer la totalidad de la contabilidad del contribuyente, consideramos que ya no se actualizaría la fracción I en comento en cuanto a la oposición y obstaculización en el inicio y desarrollo de dichas facultades. No obstante, la autoridad al ejercer sus facultades reguladas en el artículo 40, podrá detectar las demás causales de determinación presuntiva reguladas en el artículo 55 de trato.

Tocante al segundo supuesto, a pesar de su claridad, consideramos pertinente hacer algunos comentarios.

Respecto a las declaraciones, el supuesto en comento se refiere a las del ejercicio, o sea, propiamente se refiere a las declaraciones del impuesto sobre la renta, no así a las del impuesto al valor agregado y especial sobre producción y servicios, ya que éstos se declaran de manera mensual. El supuesto no habla de mes de calendario, por lo que debe estarse a lo dispuesto por el artículo 12 del CFF y por ello el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior aquél en que debió presentarse la declaración del ejercicio.

⁹⁸ Cfr. Real Academia Española, op. cit., nota 74, p. 1624.

Puede suceder que el contribuyente presente su declaración bajo un régimen incorrecto, pero ello de ninguna manera actualiza el supuesto en comento, ya que no hubo una omisión total de presentar la declaración como lo ordena la norma, razonamiento que coincide con el de nuestro Poder Judicial.⁹⁹

Consideramos que el legislador previó este supuesto porque la autoridad fiscalizadora se encontrará ante la dificultad de probar el monto real de los ingresos percibidos porque el contribuyente no presentó la declaración del ejercicio, lo que impide conocer ciertamente su situación fiscal.

La última oración de la porción normativa bajo estudio establece que lo dispuesto en la fracción en comento, no será aplicable a las aportaciones de seguridad social.

Al respecto, en la exposición de motivos de esta porción normativa se observa:

“Tratándose de aportaciones de seguridad social o de ingresos provenientes del extranjero, se precisa que no será aplicable la disposición que establece la posibilidad de que una vez revisado el último ejercicio de doce meses y encontrada normal la situación fiscal del contribuyente, las autoridades fiscales no podrán determinar contribuciones a su cargo por ejercicios anteriores.”¹⁰⁰

Y del dictamen de la Cámara de Diputados se aprecia:

“Tratándose de la facultad de las autoridades fiscales para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, es conveniente precisar que la causal señalada en la fracción I del Artículo 55, no es aplicable a aportaciones de seguridad social.”¹⁰¹

Estimamos que esta excepción fue incorporada cuando los contribuyentes estaban obligados a presentar declaraciones anuales del impuesto sobre la renta, lo que coincide con lo expuesto; sin embargo, las aportaciones de seguridad social siempre

⁹⁹ Cfr. Tesis: I.8o.A.9 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, abril de 2012, p. 1725.

¹⁰⁰ **Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación “CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 31/12/1982 VIGENTE”**, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUT7wGGm46exTkZNaskSM0VyKctgQj8Fr0LxXrNvyER9g==>

¹⁰¹ **Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación “CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 31/12/1982 VIGENTE”**, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUT7wGGm46exTkZNaskSM0VJwH4Ea/LI5vetZMfiPq96A==>

se han causado mensual y bimestralmente, razón por la que consideramos que no son objeto de este supuesto.

3.2.2 Omisión de registros contables y soporte documental

La fracción II del artículo 55 del CFF establece que las autoridades fiscales podrán ejercer la facultad de determinación presuntiva cuando los contribuyentes no presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Si se une el encabezado del artículo 55 con la primera expresión de la fracción II “*no presenten los libros y registros de contabilidad*”, resulta que esta fracción regula tres supuestos que actualizan la determinación presuntiva, a saber:

- No presentar los libros y registros de contabilidad;
- No exhibir la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones;
- No proporcionar los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El primer supuesto es claro al establecer que se actualiza la facultad de determinación presuntiva, cuando la autoridad fiscal requiera los libros y registros de la contabilidad y el contribuyente no los presente. No obstante, cabe apuntar que si el contribuyente presenta parcialmente los libros y registros de la contabilidad, ello no actualiza el referido supuesto, ya que la norma se refiere a una omisión total, lo cual privilegia la intención del legislador, porque de haber sido su intención que tal omisión fuera parcial, así lo habría establecido expresamente como lo hizo en el siguiente supuesto, al prever como causal de determinación presuntiva la omisión de presentar la documentación comprobatoria *de más del 3%* de alguno de los conceptos de las declaraciones.

Tocante a la otra causal de presuntiva, primeramente debe advertirse que si hablamos de la declaración anual del impuesto sobre la renta, ésta comprende ingresos, deducciones, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y partidas que estrictamente hablando no son deducciones, pero que la Ley permite disminuirlas para arribar al resultado fiscal, siendo éstas las pérdidas fiscales.

Esta causal no aclara qué tipo de conceptos de las declaraciones (ingresos, deducciones o disminuciones) son los susceptibles de determinación presuntiva,

por lo que consideramos que se refiere tanto a ingresos, deducciones, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, a las pérdidas fiscales, así como a cualquier otro concepto de la declaración.

Por ejemplo, si el renglón de ingresos acumulables que aparece en la declaración anual del contribuyente asciende a \$100,000.00, bastará con que el causante omita exhibir documentación comprobatoria de \$4,000.00 para que se actualice la facultad en comento, debido a que esta cantidad representa un 4% respecto de aquella, lo que rebasa el 3% exigido por el CFF.

Hablando de la causal por la omisión de proporcionar informes de obligaciones fiscales, destaca la declaración informativa de operaciones con terceros que regula la fracción VIII del artículo 32 de la LIVA.

La fracción III del artículo 55 del CFF establece que las autoridades fiscales podrán ejercer la facultad de determinación presuntiva cuando se dé alguna de las siguientes irregularidades: en el inciso a de dicha fracción se regula la omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio; en el inciso b se establece el registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos; y en el inciso c se regula la omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

Previo a explicar los supuestos del inciso a, es necesario comentar que la locución conjuntiva *así como*, denota lo siguiente: “1. loc. conjunt. Introduce el último término de una coordinación copulativa. Asistieron al acto sus padres, sus hermanos, sus hijos, así como su anterior marido”.¹⁰²

Así, como la expresión *alteración del costo* va inmediatamente precedida de la locución conjuntiva *así como*, aunado a que la causal en comento utiliza la expresión *declarados* lo que involucra a todos los conceptos, ello nos permite concluir que la frase “*por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio*”, comprende la omisión de registrar operaciones, ingresos o compras y la alteración del costo, opinión que no coincide con la del Poder Judicial de la Federación.¹⁰³

Otro comentario previo consiste en que a pesar de que pudiera afirmarse que esta causal contiene una omisión legislativa al no precisar si la conducta omisiva del

¹⁰² Real Academia Española, “así”, Diccionario de la Lengua Española, <https://dle.rae.es/?id=3zT41MT>

¹⁰³ Cfr. Tesis I.10o.A.1 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II Libro VII, abril de 2012, p. 1726.

contribuyente se refiere a registros contables, ya que de la expresión *omisión del registro de operaciones* no se desprende así, estimamos que tal omisión de registros se refiere a la contabilidad, dado que de esta forma se privilegia la intención del legislador al expedir la norma, puesto que la fracción VI del artículo 55 regula como causal cuando se adviertan *otras irregularidades en su contabilidad*, lo que implica que todas las causales del artículo 55 tienen relación con la contabilidad.

Por último, aclaramos que el 3% debe calcularse con respecto al total de esas mismas operaciones declaradas en el ejercicio, es decir, el porcentaje de omisión de ingresos debe determinarse respecto a los ingresos declarados y el porcentaje de omisión de compras debe determinarse conforme a las compras declaradas en el ejercicio.

Sentado lo anterior, procederemos al análisis de los supuestos señalados en el inciso a, los cuales son:

- Omisión en el registro de operaciones por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio;
- Omisión en el registro de ingresos por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio;
- Omisión en el registro de compras por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio;
- Alteración en el costo por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio.

Tocante al primer supuesto, operación denota negociación o contrato sobre valores o mercadería¹⁰⁴, por lo que la omisión en el registro de contratos en la contabilidad, cuya cantidad o valor exceda del 3% del monto total de los declarados en el ejercicio actualizará la facultad de determinación presuntiva.

Por ingresos debe entenderse toda cantidad que modifica positivamente el haber patrimonial de una persona atento a lo ya expuesto, por lo que la omisión en el registro de los mismos por más del 3% de los declarados en el ejercicio será causal de determinación presuntiva.

Respecto al vocablo *compras*, el mismo comprende a los bienes que forman parte de los inventarios, pero sin abarcar a los gastos, ya que de esta manera se privilegia la intención del legislador al expedir la norma, porque de haber sido su intención

¹⁰⁴ Cfr. Real Academia Española, op. cit., nota 74, p. 1623

que compras abarcara gastos, así lo habría establecido expresamente, como lo hizo en el inciso b de la fracción en comento al establecer que se actualiza la facultad en comento, cuando el contribuyente omite registrar compras, “gastos” o servicios no realizados o no recibidos.

Además, el vocablo *compras* se refiere a bienes que se registran en la cuenta de inventarios y no a erogaciones que se traduzcan en un gasto para el contribuyente, ya que éste nunca puede ser un supuesto de enajenación. Ejemplo. Si un contribuyente que se dedica a la renta de automóviles hizo compras de bienes y servicios para la limpieza de la oficina y no los registró contablemente, consideramos que estas erogaciones se debieron registrar contablemente como gastos, ya que no son bienes que utiliza el contribuyente en el desarrollo de su objeto social.

Por tanto, la omisión en el registro de las compras por más del 3% de las declaradas en el ejercicio será causal de determinación presuntiva.

Con referencia al supuesto de *alteración del costo*, estimamos que esta expresión se actualiza disminuyendo tanto el costo de los bienes y servicios adquiridos como al costo de la mercancía vendida, o bien, aumentando el costo de ambos conceptos.

Por ejemplo, cuando el contribuyente registre contablemente como costo partidas o conceptos que no corresponden al mismo, cuando el contribuyente adquiere dolosamente bienes a un costo superior al de mercado, o bien, adquiriéndolos a un costo de mercado, intencionalmente los registra a un valor distinto al de la factura.

La alteración del costo aumentándolo es la que mayor perjuicio causa al fisco por la simple razón de que ello impactaría en una disminución de la base gravable y por tanto un menor pago de impuestos, lo cual no se daría si la alteración fuera disminuyendo los costos, ya que habría una mayor utilidad y un mayor pago de impuestos.

La medición del 3% de estas irregularidades del inciso a debe hacerse cuantificando el monto de lo omitido y dividirlo entre los montos declarados.

Los supuestos del inciso b son los siguientes:

- Registro de compras no realizadas;
- Registro de gastos no realizados;
- Registro de servicios no recibidos.

Consideramos que el registro a que se refiere este supuesto también es contable, atento a lo ya expuesto.

Recientemente el legislador incorporó el artículo 69-B al CFF, el cual regula la presunción de operaciones inexistentes amparadas en comprobantes emitidos sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar servicios, producir o comercializar bienes, pero lo relevante es que cuando la autoridad concluya que el sujeto pasivo emitió tales comprobantes, los mismos quedarán sin efecto fiscal alguno.

Ello porque consideramos que si la autoridad aplica el artículo 69-B y el contribuyente le dio efectos fiscales a los comprobantes que amparan las operaciones inexistentes, omitiendo autocorregirse, la autoridad puede determinar un crédito fiscal mediante resolución, aplicando la causal de presuntiva que se comenta, ya que el haber dado efectos fiscales a tales comprobantes puede implicar que el contribuyente los registró en su contabilidad.

En cambio, cuando la autoridad ejerce sus facultades de determinación presuntiva por el registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos, pero sin observar antes el artículo 69-B, ello implica declarar tácitamente la inexistencia de la operación para efectos de la determinación presuntiva, pero para que la autoridad pueda dejar sin efectos fiscales generales los comprobantes que amparan operaciones inexistentes, necesariamente deberá aplicar el referido artículo.

El inciso c contiene las siguientes causales de determinación presuntiva:

- Omisión en el registro contable de existencias en inventarios, siempre que el importe exceda del 3% del costo de los inventarios;
- Alteración en el registro contable de existencias en inventarios, siempre que el importe exceda del 3% del costo de los inventarios;
- Registro de inventarios a precios distintos de los de costo, siempre que el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

Antes de comentar estos supuestos, resulta necesario precisar que los inventarios comprenden artículos adquiridos y que se mantienen para ser vendidos incluyendo, por ejemplo, mercancía adquirida por un detallista para su venta, o terrenos y otras propiedades destinadas para su venta.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Cfr. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, Normas de Información Financiera, 6ª Ed., 2011, p. 8 NIF C-4

La primera causal es omisa en señalar el momento en que se debe hacer la medición del porcentaje de la irregularidad. Por ejemplo, si el 16 de enero de 2019, un contribuyente omite registrar \$10'000,000.00 de mercancías en los inventarios y el costo de éste a esa fecha es de \$20'000,000.00, dicha omisión representa más del 3% y por ello se actualiza la causal de presuntiva que se comenta. Sin embargo, también puede medirse dicha causal respecto del costo del inventario al final de enero, o bien, frente al costo del inventario al término del ejercicio. Atendiendo a la razonabilidad del legislador, estimamos que las dos primeras opciones son susceptibles de actualizar esta presuntiva, porque de lo contrario existe la posibilidad de que el contribuyente haya vendido todo su inventario, lo que haría imposible la medición del 3%.

La diferencia de esta causal frente a la regulada en el inciso a de la fracción III del artículo 55 del CFF, radica en que la medición de esta última se hace frente a las cifras declaradas, mientras que la causal que estamos comentando, se hace respecto del costo contable de los inventarios.

Respecto a la alteración en la existencia de inventarios, consideramos que se actualiza cuando el contribuyente aumenta las unidades adquiridas, de tal suerte que ello aumentará el costo de ventas impactando en una utilidad fiscal menor que afecta a los intereses del fisco. Imaginemos que un contribuyente efectúa una compra de 100 unidades, pero registra en su contabilidad 120. En este caso, el monto de la alteración de unidades se dividirá entre el costo del inventario para saber si dicha irregularidad excede del 3% y con ello advertir si se actualiza la presuntiva.

En cuanto a la causal por alteración del costo de los inventarios, consideramos que esta se actualiza únicamente cuando los costos de los mismos se aumentan, ya que ello repercutirá en un costo de ventas mayor y en una utilidad fiscal menor que afecta a los intereses del fisco. Por ejemplo, si el costo real de adquisición de un bien es de \$100.00 y el contribuyente lo registra a \$150.00, la diferencia (\$50.00) debe medirse en función del costo de los inventarios, para saber si se ubica en más del 3% del costo de los mismos, actualizándose la presuntiva de trato.

3.2.3 Ausencia de control de inventarios

La fracción IV del artículo 55 de trato establece que las autoridades fiscales podrán ejercer su facultad de determinación presuntiva cuando los contribuyentes no cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos que establezcan las disposiciones fiscales.

Esta fracción contiene dos causales de presuntiva, la primera cuando los contribuyentes no cumplan con la obligación de valorar los inventarios y la segunda

cuando no controlen los mismos. Estas causales se actualizan cuando el contribuyente no observe las disposiciones fiscales que regulan estas dos obligaciones.

Respecto a la última causal, la fracción XIV del artículo 76 de la LISR, establece la obligación de las personas morales de llevar un control de materias primas, productos en proceso y productos terminados, conforme al sistema de inventarios perpetuos.

La doctrina apunta que el control de inventarios perpetuos consiste en una “tarjeta de control de existencias en el almacén, en la que se anoten y registren no sólo las entradas y salidas en unidades, sino que también esas entradas y salidas deberán estar reflejadas en valores, y, por tanto, esa tarjeta de control nos informará, con respecto a cada producto, cuántas unidades hay en existencia y cuánto valen esas unidades.

“El simple hecho de que tengamos una tarjeta de control en la que se vayan dando de baja las unidades vendidas, con indicación del precio de costo de esa unidad, nos permitirá, operación por operación, ir reconociendo no sólo la venta que efectuamos de esa unidad, sino que, lo que es más importante, también reconocer el costo de ventas de ese producto.”¹⁰⁶

Cualquier negociación debe tener implementado un control interno de las diferentes áreas que la componen, a fin de que su funcionamiento se eficaz y por ello es necesario aplicarlo al control de inventarios, el cual es un área muy importante en cualquier negociación.

En relación con las empresas industriales, el control de inventarios debe abarcar el área de almacén de producción, de devoluciones y de surtimiento de pedidos, así como el área contable. Ello significa que el contribuyente debe identificar las materias primas y materiales que adquiera en cada proceso de producción y con el producto terminado, de tal suerte que esa identificación se refleje en sus registros contables.

En otras palabras, el control de inventarios hablando de empresas industriales, se da en el almacén utilizando un kardex y responsabilizando al almacenista de toda entrada y salida de materiales. Por su parte, cuando las materias primas y materiales pasan a producción, estos bienes deben identificarse en dichos procesos siendo su responsable el personal encargado de la producción, porque a dichos

¹⁰⁶Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, Estudio del Impuesto sobre la Renta, Themis, 1986 México, p. 1128.

productos se les debe adicionar la mano de obra incurrida y los cargos indirectos que se vayan erogando, de tal modo que cuando el producto esté terminado pase al almacén de producto terminado, área en la que se llevará un kardex por cada producto que identifique las materias primas utilizadas y que salieron del almacén de materias primas.

Dichos controles de inventarios deben coincidir con los registros contables, de tal suerte que a través de éstos se pueda apreciar que las materias primas y materiales adquiridos que pasaron a producción y luego al área de producto terminado, se identifiquen con los que el contribuyente está vendiendo, tanto en cantidad como en costo.

Con referencia a contribuyentes que sólo comercializan productos el control de inventarios abarca el área de almacén, de devoluciones, así como la contable.

En suma, el control de inventarios debe permitir identificar cada bien que adquiere el contribuyente con el que está vendiendo, tanto física como en cantidad y en costo con objeto de brindar certeza en este rubro contable.

En consecuencia, si un contribuyente lleva un control de inventarios que no permita la identificación de los bienes desde su adquisición hasta su venta, ello da pie a la causal de presuntiva de trato, ya que si el contribuyente adquirió bienes que no permiten conectarlo con los que vendió, se presumiría que los vendió sin facturar y que no los registró contablemente. Ello tan solo es un ejemplo de la razón por la cual la autoridad estaría facultada para ejercer su facultad de determinación presuntiva.

Respecto a la causal de presuntiva por no cumplir con la obligación de valuar los inventarios, la misma está contenida en el artículo 41 de la LISR, el cual regula cuatro métodos de valuación de inventarios, a saber: primeras entradas primeras salidas (también llamado PEPS), costo identificado, costo promedio y detallista. Una vez elegido el método, el mismo se deberá utilizar por un período mínimo de cinco ejercicios.

A continuación, estudiaremos cada uno de los métodos de valuación de inventarios, lo que nos permitirá concluir cuándo se actualiza esta causal.

Hablando del método de valuación PEPS, la citada Ley establece que se deberá llevar por cada tipo de mercancía de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria; y consiste en valuar la existencia final de inventarios al término de cada período, ya sea mensual o al final del ejercicio.

La doctrina ha señalado que “Otra alternativa lógica que se antoja para determinar el costo de los productos vendidos, consiste en considerar que los primeros artículos

que se adquirieron son los primeros que vendemos, lo que se traduce en que las existencias al finalizar el período son aquéllas que adquirimos en último término.”¹⁰⁷

Por ejemplo, imaginemos que durante un periodo un contribuyente hizo dos adquisiciones de 1,000 unidades de un mismo producto, la primera adquisición tuvo un costo de \$100.00 y la segunda de \$120.00 por cada producto:

Fecha de adquisición	Unidades compradas	Costo de adquisición
01/03/2018	1,000	\$ 100.00
25/03/2018	1,000	\$ 120.00

Hablando de unidades, el contribuyente adquirió 2,000 unidades y vendió 800, quedando en existencia 1,200 unidades, por lo que es necesario saber el valor de las mercancías vendidas y el valor de las existencias al término de dicho período. El costo de las mercancías vendidas será de \$80,000.00, producto de multiplicar el costo de las primeras que adquirió que es de \$100.00 por las 800 que vendió:

Costo de las 800 unidades vendidas	
Costo de las primeras unidades adquiridas	\$ 100.00
Por	
Unidades vendidas	800
Producto	\$80,000.00

Si el contribuyente vendió las 800 unidades a \$150.00 cada una, el importe de la venta es de \$120,000.00, como se muestra a continuación:

Ventas	
Precio de venta de cada unidad	\$ 150.00
Por	
Unidades vendidas	800
Producto	\$ 120,000.00

¹⁰⁷ Ibidem p. 1131.

Por lo que el contribuyente obtuvo una utilidad bruta de \$40,000.00, producto de restar a las ventas que son de \$120,000.00, el costo de las 800 unidades vendidas (\$80,000.00) como se aprecia a continuación:

Utilidad bruta	
Ingreso por la venta de 800 unidades vendidas	\$ 120,000.00
Menos	-
Costo de ventas de las 800 unidades vendidas	\$ 80,000.00
Diferencia	\$ 40,000.00

El valor del inventario al término del período es de \$140,000.00 y el número de unidades en existencia será de 1,200 unidades, lo que es producto de aplicar el método PEPS. Ello es así, puesto que de la primera adquisición de 1,000 unidades a \$100, se vendieron 800, quedando 200 unidades que se deben valorar al costo de la primera entrada que es de \$100, lo que arroja 200 unidades que valen \$20,000.00. A dicho valor de \$20,000.00 se le debe sumar la siguiente adquisición que es de \$120,000.00, lo que arroja \$140,000.00 de valor del inventario al término del ejercicio, como se aprecia a continuación:

Valor del inventario		
Unidades	Costo de adquisición	
	Costo unitario	Costo total
200	\$ 100.00	\$ 20,000.00
1,000	\$ 120.00	\$ 120,000.00
1,200	/	\$ 140,000.00

Al aplicar este método el valor del costo de ventas deducible siempre será menor y ello producirá una mayor utilidad que redundará en un mayor pago de impuesto sobre la renta, efecto que no se daba con el método de valuación últimas entradas primeras salidas que estuvo vigente hasta 2013, ya que en éste el costo de ventas era mayor y por tanto la utilidad gravable era menor siendo también menor el pago del impuesto sobre la renta.

Respecto al costo identificado, la misma disposición de la LISR establece que las unidades se pueden identificar por número de serie, cuando su costo no exceda de \$50,000.00.

En efecto, este método se utiliza cuando resulta indubitable identificar un determinado producto con su costo de adquisición, de manera que cuando ese producto se venda, pueda considerarse su muy particular costo de adquisición como costo del producto vendido, por lo que es aplicable para contribuyentes automotrices que enajenan maquinaria pesada, posiblemente a los que vendan computadoras, por citar unos ejemplos. En estos casos, los contribuyentes valuarán la existencia de sus inventarios considerando el costo de adquisición de cada bien, sin importar cuál de los bienes se adquirió primero, ni tampoco el promedio de los costos.¹⁰⁸

Supongamos que una refaccionaria de la empresa "X", S.A. tiene en existencia 4 motores, de los cuales 2 los adquirió a \$10,000.00 y los restantes a \$12,000.00, por lo que su valor del inventario asciende a \$44,000.00, como se muestra a continuación:

Valor del inventario	
Motor	Costo de adquisición
1	\$ 10,000.00
2	\$ 10,000.00
3	\$ 12,000.00
4	\$ 12,000.00
Total	\$ 44,000.00

Si la refaccionaria vende los motores 1 y 3, su valor de inventario será de \$22,000.00, como se aprecia a continuación:

Valor del inventario	
Motor	Costo de adquisición
2	\$ 10,000.00
4	\$ 12,000.00
Total	\$ 22,000.00

¹⁰⁸ Cfr. Ibidem, p. 1137.

Con referencia al método detallista, la LISR obliga a valuar los inventarios considerando el precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que se tenga en el ejercicio conforme al procedimiento que establezca el RLISR. La referida utilidad resulta de restar al precio de venta, el importe de la adquisición de las mercancías del ejercicio de que se trate. A tal fin, determinarán la utilidad bruta por cada grupo de artículos homogéneos o por departamentos considerando únicamente las mercancías que se encuentren en el área de venta al público.

Este método como su nombre lo indica lo utilizan empresas que se dedican a la venta al menudeo o al detalle de muchos artículos, como es el caso de tiendas departamentales. Permite ignorar el costo de adquisición de las mercancías, pero requiere de un estricto control de la utilidad bruta con la que está operando el departamento (ventas menos el costo de adquisición). Y puede ignorarse ese costo de adquisición, porque conforme a este método las existencias físicas que haya en el inventario se valúan a precios de venta, pero se les deduce el margen de utilidad con el que opera el departamento.¹⁰⁹

Supóngase que un contribuyente tiene en su inventario inicial 100 artículos eléctricos, de los cuales obtiene un margen de utilidad bruta del 20% por su venta. Al finalizar el periodo, sobran en el inventario 10 artículos, que multiplicados por su precio de venta de \$100.00, arrojan la cantidad de \$1,000.00 lo que representa el valor sobrante del inventario a precio de venta:

Valor del inventario a precio de venta	
Artículos eléctricos sobrantes	10
Por	
Precio de venta	\$ 100.00
Producto	\$ 1,000.00

Al valor del sobrante del inventario se le resta el margen de utilidad bruta de \$200.00 (20% de \$1,000.00) lo que arroja un costo de adquisición de \$800.00 y que es el valor del inventario, como se muestra a continuación:

¹⁰⁹ Cfr. Idem.

Valor del inventario	
Ingreso por venta de 10 artículos	\$ 1,000.00
Menos	
Margen de utilidad bruta del 20%	\$ 200.00
Diferencia	\$ 800.00

El método de costo promedio consiste en dividir el importe de todos los costos erogados para adquirir mercancías, entre el número de unidades adquiridas, lo que nos arrojaría un costo promedio.¹¹⁰

Imaginemos que en enero un contribuyente adquirió 1,000 unidades a \$100.00 cada una, otras 1,000 unidades a \$120.00 cada una y por último 1,000 unidades a \$90.00 cada una:

Adquisiciones en enero			
	Unidades	Costo de adquisición unitario	Costo de adquisición global
	1,000	\$ 90.00	\$ 90,000.00
	1,000	\$ 100.00	\$ 100,000.00
	1,000	\$ 120.00	\$ 120,000.00
Total	3,000	-	\$ 310,000.00

En febrero vende 2,000 unidades y su precio de venta es de \$150.00 cada unidad, lo que arroja un ingreso por ventas de \$300,000.00:

Ventas	
Unidades	2,000
Por	
Precio de venta	\$ 150.00
Producto	\$ 300,000.00

¹¹⁰ Cfr. Ibidem p. 1129.

A las ventas por \$300,000.00 se le debe restar el costo de las mercancías vendidas que asciende a \$206,666.66, lo que arroja una utilidad bruta de \$93,333.33. Dicho costo de mercancías es producto de multiplicar 2,000 unidades por el costo promedio de las mercancías adquiridas equivalente a \$103.33, el cual resulta de dividir la suma de los valores de adquisición de \$310,00.000 entre 3,000 unidades. Ello se puede apreciar objetivamente en el siguiente cuadro:

Costo de mercancías vendidas	
Costo de adquisición global	\$ 310,000.00
Entre	
Total de unidades adquiridas	3,000
Costo promedio	\$103.33
Por	
Total de unidades vendidas	2,000
Total	\$206,666.66

Ahora determinaremos el valor del inventario a febrero: en el inventario sobraron 1,000 unidades que multiplicadas por el costo promedio de \$103.33, arroja una cantidad de \$103,333.33, que es el monto del inventario valuado mediante el método de costo promedio.

En suma, los cuatro métodos de valuación de inventarios permiten determinar el costo de ventas cuando las mercancías adquiridas se obtuvieron a distintos precios durante el ejercicio, porque de lo contrario dicho costo se determinaría conforme a la fórmula tradicional (inventario inicial menos inventario final).

Con base en lo expuesto, resulta que la causal de presuntiva por incumplimiento a la obligación de valuar los inventarios conforme a los métodos descritos obedece a las siguientes razones: que el contribuyente cambie de método de valuación durante el plazo forzoso de 5 años sin cumplir con los requisitos para ello; que el contribuyente aplique incorrectamente el método de valuación elegido; que estando obligado a aplicar cualquiera de dichos métodos, no aplique ninguno, entre otras.

Todo lo anterior nos permite concluir que las dos causales de presuntiva que se comentan son independientes y autónomas, ya que una se refiere a la identificación de los bienes adquiridos y vendidos, mientras que la valuación de inventarios se refiere al monto monetario que representan éstos y cómo se determina dicho monto en función de los diferentes costos de adquisición de los mismos.

3.2.4 Omisión en el registro de máquinas registradoras

La fracción V del artículo 55 del CFF establece como hipótesis de la determinación presuntiva cuando el contribuyente no tenga en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

Respecto a la causal relacionada con las máquinas registradoras de comprobación fiscal, las mismas se introdujeron a partir de 1986 en el CFF con el objeto de que los contribuyentes registraran el valor de los actos o actividades que realizaran con el público en general y con ello evitar la evasión fiscal.

Mediante Decreto del 29 de diciembre de 1996, se eliminó la obligación de utilizar dichas máquinas registradoras de comprobación fiscal, en virtud de que éstas habían resultado prácticamente un gasto innecesario e incómodo para los contribuyentes, aunado a que existían sectores que no tenían la capacidad económica para su adquisición, afectándose su capital de trabajo y con ello, su capacidad de crecimiento.¹¹¹

Posteriormente, el artículo 134 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establecía la obligación para los contribuyentes que tributaran conforme al régimen intermedio con actividades empresariales, consistente en utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal con el objeto de simplificar el mecanismo de expedición de comprobantes fiscales, al tiempo de mantener instrumentos para combatir en forma directa y eficaz la evasión fiscal, de modo que se volvió a agregar al artículo 55 del CFF como causal de determinación presuntiva cuando los contribuyentes no tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal.¹¹²

El artículo 169 del RLISR abrogado el 8 de octubre de 2015, disponía que para los efectos de lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 134 de la LISR señalada, se consideraba máquina registradora de comprobación fiscal, aquel equipo electrónico que operaba de forma autónoma un sistema previamente autorizado por

¹¹¹ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación, “**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 29/12/1997 VIGENTE**”, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXhYmOBOCESxylRoyXhcaiO24WboWbNjksnQQtqn1xxiQ==>

¹¹² Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación, “**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 05/01/2004 VIGENTE**”, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXucmH/r+b4QQGvDNivuPPGvu1r6YH0ZFTmoGmJTrWNPw==>

el Servicio de Administración Tributaria, el cual permitía a los contribuyentes registrar, almacenar y verificar sus operaciones.

Por tanto, consideramos que la hipótesis en comento ya no es posible que se actualice, debido a que actualmente no existe obligación de tener en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal.

Respecto a la causal relativa a los sistemas y equipos electrónicos de registro fiscal, el artículo 28 del CFF establece que para efectos fiscales, la contabilidad se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta y los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros.

El artículo 134 de la LISR señalada establecía la obligación para los contribuyentes que tributaran conforme al régimen intermedio con actividades empresariales, consistente en utilizar los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal.

El artículo 169 del señalado RLISR abrogado establecía que los equipos electrónicos eran aquellos que permitían al contribuyente registrar, almacenar y verificar sus operaciones, siempre que para ello utilizara un sistema electrónico previamente autorizado por el Servicio de Administración Tributaria; y los sistemas electrónicos de registro fiscal, aquel programa informático que generaba un registro lógico, permanente, inviolable e inalterable, el cual cumplía con las características autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria para el registro, almacenamiento y verificación de operaciones a través de medios electrónicos.

Por tanto, consideramos que la hipótesis en comento ya no es posible que se actualice, debido a que actualmente no existe obligación de tener en operación los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal.

3.2.5 Irregularidades en la contabilidad

La fracción VI regula como supuesto de la determinación presuntiva que se adviertan otras irregularidades en la contabilidad del contribuyente que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Como esta fracción es muy general, ello podría generar inseguridad jurídica al contribuyente al no establecer de manera precisa y concreta el supuesto jurídico de la determinación presuntiva.

Sin embargo, lo anterior no es razón suficiente para que se viole la garantía de seguridad jurídica, dado que ello no implica dar margen a la autoridad fiscal para que actúe arbitraria o caprichosamente, porque el ejercicio de la facultad de determinación presuntiva se encuentra sujeta a los principios de fundamentación y motivación, de modo que la autoridad al fundar su actuación en esta causal deberá

señalar las causas especiales, razones particulares y motivos por los cuales considera que las irregularidades en la contabilidad le imposibilitaron el conocimiento de las operaciones del contribuyente, a efecto de que éste pueda desvirtuarlos, o bien, corregir su situación fiscal.

Aunado a lo anterior, el listado contenido en las fracciones del artículo 55 del CFF constituye un parámetro que sirve de base para establecer en cada caso la actualización de “otras irregularidades en la contabilidad”, por lo que no se deja en inseguridad jurídica al contribuyente, es decir, el gobernado conoce de ante mano qué tipo de irregularidades en su contabilidad pueden ser motivo suficiente para actualizar esta hipótesis.¹¹³

Consideramos que en esta causal de presuntiva se pueden ubicar los siguientes casos: destrucción, dobles registros contables, no conservar la contabilidad por el plazo legal, entre otras.

Finalmente, el último párrafo del artículo 55 de trato establece que la determinación presuntiva procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Como puede observarse, todos los supuestos del artículo 55 se tratan de situaciones en las que el contribuyente omitió el cumplimiento de obligaciones, incurrió en irregularidades, o bien, opuso resistencia a la actuación de la autoridad fiscal, todo lo cual impide el conocimiento de sus operaciones.

3.3 Criterios para la determinación presuntiva en materia de impuestos federales (procedimiento)

A continuación, comentaremos el artículo 56 del CFF que regula los procedimientos con arreglo a los cuales la autoridad puede materializar su facultad de determinación presuntiva.

El encabezado de dicho artículo dispone que para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 del CFF, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los procedimientos que enumera el primer artículo.

Previo a analizar los procedimientos que regula el artículo 56 de trato, resulta pertinente realizar los siguientes comentarios. Primeramente, cabe señalar que por

¹¹³ Cfr. Tesis 2a. XXV/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I Libro 4, marzo de 2014, p. 1081.

disposición expresa, este artículo contiene los procedimientos que se deben emplear para determinar los ingresos brutos, el valor de actos, actividades o activos, objeto de gravamen, una vez actualizada alguna de las causales del artículo 55.

Tocante a los ingresos brutos que refiere el artículo bajo estudio, los mismos deben entenderse como una cantidad de dinero que no ha experimentado retención o descuento alguno, en contraposición a neto.¹¹⁴ Es decir son aquéllos ingresos acumulables a los cuales no se les ha restado deducción o disminución alguna por el ejercicio sujeto a revisión.

Respecto al vocablo “indistintamente” utilizado por el legislador, el mismo connota sin distinción, sin motivo de preferencia.¹¹⁵ Por ello, se concluye que dicho vocablo implica que la autoridad puede seguir cualquier procedimiento de los regulados en las diversas fracciones, sin distinción o motivo de preferencia, puesto que ello es una consecuencia del incumplimiento de las obligaciones que los contribuyentes tienen a su cargo.

Sentado lo anterior, procedemos a explicar los diversos procedimientos contenidos en las fracciones del artículo 56 del CFF.

La fracción I regula el procedimiento que consiste en utilizar los datos de la contabilidad del contribuyente. Ello implica que la autoridad podrá utilizar los registros contables, los libros, papeles de trabajo, la documentación comprobatoria, estados de cuentas bancarias, así como cualquier otro dato o documento que forme parte de la contabilidad en términos del artículo 28 del CFF y numeral 33 del RCFF.

Este procedimiento es compatible con todas las causales contenidas en las fracciones del artículo 55, dado que todas ellas implican que la autoridad tiene a su alcance la contabilidad, salvo las causales contenidas en las fracciones I y II relativas a la obstaculización del inicio o desarrollo de las facultades de comprobación y la omisión de presentar los libros y registros de contabilidad, precisamente porque en estas causales la autoridad fiscal no tiene acceso a la contabilidad.

La fracción II establece otro procedimiento para calcular los ingresos brutos, valor de actos, actividades o activos, que consiste en tomar como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondientes a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones

¹¹⁴ Cfr. Real Academia Española, op. cit., nota 5, p. 360

¹¹⁵ Cfr. Ibidem, p. 1268

que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

Este procedimiento conlleva que la autoridad podrá calcular los ingresos brutos, valor de actos o actividades tomando en cuenta las declaraciones del ejercicio o las que modifiquen las mismas con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, por lo que se excluyen de este procedimiento las declaraciones informativas, pagos provisionales, mensuales, bimestrales o trimestrales. Por ejemplo, para calcular el valor de actos o actividades, objeto del impuesto al valor agregado, conforme a este procedimiento, la autoridad se encuentra impedida para calcular dichos valores con base en las declaraciones de dicho impuesto, dado que las mismas se presentan de manera mensual y no por ejercicio.

Sin embargo, las declaraciones excluidas, dentro de ellas la del impuesto al valor agregado, forman parte de la contabilidad en términos de lo dispuesto por la fracción III del inciso A del artículo 33 del RCFF, razón por la cual quedan incluidas en el procedimiento anterior.

Finalmente, estimamos que este procedimiento es concordante con todas las causales del artículo 55, excepto con la relativa a la omisión de la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Ello debido a que la autoridad se encontrará ante la dificultad de probar el monto real de los ingresos percibidos porque el contribuyente no presentó la declaración del ejercicio.

La fracción III establece el procedimiento consistente en calcular los ingresos brutos, valor de actos, actividades o activos a partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

Si la disposición es genérica al hablar de información y de terceros y negocio denota aquello que es ocupación, quehacer o trabajo,¹¹⁶ entonces la autoridad podrá tomar en cuenta cualquier dato solicitado a cualquier sujeto que tenga relación con el desarrollo del objeto social del contribuyente.

En este sentido, la autoridad podrá solicitar información a proveedores, prestadores de servicios o bien clientes del contribuyente para efectos del presente procedimiento o incluso a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

¹¹⁶ Cfr. Real Academia Española, op. cit. nota 74, p. 1573.

La autoridad podrá ejercer esta facultad de solicitud de documentación a terceros sin perjuicio de que esté ejerciendo una revisión de gabinete sobre el contribuyente, debido a que así lo establece expresamente la fracción en comento, además de que el segundo párrafo del artículo 42 del CFF establece que las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades de comprobación conjunta, indistinta o sucesivamente.

Por último, estimamos que este procedimiento es armonizable con todas las causales del artículo 55, puesto que no existe impedimento alguno para ello.

La fracción IV establece otro procedimiento que consiste en la información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Ello con base principalmente en el artículo 63 del CFF que permite motivar las resoluciones de la autoridad fiscal con los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

La fracción V establece como procedimiento la utilización de los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

La Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal al resolver el amparo en revisión 2750/2011, señaló que los medios indirectos de la investigación económica, o de cualquier otra clase, son aquellos que mediante un parámetro general sirven para presumir un cálculo, el cual no refleja propiamente la capacidad económica del particular, ya que no se basan en un parámetro propio de éste sino en uno de carácter general.

Consideramos que estos medios de investigación deben estar específicamente regulados en una ley, en virtud de que la facultad de determinación presuntiva es una facultad reglada de la autoridad, además de que dichos medios constituyen un procedimiento para determinar presuntivamente los elementos de la base gravable, pues de lo contrario podría llegarse al absurdo jurídico de inventar sistemas de determinación estimativa de ingresos.

Esta fracción permite a la autoridad liquidadora utilizar al menos los siguientes medios de investigación. El primero es el establecido en el artículo 61 del CFF, el cual permite reconstruir las operaciones del causante y con ello determinar presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente. Esto ha sido reconocido por la Sala Superior del otrora Tribunal Fiscal de la Federación.¹¹⁷

El segundo medio de investigación (incluso por la técnica contable) es el contenido en el artículo 60 del CFF, mismo que permite a la autoridad hacendaria multiplicar

¹¹⁷ Cfr. Tesis **II-TASS-1236** Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época. Año II. No. 11. Marzo - Abril 1980. p 87

al importe determinado de adquisición de mercancías no registradas en la contabilidad, por el porcentaje de utilidad bruta en función del costo, para obtener el valor de la enajenación.¹¹⁸

Por último, consideramos que la fracción VI del artículo 56 y el artículo 58-A del CFF contienen otros dos medios de investigación por ser similares a los establecidos en los artículos 61 y 60, respectivamente, mismos que explicaremos más adelante.

Consideramos que estos medios de investigación son compatibles con todas las causales del artículo 55, porque la autoridad podrá reconstruir las operaciones del contribuyente sin que para ello sea indispensable que lleve su contabilidad correctamente.

La fracción VI del artículo 56 del CFF regula un procedimiento que consiste en considerar los ingresos y el valor de los actos o actividades comprobados de conformidad con la fracción X del artículo 42 del CFF, para lo cual se sumará el monto diario que representen en el periodo verificado, según corresponda, y se dividirá entre el número total de días verificados. El resultado así obtenido será el promedio diario de ingresos brutos o del valor de los actos o actividades, respectivamente, que se multiplicará por el número de días que comprenda el periodo o ejercicio sujeto a revisión para la determinación presuntiva a que se refiere este artículo.

De lo anterior se puede concluir que para que sea aplicable este procedimiento es requisito esencial que la autoridad haya ejercido su facultad de comprobación regulada por la fracción X del referido artículo 42, la cual establece un mecanismo para la realización de visitas domiciliarias que tengan por objeto verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo que dure la verificación.

Supongamos que la autoridad ejerció su facultad establecida en la fracción X del referido artículo 42 para verificar el impuesto sobre la renta por octubre y noviembre de 2018, pero al iniciar el segundo mes objeto de fiscalización el contribuyente obstaculiza la verificación, de modo que se actualiza la fracción I del artículo 55 del CFF. Al aplicar el procedimiento de mérito, resulta que la autoridad observó durante la verificación del primer mes, que el contribuyente obtuvo durante 25 días,

¹¹⁸ Tesis **III-TASS-1091**, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época. Año II. No. 19. Julio 1989. p. 20

operaciones equivalentes a \$500,00 por día y durante otros 5 días operaciones que ascendieron a \$300.00 diarios.

Ingreso diario del periodo reconstruido	
Ingreso por \$500.00 por 25 días	\$ 12,500.00
Más	
Ingreso por \$300.00 por 5 días	\$ 1,500.00
Total	\$ 14,000.00

Luego se deberá obtener el promedio diario del período reconstruido, dividiendo el total del ingreso diario del período reconstruido de \$14,000.00 entre los días del período reconstruido, lo que arroja un promedio de \$466.66:

Promedio diario del periodo reconstruido	
Total del ingreso diario	\$ 14,000.00
Entre	
Días del periodo reconstruido	30
Cociente	\$ 466.66

Por último, se deberá multiplicar el promedio diario reconstruido de \$466.66 por 60, cantidad que representa los días del periodo revisado, lo que arroja un producto de \$27,999.60 y que es el ingreso presunto:

Ingreso presunto del periodo	
Promedio diario	\$ 466.66
Por	
Días del periodo revisado	60
Producto	\$ 27,999.60

La referida fracción no regula que el contribuyente tenga derecho a deducir cantidad alguna, de aquí surge la interrogante sobre si al ingreso de \$27,999.60 le es aplicable el porcentaje de utilidad correspondiente al giro comercial de que se trate regulado en el artículo 58 del CFF.

Al respecto, consideramos que existen dos posibilidades para resolver esta cuestión. Una consistente en que al importe de enajenación de \$27,999.60 se le aplique la tasa del impuesto sobre la renta del 30%. La otra posibilidad radica en aplicar al importe de \$27,999.60 el coeficiente de utilidad correspondiente y que está regulado en el artículo 58 del CFF.

Consideramos que la segunda opción es la que debiera aplicarse con base en una aplicación estricta y sistemática de los artículos 56 y 58 del CFF, lo cual es concordante con el principio de proporcionalidad tributaria y también con la naturaleza de la LISR de gravar la utilidad.

Además, si el artículo 61 que regula un procedimiento similar al que analizamos para reconstruir las operaciones del contribuyente permite la aplicación de los coeficientes porcentuales del artículo 58 para obtener la utilidad fiscal, consideramos que a los ingresos determinados conforme al procedimiento de mérito también le son aplicables dichos coeficientes, porque donde existe la misma razón, debe aplicarse la misma disposición.

A continuación, abordaremos el artículo 58-A del CFF, el cual regula la modificación de la utilidad fiscal vía determinación presuntiva de precios y contraprestaciones.

Dicho artículo establece que las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal a que se refiere la LISR, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como las contraprestaciones en operaciones distintas a la enajenación, en los siguientes casos:

- En la fracción I se establece como causal las operaciones en las que se pacten precios menores a los que rijan en el mercado o, tratándose de adquisición, su costo sea mayor al precio de mercado;
- En la fracción II se regula como hipótesis cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que se compruebe que se hizo a precio de mercado, que los bienes sufrieron demérito o que fue necesario enajenar en estas condiciones;
- La fracción III dispone como supuesto operaciones de importación o exportación y por pagos al extranjero.

Al regular este artículo que la autoridad podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal, a través de la presuntiva de los precios o contraprestaciones pactadas, resulta que estas facultades sólo son aplicables a las personas morales que tributan en el Título II, a las personas físicas que realizan actividades empresariales y servicios personales independientes (honorarios) de la LISR, en razón de que sólo estos contribuyentes determinan utilidad y pérdida fiscal.

No dejamos de expresar que las personas físicas residentes en México que enajenen bienes conforme al Capítulo IV y obtengan ingresos por intereses de acuerdo con el Capítulo VI del Título IV de la citada Ley, pueden generar pérdida fiscal y por ello la autoridad podrá ejercer sus facultades para modificar dicha pérdida fiscal. Ello con base en el principio de aplicación estricta regulado en el numeral 5° del CFF.

También conviene expresar que el encabezado del artículo de trato, establece la modificación de la utilidad o pérdida fiscal a través de la presunción de los precios y contraprestaciones pactadas, lo que nos permite concluir que se refiere principalmente a enajenación y adquisición de bienes, así como a la prestación de servicios (prestador que obtiene ingresos y prestatario de los mismos, personas físicas y morales contribuyentes) y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes (persona moral arrendadora que obtiene ingresos y la arrendataria persona moral, así como personas físicas empresarias y profesionistas). Ello es así, por el uso de los vocablos precio y contraprestación.

Tocante a la fracción I, la misma utiliza el vocablo *precio*, es decir, se refiere sólo a enajenaciones, no así a prestación de servicios ni al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, porque no se aprecia el vocablo *contraprestación*.

Respecto a la fracción II, igualmente resulta aplicable el razonamiento anterior.

Además, respecto a esta fracción el artículo 63 del RCFF establece que cuando el contribuyente reciba como parte del precio un artículo usado que después enajene con pérdida, las autoridades fiscales deberán considerar la operación global para determinar si existe enajenación al costo.¹¹⁹

Por ejemplo, imaginemos que una empresa vende en \$10,000.00 una computadora y su costo es de \$5,000.00. El comprador le paga una parte en efectivo (\$7,000.00) y una computadora usada con valor de \$3,000.00. Posteriormente, la empresa vende esa computadora usada en \$2,000.00. En este caso, no habría lugar a que se determine ingreso, porque no existiría pérdida sino utilidad fiscal, ya que vendió

¹¹⁹ Cfr. Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, op. cit. p. 634.

a un precio superior al costo. Lo anterior se puede apreciar objetivamente de la siguiente manera:

Artículo 63 del RCFF	
Efectivo por venta	\$ 7,000.00
Precio de venta de computadora usada	\$ 2,000.00
Total	\$ 9,000.00
Menos	
Costo de computadora nueva	\$ 5,000.00
Utilidad en la venta	\$ 4,000.00

En cuanto a la fracción III, primer supuesto consistente en importaciones y exportaciones, estimamos que es aplicable a enajenación y adquisición de bienes, así como a la prestación de servicios, ya que ambas operaciones son susceptibles de importarse y exportarse, excepto por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Tocante a la fracción III, segundo supuesto relativo a pagos al extranjero es necesario considerar que el artículo 64 del RCFF, establece que se trata de pagos al extranjero cuando el beneficiario de dichos pagos sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, o cuando lo tenga, dicho pago (ingreso para el extranjero) no sea atribuible a dicho establecimiento.

Luego entonces, los pagos al extranjero que dan pie a modificar la utilidad o pérdida fiscal vía presuntiva a través del precio o contraprestación pactados, son aquellos que se efectúan por concepto distinto a actividades empresariales y prestación de servicios que configuran establecimiento permanente.

Para determinar presuntivamente los precios y contraprestaciones y con ello modificar la utilidad y pérdida fiscal de los contribuyentes, las autoridades fiscales podrán observar tres procedimientos:

- a) Los precios de mercado interior o exterior y, en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;
- b) El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta. El porcentaje de utilidad bruta se determinará de acuerdo con el artículo 60 del CFF o conforme al artículo 58 del mismo

ordenamiento. El costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados; y

- c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 58 del CFF.

De lo expuesto se desprende que el referido artículo 58-A regula tres procedimientos para determinar presuntivamente los precios o contraprestaciones, para modificar la utilidad o pérdida fiscal. El primero considera los precios corrientes en el mercado interior o exterior y en defecto de éstos, el de avalúo. Las autoridades fiscales deberán probar los precios corrientes en el mercado de los bienes que supuestamente se hubieren enajenado en una cantidad inferior. Este procedimiento es aplicable a los supuestos de la fracción I, puesto que ambos tratan de enajenación de bienes al referirse a precios de mercado.

El segundo procedimiento se puede dividir en dos subprocedimientos. El primero consiste en determinar el precio presunto, considerando el costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta, el cual la autoridad podrá determinar conforme al artículo 60 del CFF. El segundo procedimiento radica en seguir el mismo procedimiento anterior, pero aplicando el coeficiente de utilidad bruta conforme al numeral 58 del mismo ordenamiento.

El primer subprocedimiento para determinar el precio presunto obteniendo el porcentaje de utilidad con datos contables conforme al artículo 60, se puede apreciar objetivamente de la siguiente manera:

Paso 1: Determinación del precio presunto

$$\text{PP} = \frac{\text{Costo}}{1 - \%UB}$$

Donde:

PP= Precio presunto de enajenación

Costo= Costo de ventas determinado por la autoridad objeto de presuntiva

1= La unidad

%UB= Porcentaje de utilidad bruta (el cual se determina en el paso 2)

Paso 2: Porcentaje de utilidad con datos contables

Utilidad bruta

$$\%UB= \frac{\text{Utilidad bruta}}{\text{Costo de ventas}}$$

Costo de ventas

Pensemos que una empresa vendió determinado producto a su precio de costo por \$200.00, el cual no logra justificar. Aplicando el procedimiento de mérito, resulta que la autoridad determina ventas por \$1,000.00 y costo de ventas por \$600.00, por lo que el ingreso estimado es de \$599.88, determinado como sigue:

Precio presuntivo	
Ventas declaradas	\$ 1,000.00
Menos	
Costo de ventas declarado	\$ 600.00
Utilidad bruta	\$400.00
Porcentaje de utilidad bruta artículo 60 (\$400.00/\$600.00)	66.66%
Porcentaje de utilidad bruta (1- 0.6666)	0.3334
Ingreso estimado (\$200/ 0.3334)	\$ 599.88

El referido artículo 58-A no regula que el contribuyente tenga derecho a deducir del importe de enajenación determinado (\$599.88) el importe de la adquisición determinado (\$200.00) de aquí surge la interrogante sobre si al importe de la enajenación de \$599.88 le es aplicable el porcentaje de utilidad correspondiente al giro comercial de que se trate regulado en el artículo 58 del CFF. Se aclara que el porcentaje de utilidad bruta que obliga a determinar el artículo 60, no es la utilidad fiscal objeto de gravamen, sino el precio de la enajenación del bien.

Al respecto, consideramos que existen tres posibilidades para resolver esta cuestión. Una consistente en que al importe de enajenación de \$599.88 se le aplique la tasa de impuesto sobre la renta del 30%. Otra opción consiste en que se debe gravar la diferencia entre el precio estimado por la autoridad y el costo de adquisición, ya que el artículo de trato parte de la premisa de que el contribuyente registró el costo de adquisición, por lo que sólo hace falta gravar la utilidad que le generó enajenar a precio de costo. La otra posibilidad radica en aplicar al importe de \$599.88 el coeficiente de utilidad correspondiente y que está regulado en el artículo 58 del CFF.

Consideramos que la tercera opción es la que debiera aplicarse con base en una interpretación estricta, sistemática y adecuada de los artículos 58-A y 58, lo cual respeta el principio de proporcionalidad y también a la naturaleza de la LISR de gravar la diferencia entre ingresos y deducciones.

El segundo subprocedimiento para determinar con el porcentaje de utilidad bruta conforme al artículo 58 del CFF (por cuestiones prácticas consideramos el 20% de coeficiente de utilidad) se aprecia objetivamente de la siguiente manera:

Paso 1: Determinación del precio presunto

$$PP = \frac{\text{Costo}}{1 - \%UB}$$

Donde:

PP= Precio presunto de enajenación

Costo= Costo de ventas determinado por la autoridad objeto de presuntiva

1= La unidad

%UB= Porcentaje de utilidad bruta (artículo 58 del CFF)

Pensemos en el ejemplo anterior, pero ahora con el porcentaje de utilidad bruta del 20%, por lo que el ingreso estimado es de \$250.00 determinado como sigue:

Precio presuntivo	
Ventas declaradas	\$ 1,000.0
Menos	
Costo de ventas declarado	\$ 600.00
Utilidad bruta	\$400.00
Porcentaje de utilidad bruta artículo 58 CFF	20%
Porcentaje de utilidad bruta (1- 0.20000)	0.80
Ingreso estimado (\$200/ 0.80)	\$ 250.00

Antes de aplicar la mecánica del tercer procedimiento, debemos señalar el supuesto que regula, siendo aquél en el que un contribuyente enajena bienes que fueron adquiridos de terceros. Es decir, éstos los adquirieron, pero quien los enajena es el sujeto revisado a quien la autoridad le descubrió que los vendió, sin que haya costo de los bienes enajenados al costo o menos del costo, razón por la que la fiscalizadora no le determinará un precio presuntivo, sino una utilidad fiscal presunta que será el ingreso presunto gravable.

A diferencia del segundo procedimiento en el que el porcentaje de utilidad bruta deriva de datos contables del contribuyente, en este tercer procedimiento dicho porcentaje de utilidad bruta no deriva de la contabilidad del sujeto revisado, sino que el legislador impone que se estime. Además, es importante destacar que este procedimiento está correspondido con la fracción I del artículo 58-A que se comenta y en el 55 del CFF. Veamos la mecánica.

Así, el último procedimiento consiste en multiplicar el precio del bien enajenado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que proceda conforme al artículo 58 del CFF, como se aprecia en la siguiente fórmula:

$$IE = (P) (1 - CU)$$

Donde:

IE= Ingreso estimado

P= Precio en que el contribuyente enajena bienes adquiridos de otra persona

1= Unidad

CU= Coeficiente de utilidad conforme al artículo 58 del CFF.

Ejemplo: Pensemos que X, S.A. adquirió bienes por \$600.00 y que éstos fueron enajenados por Y, S.A. La autoridad revisa a Y, S.A., y descubre que vendió los bienes adquiridos de X, S.A. Si el coeficiente de utilidad fiscal estimado es del 20%, entonces resulta que la utilidad fiscal estimada, que será el ingreso acumulable, será de \$480.00 determinado como sigue:

Ingreso presunto	
Bienes vendidos adquiridos de terceros	\$ 600.00
Porcentaje de utilidad bruta artículo 58 CFF	20.00%
Porcentaje de utilidad bruta (1- 0.20000)	0.8000
Costo presunto (\$600 x 0.8000)	\$ 480.00

Enseguida comentaremos la fracción III del artículo 59 del CFF, misma que forma parte del primer subsistema bajo estudio.

La fracción III del artículo 59 dispone que para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1 579,000.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos exigidos por dicho órgano desconcentrado.

Por lo que consideramos que esta presunción opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos

percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que se sigue que la fracción en comento puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o presuntiva (también llamada estimativa).

Cabe reiterar que la determinación con base cierta no se encuentra desvinculada de la determinación con base presunta, porque se pueden aplicar conjuntamente sin que ello implique contradicción alguna, máxime que ello deriva de un mandato legal.¹²⁰

Por tanto, resulta que la fracción III del artículo 59 es aplicable con dos procedimientos, a saber: con el de determinación presuntiva o estimativa (reguladas por el artículo 55 y 56 del CFF) y con el procedimiento de base cierta que regulan las diversas leyes fiscales.

El primer caso de aplicación de la referida fracción puede ocurrir de dos maneras. La primera cuando un contribuyente, por ejemplo, obtuvo un solo ingreso por \$1,000,000.00 por un depósito bancario, el cual no fue disminuido con deducción alguna, no se cuenta con la documentación comprobatoria (más del 3% de los ingresos) ni está registrado en la contabilidad. Este supuesto actualiza la fracción II y el inciso a de la fracción III del artículo 55 de dicho Código, así como la fracción III del artículo 59 del CFF. En este caso la presunción de esta fracción será auxiliar del procedimiento de determinación presuntiva (estimativa) del artículo 55 y 56 del CFF y, por ende, serán aplicables los coeficientes del artículo 58.

La segunda manera de aplicación se da cuando se actualiza el supuesto de la fracción III del artículo 59, pero no ocurre causal alguna del referido artículo 55 y en este supuesto serán aplicables el artículo 22 de la LIEPS, el numeral 39 de la LIVA y los coeficientes porcentuales del artículo 58 del CFF, siempre que la autoridad desconozca si al ingreso presunto se le disminuyeron las cantidades erogadas para obtenerlo.

Se considera así por dos razones. La primera consiste en que esta interpretación respeta el principio de proporcionalidad. Por ejemplo, si un ingreso (depósito) deriva de una adquisición de bienes y si la autoridad desconoce si el contribuyente la hizo deducible en su declaración, entonces sería procedente la aplicación del artículo 58 del CFF, porque sólo así se atendería a la capacidad contributiva del causante.

La segunda razón radica en que el artículo 58 del CFF, interpretándolo sistemáticamente, establece que a los *ingresos determinados presuntivamente* le

¹²⁰ Cfr. Tesis 1a. XLIX/2012 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, T.I, Libro VI, Marzo de 2012, p. 285.

son aplicables los coeficientes del 20% o el que corresponda, expresión que abarca a todos los ingresos que mediante un acto se reconozca por indicios la actualización del hecho imponible generándose la obligación tributaria, por lo que quedan incluidos no sólo los ingresos reconstruidos por la autoridad, sino también a los que la ley les atribuye ese carácter (fracción III del artículo 59).

En efecto, la determinación es el acto del sujeto pasivo o de la autoridad administrativa que consiste en el reconocimiento de la existencia del hecho generador de la obligación tributaria mediante la cuantificación líquida del importe de su adeudo, es decir, es un acto que reconoce que se surtió el hecho imponible.

Por tanto, si bien el acto que considera ingresos a los depósitos bancarios no registrados en contabilidad contiene un dato cierto que podría considerarse para una determinación de base cierta, también lo es que ese acto se trata de una determinación presuntiva de ingresos, en tanto que a través de dicho acto se reconoció la actualización del supuesto normativo previsto en la LISR, consistente en que los ingresos no registrados ni amparados con documentación alguna por tales depósitos se consideran (por presunción legal) ingresos gravables para efectos del referido impuesto, generando la obligación tributaria a cargo respectiva. Dichos ingresos presuntos a la postre se considerarán ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta que integren utilidad fiscal del revisado.

Lo anterior descansa en la fracción I del artículo 18 de la LISR que establece que son ingresos acumulables los determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

En este sentido, tratándose del impuesto sobre la renta, en el artículo 58 del CFF se aprecia la voluntad del legislador de regular el procedimiento para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes respecto de los ingresos determinados presuntivamente que se consideran acumulables para efecto del cálculo del pago del tributo de que se trata.

Así, atendiendo al principio de congruencia normativa que debe observar el legislador en el diseño del sistema tributario, se concluimos que a los ingresos determinados presuntivamente conforme a la fracción III del artículo 59, les será aplicable un coeficiente del 20%, o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que se indican en las diversas fracciones del artículo 58, a fin de determinar presuntivamente la utilidad fiscal.

El segundo procedimiento en que resulta aplicable la referida fracción consiste en seguir los procedimientos de base cierta que establecen las distintas disposiciones fiscales. En este caso, la autoridad conocerá todos los elementos que conforman la base del impuesto, como pueden ser los ingresos y sus deducciones.

No dejamos de señalar que nuestra opinión es parcialmente contraria a la de nuestro Máximo Tribunal, puesto que ya ha resuelto que como el ingreso presunto (fracción III del artículo 59 de trato) no es un impuesto por pagar, sino un elemento para cuantificar la base del impuesto, las autoridades deben, consecuentemente, aplicar la mecánica general de determinación del impuesto que el propio sistema del tributo dispone, con el fin de conocer la cantidad debida, de modo que el coeficiente de utilidad previsto por el artículo 90 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 (actualmente artículo 58 del CFF) es inaplicable, ya que se refiere al caso en que no se cuenta con los datos necesarios para determinar el monto de la utilidad fiscal y, por tanto, el del tributo a pagar, lo que obliga a realizar estimaciones, reconstrucciones y/o a aplicar factores para lograr aproximarse a las cuantías respectivas.¹²¹

Análogos comentarios caben hacer respecto de la fracción IV del artículo 59 del mismo ordenamiento bajo estudio.

Enseguida estudiaremos el artículo 60 del CFF, mismo que forma parte del primer subsistema bajo estudio. El artículo mencionado regula los casos en los que el contribuyente omite registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, en donde éstas últimas se encuentran autorizadas para presumir que los bienes adquiridos y no registrados fueron enajenados y el importe de la enajenación será el que resulte de acuerdo con el siguiente procedimiento.

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

El porcentaje de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente.

El costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados y en caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es del 50%.

¹²¹ Cfr. Tesis P./J. 12/2017, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Libro 42, mayo de 2017, p. 11.

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

Por lo que primeramente se precisa que este artículo es distinto al numeral 58-A del CFF, puesto que éste implica que el contribuyente registró sus adquisiciones o enajenaciones, pero ello lo hizo a un precio distinto al que correspondía, mientras que aquél parte de que el contribuyente omitió registrar sus adquisiciones o enajenaciones.

Asimismo, consideramos que esta metodología tiene conexión con la causal de presuntiva por omisión contable de compras regulada en los incisos a y c de la fracción III del artículo 55 del CFF.

Ello es así, porque el artículo 60 habla de adquisiciones y el inciso a alude a omisión en el registro de compras de más del 3%. En este caso, consideramos que el vocablo adquisiciones es el género y la especie son las compras, de aquí que dentro de las adquisiciones, esté comprendida la causal de presuntiva de omisión de compras y por ello tiene conexión con dicha causal la metodología del artículo 60 para determinar el importe de la enajenación.

También resulta aplicable la metodología del artículo 60 con la causal de presuntiva regulada en el inciso c del artículo 55, ya que al confrontar las existencias de inventarios con lo registrado contablemente tendríamos un faltante de inventarios, el cual está previsto en el último párrafo del artículo 60 y por ello es aplicable la metodología regulada en este artículo a dicho faltante de inventarios.

El artículo 60 de trato establece el procedimiento consistente en que la omisión de registrar contablemente las adquisiciones y que haya sido determinada por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos fueron enajenados y que el importe de la enajenación resulta de la siguiente ecuación:

$$\mathbf{IE = [(IDA) (\%UB)] + IDA}$$

Donde:

IE= Importe de la enajenación

IDA= Importe determinado de adquisición

%UB= Porcentaje de utilidad bruta

El porcentaje de utilidad bruta se puede obtener de dos formas, siendo la primera cuando la autoridad la determina con base en los registros contables del ejercicio que revisa; la segunda cuando no existen datos contables. En el primer supuesto el porcentaje de utilidad bruta se determina dividiendo la utilidad bruta determinada entre el costo de ventas determinado. El segundo supuesto el porcentaje de utilidad se entenderá que es del 50%.

Pensemos que la autoridad determina que el contribuyente omitió registrar contablemente una adquisición de inventarios por \$200.00. Aplicando el procedimiento de mérito, resulta que la autoridad también determina que el contribuyente tiene en sus registros contables ventas por \$1,000.00 y costo de ventas de \$600.00, resultando una utilidad bruta de \$400.00:

Porcentaje de utilidad bruta	
Ventas determinadas	\$1,000.00
Menos	
Costo de ventas determinado	\$600.00
Utilidad bruta	\$ 400.00

Así, tenemos que el porcentaje de utilidad bruta es de 66.66%, resultante de dividir los \$400.00 de utilidad bruta entre los \$600.00 de costo de ventas. Aplicando dicho porcentaje de utilidad bruta a los \$200.00 de adquisiciones omitidas contablemente, obtenemos un importe de \$133.33 que es la utilidad bruta de las adquisiciones omitidas, el cual sumado a los \$200.00 de adquisiciones omitidas, arroja un importe de enajenación de \$333.33, como se muestra a continuación:

Importe de enajenación	
Importe determinado de adquisición	\$ 200.00
Más	
Porcentaje de utilidad bruta (\$200.00 x 66.66%)	\$ 133.33
Importe de la enajenación	\$ 333.33

El artículo 60 del CFF no regula que el contribuyente tenga derecho a deducir del importe de enajenación determinado (\$333.33), el importe de la adquisición no

reflejada en la contabilidad de \$200.00, de aquí surge la interrogante sobre si al importe de la enajenación de \$333.33 le es aplicable el coeficiente de utilidad correspondiente al giro comercial de que se trate regulado en el artículo 58 del CFF. Se aclara que el porcentaje de utilidad bruta que obliga a determinar el artículo 60, no es la utilidad fiscal objeto de gravamen.

Al respecto, consideramos que existen dos posibilidades para resolver esta cuestión. Una consistente en que al importe de enajenación de \$333.33 se le aplique la tasa del impuesto sobre la renta corporativa del 30%. La otra posibilidad radica en aplicar al importe de \$333.33 el coeficiente de utilidad correspondiente y que está regulado en el artículo 58 del CFF.

Consideramos que la segunda opción es la que debiera aplicarse con base en una aplicación estricta, sistemática y adecuada de los artículos 60 y 58 del CFF, lo que respeta el principio de proporcionalidad tributaria constitucional y también la naturaleza de la LISR de gravar la diferencia entre ingresos y deducciones.

Además, si el artículo 61 del CFF que regula un medio de investigación económica permite la aplicación de los coeficientes porcentuales del artículo 58 del CFF para obtener la utilidad fiscal, consideramos que a los ingresos determinados conforme al procedimiento de mérito, que también constituye un medio de investigación económica, también le son aplicables dichos coeficientes, porque donde existe la misma razón, debe aplicarse la misma disposición.

Respecto al artículo 61 del CFF, el mismo establece que cuando se actualice alguna de las causales del artículo 55 y los contribuyentes no puedan comprobar sus ingresos o valor de los actos o actividades gravables, se presumirá que son iguales al resultado de estos procedimientos:

- El primer procedimiento radica en reconstruir las operaciones del contribuyente con su contabilidad cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, con un promedio diario que se multiplicará por el número de días del período revisado (fracción I);
- Si ello no es posible, se tomarán como base todos los ingresos o valores gravables que observen durante siete días (incluyendo inhábiles) cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días del período revisado (fracción II).

A dichos ingresos o valores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose del impuesto sobre la renta se determinará previamente la utilidad fiscal aplicando los coeficientes señalados en la Ley relativa (artículo 58 del CFF).

Por lo que el encabezado de dicho artículo evidencia que este procedimiento específico procede sólo cuando el contribuyente no compruebe por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades, objeto de gravamen, lo que implica una presunción juris tantum.

En la fracción I se establece el método que permite determinar el ingreso o el valor de los actos o actividades con base en un promedio diario de las operaciones del contribuyente a partir de reconstruir las operaciones de cuando menos 30 días, lo más cercano posible al cierre del ejercicio.

Esta fracción es clara al señalar que debe obtenerse un promedio diario, por lo que sería ilegal que la autoridad determine cualquier otro tipo de promedio, como pudiera ser uno mensual.

También consideramos que este procedimiento respeta la capacidad contributiva de los revisados, porque el legislador estableció bases objetivas y razonables que debe considerar la autoridad, esto es, atender a la contabilidad del contribuyente o información de terceros, lo que ante falta de elementos se considera una medida confiable que pone de relieve la capacidad contributiva del contribuyente omiso, puesto que la información de la contabilidad evidentemente atiende a su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, ya que es el propio contribuyente el que lleva a cabo el registro de las operaciones en su contabilidad o realiza las operaciones con terceros.

Para ejemplificar este procedimiento imaginemos que la autoridad ejerce sus facultades de comprobación respecto al impuesto sobre la renta por el ejercicio fiscal de 2015, pero el contribuyente obstruye el desarrollo de las facultades y por ello se ubica en la fracción I del artículo 55 del CFF, por lo que la autoridad aplica el procedimiento en comento. Al reconstruir las operaciones con la contabilidad, la autoridad concluye que el contribuyente obtuvo durante 15 días operaciones equivalentes a \$250.00 por día y durante otros 15 días operaciones que ascendieron a \$300 por día:

Ingreso diario del período reconstruido	
Ingreso diario de \$250.00 por 15 días	\$ 3,750.00
Más	
Ingreso diario de \$300.00 por 15 días	\$ 4,500.00
Total	\$ 8,250.00

Luego, la autoridad debe obtener el promedio diario sumando los montos diarios de todas las operaciones, lo que arroja un resultado de \$8,250.00, cantidad que dividida entre 30, que son los días del periodo reconstruido, arroja un promedio de \$275.00.

Promedio diario del período reconstruido	
Total del ingreso	\$ 8,250.00
Entre	
Días del período reconstruido	30
Cociente	\$ 275.00

Por último, se deberá multiplicar el promedio diario reconstruido de \$275.00 por 365, cantidad que representa los días del periodo revisado, lo que arroja un producto de \$100,375.00 y que es el ingreso presunto:

Ingreso presunto del periodo	
Promedio diario	\$275
Por	
Días del periodo revisado	365
Producto	\$100,375.00

La fracción II contiene el método alternativo que consiste en tomar como base la totalidad de los ingresos o del valor de actos o actividades que se observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión.

Ello siempre que la contabilidad del contribuyente o información de terceros no permita a la autoridad reconstruir las operaciones del periodo de 30 días lo más cercano posible al cierre del ejercicio que se revisa.

La base para la aplicación de este procedimiento se refiere al resultado obtenido en la fecha en que se está efectuando el procedimiento de fiscalización, sin que se permita a la autoridad fiscal que aplique índices deflacionarios que sirvan para determinar, conforme al lapso que exista entre el ejercicio revisado y la fecha en que se realiza o desahoga el procedimiento de "observación" previsto por el numeral de trato, cuánto se le debe disminuir a los ingresos determinados conforme al procedimiento de que se trata.

Sin embargo, consideramos que ello no es razón suficiente para que se transgreda el principio de proporcionalidad tributaria, dado que la aplicación de la norma se encuentra condicionada a que ante la falta de cumplimiento del contribuyente de

sus obligaciones la autoridad se ve en la necesidad de determinar el monto del tributo exigible pero sin contar con los ingresos, valores o los momentos en los cuales se obtuvieron los mismos, por lo que con la finalidad de evitar la discrecionalidad o arbitrariedad de la autoridad fiscal en la determinación de la contribución omitida, el legislador estableció bases objetivas y razonables, es decir, observar las operaciones del contribuyente mínimo durante 7 días, lo que evidentemente pone de relieve su capacidad contributiva.

En efecto, no es posible aplicar el principio de proporcionalidad en relación directa con el período omitido, puesto que si la autoridad desconoce los montos de los ingresos, utilidades o rendimientos, no es posible conocer con exactitud su capacidad contributiva, situación que de ninguna manera puede hacer nugatoria la obligación de contribuir a los gastos públicos, lo que revela la necesidad y constitucionalidad de la fracción en comento.

Al respecto, la Segunda Sala de nuestro Alto Tribunal resolvió que este procedimiento busca estimar los ingresos o valores determinados de forma aproximada a un valor posible, aunque no preciso, por lo que resultaría ilógico obligar a la autoridad a que además se tuviera que tomar en consideración un factor deflacionario, máxime si se considera que al momento de la determinación del crédito la obligación fiscal no saldada tendría que ser actualizada.¹²²

Para ilustrar este procedimiento supongamos que la autoridad ejerce sus facultades de comprobación respecto al impuesto sobre la renta por el ejercicio fiscal de 2015, pero el contribuyente omite registrar todas sus compras en su contabilidad, de modo que se ubica en el inciso a de la fracción III del artículo 55 del CFF, por lo que la autoridad aplica el procedimiento de mérito. Al reconstruir las operaciones, la autoridad observa que el contribuyente obtuvo durante 5 días operaciones equivalentes a \$250.00 por día y durante otros 5 días operaciones que ascendieron a \$300 diarios:

Ingreso diario del período observado	
Ingreso diario de \$250.00 por 5 días	\$1,250.00
Más	
Ingreso diario de \$300.00 por 5 días	\$1,500.00
Total	\$2,750.00

¹²² Cfr. Tesis 2a. IV/2018 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, libro 50, enero de 2018, p. 537.

Luego la autoridad debe obtener el promedio diario, sumando los montos diarios de todas las operaciones, lo que arroja un resultado de \$2,750.00, cantidad que dividida entre 10 (que son los días de periodo reconstruido) arroja como resultado \$275.00.

Promedio diario del periodo reconstruido	
Total del ingreso diario	\$ 2,750.00
Entre	
Días del periodo reconstruido	10
Cociente	\$ 275.00

Por último, se deberá multiplicar el promedio diario reconstruido por 365, cantidad que representa los días del periodo revisado, lo que arroja un producto de \$100,375.00 y que es el ingreso presunto:

Ingreso presunto del periodo	
Promedio diario	\$ 275.00
Por	
Días del periodo revisado	365
Producto	\$100,375.00

El último párrafo del artículo en comento establece que al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la LISR.

Este último supuesto contiene una referencia inexacta, ya que mediante Decreto publicado el 9 de diciembre de 2013, el artículo 90 de la LISR, el cual regulaba los coeficientes aplicables a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente a fin de determinar la utilidad fiscal, fue llevado al artículo 58 del

CFF con el objeto de integrar en un solo ordenamiento las disposiciones que regulan las facultades de las autoridades fiscales en materia de determinación presuntiva.¹²³

Podemos concluir que estos procedimientos de ninguna manera implican que la autoridad pueda actuar a su arbitrio, puesto que, además de estar debidamente regulados en una ley, la resolución que emita la autoridad deberá encontrarse fundada y motivada, de forma tal que justifique el porqué de su estimación.

A continuación, estudiaremos los artículos que establecen los coeficientes para determinar la utilidad del impuesto sobre la renta, así como las tasas relativas al impuesto al valor agregado y especial sobre producción y servicios.

Con respecto al impuesto sobre la renta, el artículo 58 del CFF establece que para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, se podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda de acuerdo con el giro de las actividades del contribuyente.

Las diversas fracciones del referido artículo 58 regulan los coeficientes porcentuales aplicables al ingreso bruto declarado o determinado presuntivamente de acuerdo con el giro de las actividades a que se dedique el contribuyente revisado. Ejemplos: la fracción I dispone que se aplicará a dichos ingresos el 6% tratándose de los giros comerciales de gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral; la fracción II establece que se aplicará el 12% hablando de los giros industriales de sombreros de palma y paja, así como a los giros comerciales de abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural, cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan, billetes de lotería y teatros.

El último párrafo de dicho artículo dispone que para obtener el resultado fiscal se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

Por lo que respecto a los ingresos brutos declarados, los mismos proceden de un dato cierto contenido en la declaración, los cuales serán objeto de aplicación de los coeficientes previstos en el numeral de trato.

¹²³ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación, "CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 09/12/2013 VIGENTE", Sistema de Consulta de Ordenamientos, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativo.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdVUXc1CujkJGUcqjb80EWe5>

En cambio, los ingresos determinados presuntivamente se refieren a todos los ingresos que mediante un acto se reconozca por indicios la actualización del hecho imponible generándose la obligación tributaria, atento a lo ya expuesto.

Respecto a la inflexión verbal “podrán” contenida en el encabezado del artículo en comento, la misma debe interpretarse en relación con el artículo 55 del CFF, el cual contiene una facultad de carácter reglada, por lo que la potestad de la autoridad para determinar presuntivamente la utilidad fiscal aplicando los coeficientes también es de carácter reglada.

Tocante a los coeficientes porcentuales aplicables a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el artículo bajo estudio no precisa cuáles son los coeficientes aplicables a dichos ingresos.

Consideramos que la autoridad deberá verificar el giro del contribuyente y en función de ello aplicar el coeficiente que corresponda, pero en caso de que la actividad del contribuyente no corresponda a giro alguno, se deberá aplicar el 20% general que establece el encabezado del artículo señalado, con lo que se privilegia la intención del legislador al expedir la norma, porque de haber sido su intención que a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, le fueran aplicables los coeficientes del 20% o el que corresponda, “respectivamente”, así lo habría establecido expresamente.

Tratándose del impuesto al valor agregado, el artículo 39 de la Ley respectiva establece que al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de dicha Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben, las cuales serán las que correspondan a los meses en que el valor de los actos o actividades se determine presuntivamente. Por último, recordemos que la autoridad deberá aplicar la tasa que corresponda conforme a la Ley relativa, la cual puede ser del 16% que regula el artículo 1° de dicha Ley.

Hablando del impuesto especial sobre producción y servicios, el artículo 22 de la Ley relativa establece que al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben, las cuales serán las que correspondan a los meses en que el valor de los actos o actividades se determine presuntivamente. Por último, recordemos que la autoridad deberá aplicar la tasa que corresponda conforme a la Ley relativa, las cuales están reguladas en su mayoría en el artículo 2° de dicha Ley.

A continuación, comentaremos los artículos que forman parte del subsistema que es incompatible con el artículo 58 del CFF, numeral 39 de la LIVA y arábigo 22 de la LIEPS.

El artículo 57 del CFF faculta a la autoridad para determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando se omita su retención y entero por más del 3% sobre las enteradas. Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a por salarios y el retenedor tiene más de veinte trabajadores, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

- Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que se encuentre cada trabajador por el pago de cotizaciones del seguro social, elevado al período que se revisa (fracción I);
- Si el retenedor no pagó dichas cotizaciones, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general elevado al período que se revisa, por cada trabajador (fracción II).

Este artículo será aplicable también para determinar presuntivamente la base de otras contribuciones, cuando estén constituidas por los pagos por salarios.

Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo) se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general elevado al período que se revisa, por cada trabajador.

Esta determinación presuntiva se llevará a cabo cuando ocurran dos causales. La primera se actualiza cuando aparezca omisión en la retención y entero por más del 3% sobre las enteradas, lo que implica dividir los importes de las retenciones y enteros omitidos entre el importe de retenciones pagado al fisco. La medición del 3% se debe hacer por cada tipo de retención de que se trate, o sea, si hablamos del impuesto sobre la renta, dicha medición se hará por retenciones de sueldos, por honorarios, por arrendamiento de bienes, incluyendo los pagos a los residentes en el extranjero. Por ejemplo, si el retenedor enteró \$1'000,000.00 por concepto de retenciones por el impuesto sobre la renta y la autoridad determina que el patrón omitió retener y enterar \$31,000.00 (más del 3%), entonces se actualizará la facultad en comento. La otra causal se actualiza si las retenciones no enteradas que correspondan a pagos por salarios, objeto del impuesto sobre la renta, y el retenedor (patrón) tenga más de veinte trabajadores.

Previo a explicar los procedimientos correspondientes, aclaramos que todas las menciones al salario mínimo como unidad de cuenta, índice, base, medida o

referencia para determinar la cuantía de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, estatales, del Distrito Federal, se entenderán referidas a la Unidad de Medida y Actualización, en términos del artículo tercero transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2016.

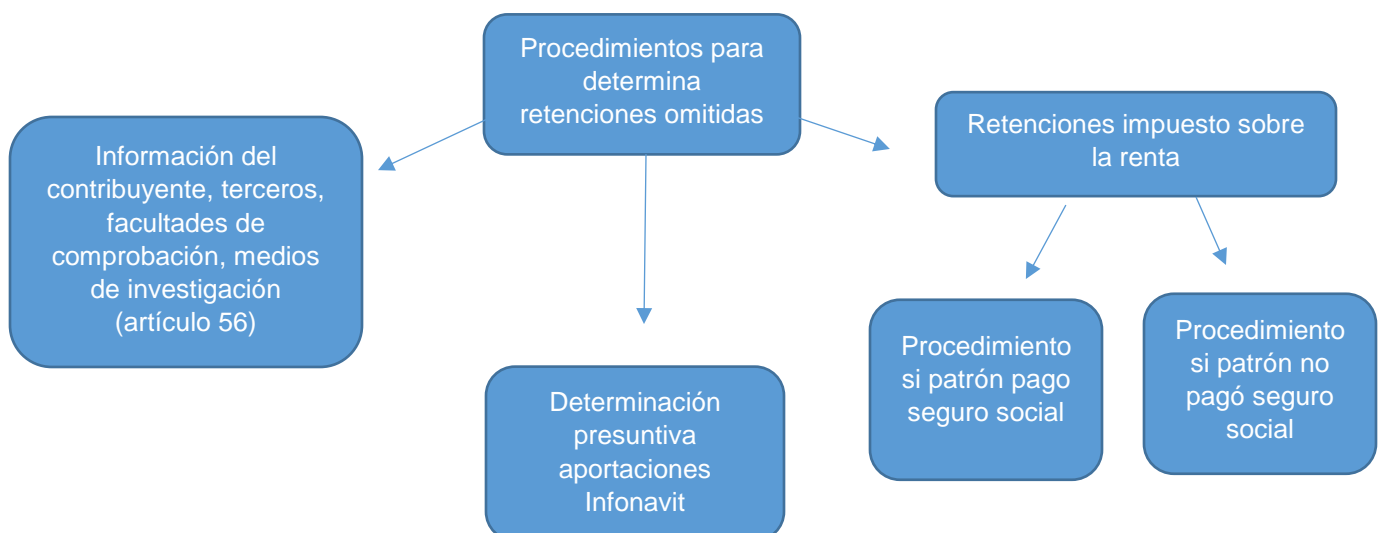
Para determinar presuntivamente las retenciones, la autoridad podrá utilizar tres procedimientos. El primero, el cual es compatible con ambas causales, es el previsto en el artículo 56 (ya explicado) siendo inaplicables los coeficientes del artículo 58 del CFF, porque se presumirá la contribución directamente y no la utilidad fiscal.

El segundo procedimiento correspondiente a la segunda causal de presuntiva se divide en dos subprocedimientos. El primero que aplica si el contribuyente pagó cuotas del seguro social, consiste en que, al impuesto sobre la renta no enterado por retenciones de sueldos, será el resultado de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones del seguro social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al período que se revisa.

El segundo subprocedimiento, que aplica si el retenedor omitió pagar cuotas al seguro social, radica en que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro unidades de medida y actualización elevada al período que se revisa, por cada trabajador.

El último procedimiento aplica tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, y se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro unidades de medida de actualización por el período que se revisa y por cada trabajador.

Determinación presuntiva de retenciones omitidas



Ahora procedemos a comentar las presunciones establecidas en el artículo 59 del CFF, el cual establece que para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos, objeto de gravamen, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que:

- La información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria que se encuentre en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezca sin su nombre o esté a nombre de terceros, condicionado a que la autoridad demuestre que al menos una operación contenida en dicha documentación fue realizada por el contribuyente. Consideramos que esta causal se actualiza por ejemplo cuando el contribuyente tiene varias facturas expedidas a favor de otros contribuyentes que representen ingresos por estos terceros y bastará que la autoridad demuestre que dicha factura corresponde a una operación celebrada por el contribuyente para que éste tenga la carga de la prueba de destruir esta presunción;
- Si los trabajadores, accionistas o propietarios de la empresa poseen información contable de ésta, se presumirá que dicha información pertenece al contribuyente revisado. Dicha información debe ser aquella que se relacione con los ingresos, es decir, que si un trabajador posee facturas expedidas por proveedores no se actualizaría este supuesto porque dichas facturas no constituirían un ingreso para el contribuyente revisado;
- Que la diferencia entre activos registrados contablemente y las existencias reales de los mismos, son ingreso y actos gravables del último ejercicio que se revisa. Para que se actualice esta causal, es necesario que exista un sobrante o un faltante de existencias. Este caso ocurre por ejemplo cuando el contribuyente tiene registrado en inventarios 100 unidades, pero la autoridad determina que sólo hay en existencia 50 unidades, por lo que existe un faltante de inventarios por 50 unidades, las cuales se presume fueron enajenadas, sin que el ingreso se haya registrado. Este faltante de inventarios está regulado por el último párrafo del artículo 60 del CFF, mismo que ya fue explicado.

El sobrante de existencias ocurre si el contribuyente tiene registrada en la cuenta de inventarios 600 unidades, pero la autoridad determina que existen 650 unidades, por lo que existe un sobrante de existencias de 50 unidades, lo cual no puede constituir un ingreso, porque las mercancías están en el almacén de la empresa, lo que evidencia que no se han vendido;

- Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios, que no estén registrados en la contabilidad, son pagos por mercancías o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos;
- Que los inventarios, activos fijos, otros activos, incluyendo terrenos son de su propiedad. Esta presunción tenía mucha razón de ser cuando existía la LIA, la cual gravaba la tenencia de ciertos activos, misma que fue abrogada a partir de 2008;
- Que el contribuyente no exportó bienes, cuando no exhiba a requerimiento de la autoridad fiscal, la documentación o información que acredite: la existencia material de los bienes, los medios que utilizó para almacenarlos y los medios que utilizó para transportarlos y entregarlos.

De lo anterior se desprende que las presunciones reguladas en el artículo 59 del CFF son incompatibles con los coeficientes para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes. Por ejemplo, el último supuesto citado que establece que los bienes que el contribuyente declare haber exportado, fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando a requerimiento de las autoridades fiscales el contribuyente no proporcione cierta documentación. Esta presunción de ninguna manera es compatible directamente con el artículo 58 del CFF, debido a que ni siquiera se refiere propiamente a ingresos, lo que es requisito indispensable para la aplicación de este numeral.

No obstante, como ya se manifestó, el hecho de que estas presunciones sean incompatibles con los coeficientes, de ninguna manera implica que no puedan ser utilizados por ejemplo para la reconstrucción de operaciones a que se refiere el artículo 61 del CFF, puesto que las presunciones en el sistema tributario son auxiliares de los métodos de determinación de base cierta y presuntiva (estimativa).

3.4 Criterios de nuestros Tribunales

A continuación, comentaremos la jurisprudencia de Nuestro Máximo Tribunal:

No. de criterio	Comentario
P./J. 12/2017 Síntesis: El ingreso presunto (fracción III del artículo 59) es un dato cierto que sirve para cuantificar la base	Consideramos que a los ingresos presuntos (artículo 59, fracción III del CFF) son compatibles con los procedimientos de determinación presuntiva (estimativa) y base cierta. El primero puede ocurrir de dos maneras: cuando se actualizan las causales del artículo 55 y del artículo 59, fracción III, caso en el cual la presunción de éste artículo

No. de criterio	Comentario
gravable, por lo que las autoridades deben aplicar la mecánica general de determinación del impuesto correspondiente, de modo que los coeficientes del artículo 90 de la Ley relativa (artículo 58 del CFF) le son inaplicables. ¹²⁴	<p>será auxiliar del procedimiento de determinación presuntiva; la otra manera ocurre si se actualiza sólo la fracción III del artículo 59, supuesto en el que será aplicable el artículo 58, siempre que la autoridad desconozca si al ingreso presunto se le disminuyeron las cantidades erogadas para obtenerlo, porque sólo así se respetaría el principio de proporcionalidad.</p> <p>Ejemplo: si un ingreso (depósito) deriva de una adquisición de bienes y la autoridad desconoce si se hizo deducible en su declaración. Ello se robustece con la interpretación expuesta de la expresión “ingresos determinados presuntivamente” del artículo 58 del CFF. El segundo procedimiento consiste en seguir la metodología de base cierta que establecen las distintas disposiciones fiscales, porque la autoridad conocerá todos los elementos que conforman la base del impuesto. Además, no resulta válido distinguir los procedimientos de base cierta y presuntivo por la existencia de datos ciertos, porque el hecho de que existan éstos no implica que no se pueda aplicar el procedimiento presuntivo.</p> <p>Un razonamiento similar adujo el ministro Pardo Rebolledo al formular su voto particular.</p>

A continuación, la jurisprudencia relevante del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

No. de criterio	Comentario
VII-J-SS-24	Disentimos de esta jurisprudencia porque consideramos que las disposiciones que regulan la facultad de determinación presuntiva son de derecho sustantivo.
Síntesis: la facultad de determinación presuntiva contenida en el artículo 55 del CFF es de carácter reglada y procedimental, ya que el artículo 56 señala la conducta	En efecto, lingüísticamente el sustantivo funge como sujeto de la oración al designar cosas con existencia autónoma. El adjetivo modifica al sustantivo. El adjetivo sin el sustantivo carece de sentido. De ello se ha valido el Derecho para distinguir si las normas son sustantivas o adjetivas. Las normas fiscales que se relacionan con la obligación, son

¹²⁴ Cfr. Tesis P./J. 12/2017, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Libro 42, mayo de 2017, p. 11.

No. de criterio	Comentario
<p>específica que debe seguir la autoridad una vez que se han detectado la actualización de las irregularidades que le impiden efectuar la determinación cierta.¹²⁵</p>	<p>derecho sustantivo. Las normas adjetivas establecen las reglas con arreglo a las cuales podrá ejercitarse el derecho sustantivo.¹²⁶</p> <p>Los numerales 55, 56, 57, 58-A, 59, 60 y 61 del CFF regulan las causales que actualizan la determinación presuntiva; los procedimientos con arreglo a los cuales las autoridades fiscales pueden calcular los ingresos brutos, valor de actos actividades o activos, objeto de gravamen. El artículo 58 del CFF regula una serie de coeficientes porcentuales a fin de obtener la utilidad fiscal, a la cual se le podrán disminuir las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores para determinar el resultado fiscal.</p> <p>Consideramos que dichos artículos son normas de fondo y no de procedimiento, porque su función normativa se vincula con la conducta que debe desplegar la autoridad para determinar los elementos de la obligación fiscal. Los coeficientes porcentuales implican una operación aritmética que contribuye a la determinación de la utilidad fiscal, lo que significa que son un elemento de la determinación del impuesto. Aceptar lo contrario, implicaría que, llevado al extremo, si abrogaran los artículos referidos vigentes antes del momento en que se ejerzan las facultades de comprobación y determinación, y el ejercicio sujeto a revisión fuera anterior a tal abrogación, entonces los contribuyentes podrían obstaculizar el ejercicio de facultades de comprobación ocultando sus operaciones, sin que se les pueda determinar presuntivamente impuesto alguno, en términos del artículo 6° del CFF.</p>

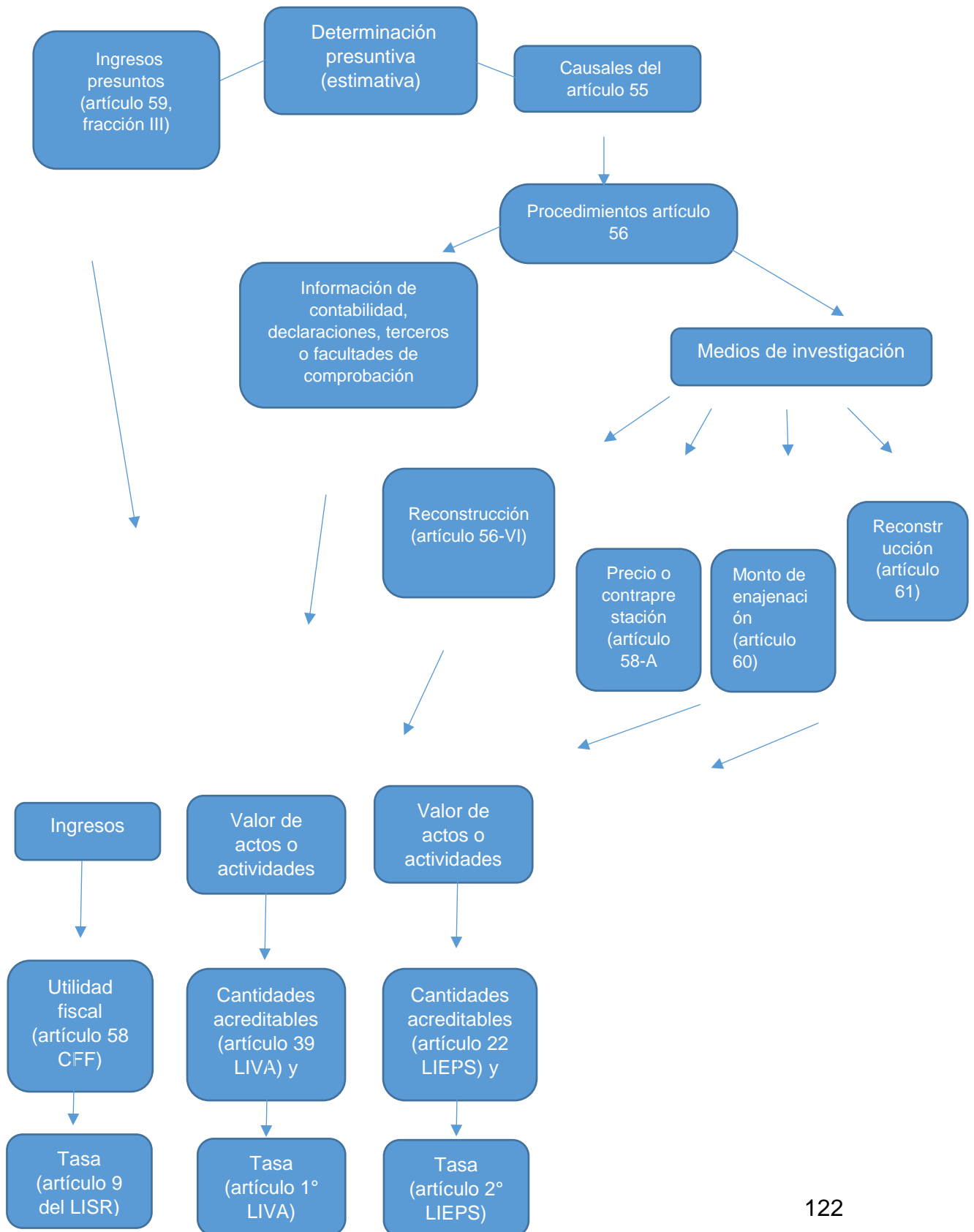
3.5 Esquema de determinación presuntiva

Con base en lo expuesto, proponemos el siguiente esquema para determinar impuestos sobre una base presunta:

¹²⁵ Cfr. Tesis VII-J-SS-24, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año II. No. 7, Febrero 2012. p. 110.

¹²⁶ Cfr. Calvo Nicolau, Enrique, op. cit., nota 9, p. 169.

La determinación presuntiva de impuestos federales



3.6 Caso práctico

A fin de ejemplificar el esquema anterior, consideramos necesario reproducir un oficio liquidatorio que contenga un crédito fiscal determinado, mismo que para fines didácticos fue reducido a la parte que interesa, a fin de analizar cada uno de los elementos que lo integran. Así, en dicho oficio liquidatorio se aprecia:

C. Representante legal de: X, S.A. DE C.V.

Asunto: Se determina crédito fiscal que se indica.

I. Impuesto sobre la renta

PERÍODO QUE SE LIQUIDA.- Del 1° de enero al 31 de diciembre de 2011.

Del análisis a la contabilidad del contribuyente (registros contables, documentación comprobatoria de ingresos como facturas de ventas relacionadas con su actividad preponderante, estados de cuenta de las cuentas bancarias, a la declaración anual complementaria del ejercicio fiscal 2011, presentada el 14 de enero de 2015, a las declaraciones de pagos provisionales para efectos del impuesto relativo), se conoció que omitió ingresos acumulables por depósitos bancarios respecto a los cuales no comprobó su origen o procedencia en cantidad de \$10,233,621.94 para efectos del impuesto sobre la renta, como se detalla a continuación:

INGRESOS ACUMULABLES	Importe
DETERMINADOS	\$66,015,854.94
DECLARADOS	\$55,782,233.00
OMITIDOS.	\$ 10,233,621.94

(1) I) INGRESOS ACUMULABLES OMITIDOS POR DEPÓSITOS BANCARIOS RESPECTO A LOS CUALES NO COMPROBÓ SU ORIGEN O PROCEDENCIA

La contribuyente revisada tiene depósitos bancarios por \$10,233,621.94, de los cuales no se comprobó su origen o procedencia, dado que no se proporcionó la documentación comprobatoria que soporte el registro contable de dichos depósitos bancarios, por lo que se presume como un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta, con fundamento en los artículos 59, fracción III y 28 primer párrafo fracciones I y II del CFF, en relación con el artículo 29 primer párrafo, fracciones I y VI del RCFE, en relación con los artículos 17, primer párrafo, 86 primer párrafo, fracción I, 20 primer párrafo fracción I de la LISR. En el siguiente cuadro se aprecia el detalle de dichos depósitos:

INGRESOS ACUMULABLES PRESUNTOS POR DEPÓSITOS	IMPORTE
PRÉSTAMOS DE SOCIOS	\$ 1,170,401.59
PRÉSTAMOS BANCARIOS	\$ 3,800,000.00
REEMBOLSO DE EMPLEADOS POR DIFERENCIA EN GASTOS	\$ 116,793.98
PAGO DE NÓMINA POR APLICAR	\$ 28,524.47
NO IDENTIFICADOS	\$ 5,117,901.90
TOTAL	\$ 10,233,621.94

(2) II) DEDUCCIONES AUTORIZADAS

De la revisión y análisis efectuado a la contabilidad se conoció que la contribuyente revisada dedujo indebidamente la cantidad de **\$47,076,153.86** para efectos del impuesto sobre la renta en el ejercicio sujeto a revisión, como se muestra continuación:

DEDUCCIONES	Importe
DECLARADAS	\$58'515,127.00
DETERMINADAS	\$11'438,973.14
QUE NO CUMPLEN CON REQUISITOS FISCALES	\$ 47'076,153:86

Las erogaciones que dedujo indebidamente en cantidad de \$47,076,153.86, se integran por concepto e importe como a continuación se indica:

Deducciones indebidas	Importe
A. Deducciones declaradas en exceso (sin registro contable, sin forma de pago y sin documentación comprobatoria soporte)	\$25,073,384.27
B. Deducciones que no cumplen con los requisitos fiscales para su deducibilidad	\$ 11,874,545.29
C. Deducciones derivadas de operaciones que se presumen inexistentes	\$10,128,224.30
Total	\$47,076,153.86

A. Deducciones declaradas en exceso (sin registro contable, sin forma de pago y sin documentación comprobatoria soporte). De la revisión y análisis

efectuado a la contabilidad se concluye que la contribuyente revisada dedujo indebidamente la cantidad de \$25,073,384.27, para efectos del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal revisado, ya que tal deducción no está amparada con documentación comprobatoria soporte que reúna requisitos fiscales, no se encuentran debidamente registradas en contabilidad y no cuenta con la forma de pago, requisitos indispensables para su deducción, de conformidad con los artículos 31 primer párrafo, fracción II, primero, tercero y quinto párrafos y 86, primer párrafo, fracción I, de la LISR.

B. Deducciones que no cumplen con requisitos fiscales para su deducibilidad.

De la revisión y análisis efectuado a la contabilidad del contribuyente se concluye que dedujo indebidamente la cantidad de \$11,874,545.29, para efectos del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal revisado, ya que tal deducción no está amparada con documentación comprobatoria soporte que reúna requisitos fiscales, no se encuentra debidamente registrada en contabilidad y no cuenta con la forma de pago, requisitos indispensables para su deducción, de conformidad con los artículos 31 primer párrafo, fracción II, primero, tercero y quinto párrafos y 86, primer párrafo, fracción I, de la LISR. En el siguiente cuadro sea aprecia el detalle de dicha deducción:

Deducciones que no cumplen con requisitos fiscales	Importe
1. Costo de ventas respecto al cual retuvo y no enteró el impuesto a cargo de terceros de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado	\$ 5,135,761.17
2. Gastos no deducibles por la naturaleza del gasto	\$ 1,673,124.37
3. Consumo de combustibles que no fueron pagados mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario	\$ 375,122.74
4. Gastos que no fueron pagados mediante cheque nominativo para abono en cuenta o transferencia bancaria	\$ 849,203.38
5. Gastos respecto a los cuales no retuvo y no enteró el impuesto a cargo de terceros de los ingresos derivado de la prestación de servicios profesionales	\$ 271,707.34
6. Gastos sin la documentación comprobatoria soporte	\$ 2,816,613.71
7. Gastos sin forma de pago	\$ 753,012.58
Deducciones que no cumplen con requisitos fiscales para ser deducibles	\$ 11,874,545.29

1. Costo de ventas respecto al cual retuvo y no enteró el impuesto a cargo de terceros de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. (...).

2. Gastos no deducibles por la naturaleza del gasto. (...).

3. Consumo de combustibles que no fueron pagados mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario. (...).

4. Gastos que no fueron pagados mediante cheque nominativo para abono en cuenta o transferencia bancaria. (...).

5. Gastos respecto a los cuales no retuvo y no enteró el impuesto a cargo de terceros de los ingresos derivado de la prestación de servicios profesionales. (...).

6. Gastos no amparados con la documentación comprobatoria soporte. De la revisión a la contabilidad del contribuyente, se concluye que dedujo indebidamente la cantidad de \$2'816,613.71, toda vez que no cumple con requisitos de deducibilidad al no estar amparada con la documentación comprobatoria soporte correspondiente, requisito indispensable para su deducción, de conformidad con lo previsto en los artículos 31, primer párrafo, fracción III, primer párrafo de la LISR, en relación con los artículos 29 primer párrafo y 29-A del CFF.

7. Gastos sin forma de pago. De la revisión a la contabilidad del contribuyente, se concluye que dedujo indebidamente la cantidad de \$753,012.58, porque no está amparada con la documentación comprobatoria soporte por no contar con la forma de pago correspondiente, requisito indispensable para su deducción, de conformidad con lo previsto en los artículos 31, primer párrafo, fracción III, primer párrafo, tercer y penúltimo párrafos de la LISR.

C. Deducciones derivadas de operaciones que se presumen inexistentes. De la revisión y análisis efectuado a la contabilidad del contribuyente, se concluye que dedujo indebidamente la cantidad de \$10,128,224.30, en virtud de que deriva de operaciones registradas como gastos por la venta de equipo de desazolve, renta de malacates y camiones, de equipo de videoinspección y de maquinaria, respecto a las cuales no acredita de manera fehacientemente con la documentación que acredite su realización, por lo que se presumen operaciones inexistentes, de conformidad con el artículo 31, primer párrafo, fracción III, primer párrafo de la LISR.

RESUMEN DEL CRÉDITO FISCAL I.- Impuesto sobre la renta de las personas morales. Ejercicio fiscal que se liquida del 1º de enero al 31 de diciembre de 2011.

OPERACIÓN	CONCEPTO	IMPORTE
	INGRESOS PROPIOS DE SU ACTIVIDAD PREPONDERANTE DECLARADOS	\$ 55,782,233.00
(+)	INGRESOS POR DEPÓSITOS NO IDENTIFICADOS (1)	\$ 10,233,621.94
(=)	TOTAL DE INGRESOS DETERMINADOS	\$ 66,015,854.94
(-)	DEDUCCIONES DETERMINADAS (2)	\$ 11,438,973.14
(=)	UTILIDAD O PÉRDIDA ANTES DE PTU	\$ 54,576,881.80
(X)	TASA	0.30
(=)	UTILIDAD FISCAL DEL EJERCICIO	\$ 16,373,064.54
(-)	PÉRDIDA FISCAL DEL EJERCICIO ANTERIOR	\$ 0.00
(=)	IMPUESTO CAUSADO EN EL EJERCICIO	\$ 16,373,064.54
(X)	FACTOR DE ACTUALIZACIÓN	1.1365
(=)	ISR ACTUALIZADO	\$ 18,607,987.85
(=)	PARTE ACTUALIZADA	\$ 2,234,923.30

Así, el primer paso de nuestro esquema consiste en determinar si el contribuyente se ubicó en alguna de las causales del artículo 55 del CFF. En el apartado (1), se observa que la autoridad decidió considerar ingreso presunto acumulable \$10,233,621.94, lo que significa causar el impuesto sobre dicho monto, debido a que no se comprobaron sus registros contables y ello coincide con el criterio de nuestro Máximo Tribunal. Sin embargo, estos ingresos presuntos también actualizan la causal de presuntiva prevista en el inciso a de la fracción III del artículo 55 del CFF, por lo que lo procedente era aplicarle el coeficiente estimado, previsto en el artículo 58 del CFF.

En el apartado (2), se aprecia que la autoridad rechazó deducciones por \$47'076,153.86, cuya integración es por \$25'073,384.27 (sin registro contable y sin documentación comprobatoria soporte lo que representa el 43%) por \$11'874,545.29 (no cumplen con los requisitos fiscales para su deducibilidad) y por \$10'128,224.30 (operaciones que se presumen inexistentes).

Estimamos que respecto de la primera y última cantidad se actualizan las causales conforme al inciso a y b de la fracción III del artículo 55 del CFF, por lo que la autoridad debió haber determinado la situación fiscal del contribuyente sobre una base presunta, y no con base cierta como indebidamente lo hizo y ello acarrea la ilegalidad del oficio liquidatorio.

De ese modo, el siguiente paso de nuestro esquema es cuestionarse qué procedimiento del artículo 56 del CFF debe seguir la autoridad fiscal a fin de determinar la utilidad fiscal del contribuyente. En el caso, la autoridad fiscalizadora determinó el impuesto relativo sobre una base cierta, puesto que omitió aplicar los coeficientes del artículo 58 del CFF y en su lugar siguió el procedimiento establecido en el artículo 9° de la LISR. Pero supongamos que la autoridad eligió el procedimiento establecido en la fracción V del artículo 56, por lo que acudió al medio de investigación previsto en el artículo 61, de manera que determinó un ingreso presunto del ejercicio por \$10,233,621.94.

El siguiente paso de nuestro esquema consiste en aplicar a los ingresos el coeficiente de utilidad que corresponda del artículo 58 del CFF. Supongamos que el contribuyente se ubica en el 20% general que establece el encabezado del artículo 58, por lo que a los ingresos de \$10,233,621.94 se les aplica el coeficiente del 20%, resultando una utilidad fiscal de \$8'186,897.55, cantidad a la que se le deben restar las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, las cuales en nuestro ejemplo ascienden a \$0.00, por lo que la utilidad fiscal coincide con el resultado fiscal al cual se le debe aplicar la tasa del 30% que establece el artículo 9° de la LISR, lo que arroja un impuesto sobre la renta del ejercicio determinado sobre una base presunta por \$2'456,069.27.

CONCLUSIONES

1. La autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación y determinación de contribuciones debe observar entre otros las técnicas interpretativas y principios de legalidad, de garantía de audiencia, interpretación sistemática, aplicación estricta de las leyes fiscales, causación de las contribuciones y de no onerosidad. Por su parte, el legislador debe acatar además los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

En este contexto, consideramos que la autoridad fiscalizadora viola el principio de legalidad cuando determina contribuciones sobre una base cierta, siendo que debe aplicarse el procedimiento sobre una base presunta, o bien, cuando procede la determinación presuntiva y la autoridad así lo hace, pero omite seguir el procedimiento establecido en la ley, por lo que su determinación es ilegal por no ajustarse a derecho, mas no en sí misma la institución, ya sea porque la autoridad no se cerciora que el ingreso presunto sea objeto de gravamen, no aplica las disposiciones que regulan la determinación presuntiva vigentes en el momento de la causación del impuesto de que se trate, o bien, porque determinó contribuciones sin aplicar debidamente los procedimientos por ejemplo los contenidos en los artículos 61 y los coeficientes del artículo 58 todos del CFF.

En conclusión, consideramos que las autoridades fiscales pueden violar el principio de legalidad al determinar presuntivamente los impuestos si no siguen correctamente el procedimiento establecido en el CFF.

2. La autoridad fiscal cuenta con una serie de facultades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y determinar contribuciones omitidas mediante resolución sobre una base cierta o presunta, lo que dependerá de la información que obtenga la autoridad respecto de las operaciones del contribuyente. Por lo que se concluye que la actualización de las causales del artículo 55 del CFF depende no sólo porque el contribuyente no coopera con la autoridad fiscal, sino también de la información obtenida por ésta. Por ejemplo, en el caso de un ejercicio de facultades de comprobación, si la autoridad obtuvo información cierta como montos de depósitos bancarios, aun cuando el contribuyente no los haya proporcionado y por ello haya obstaculizado la iniciación o desarrollo del ejercicio de facultades de comprobación, estimamos que no se actualiza la fracción I del artículo 55 mencionado, y, por ende, tampoco la determinación presuntiva, ya que la autoridad se encuentra en condiciones de conocer las operaciones del contribuyente y determinar ciertamente su situación fiscal.

En suma, consideramos que la determinación presuntiva depende no sólo de la información del contribuyente, sino también de la que obtenga la autoridad fiscal al ejercer las facultades que le otorga el CFF.

3. Determinar es el reconocimiento de la existencia del hecho generador de la obligación tributaria, mediante la cuantificación en cantidad líquida del importe de su adeudo. Por su parte, la presunción es la institución jurídica en virtud de la cual se obtiene un hecho desconocido a partir de otro hecho que es conocido, siempre que medie entre los mismos un suceder lógico. En este orden de ideas, concluimos que la determinación presuntiva es una facultad de la autoridad fiscal de carácter reglada y sustantiva, en virtud de la cual se obtienen los elementos de la base gravable a partir de indicios como puede ser la información de los contribuyentes, de terceros o incluso a través de la reconstrucción de sus operaciones para posteriormente fijar en cantidad líquida la deuda tributaria. Entonces concluimos que la determinación presuntiva deberá partir de un hecho base como lo son los datos y operaciones del contribuyente, siguiendo el procedimiento establecido en la legislación, lo que arroja como resultado un impuesto presunto que impide la arbitrariedad en la actuación de la autoridad.
4. El principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada. Así, los procedimientos del artículo 56 a 61 del CFF establecen como medio para obtener presuntamente los ingresos del contribuyente, entre otros, la contabilidad, datos de declaraciones, verificación y observación de operaciones. En este tenor, concluimos que dichos artículos respetan el principio de proporcionalidad tributaria, porque siempre se le otorga al contribuyente la oportunidad de desvirtuar la presunción realizada por la autoridad de modo que el contribuyente puede demostrar su verdadera capacidad contributiva; porque el legislador estableció bases objetivas y razonables que debe considerar la autoridad para ejercer su facultad de determinación presuntiva como puede ser atender a la contabilidad del contribuyente o información de terceros, lo que ante la falta de elementos ciertos evidencia la real capacidad contributiva del contribuyente omiso; y, por último, porque corresponden a criterios de razonabilidad ya que consideramos que dicho procedimiento no tiene como finalidad directa aumentar el monto de la recaudación tributaria y ser confiscatoria, sino el desmotivar el incumplimiento del contribuyente obligándolo a tributar mediante una determinación presuntiva, sin la cual no aportaría contribución alguna.

En consecuencia, podemos concluir que los artículos que regulan la determinación presuntiva fueron creados de acuerdo con la norma superior que determina su creación, esto es, el legislador acató las limitaciones que le impone la fracción IV del artículo 31 constitucional y, por ende, la actuación de la autoridad, al acatar lo dispuesto por dichos artículos legales, gozará de validez en la cadena normativa del orden jurídico mexicano.

5. El artículo 55 del CFF establece que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, sus ingresos, valor de actos, actividades o activos, cuando incurran en una serie de causales que se presumen tendientes a la evasión fiscal.

En este sentido, concluimos que la facultad de determinación presuntiva de la utilidad fiscal es aplicable a personas morales que tributan en el Título II de la LISR y a personas físicas que tributan principalmente en la Sección I y II del Capítulo II del Título IV del mismo ordenamiento legal y a las personas morales con fines no lucrativos que realizan actividades por las que deban tributar en términos del Título II de la LISR. Sin embargo, no es aplicable a las demás personas que obtienen ingresos por arrendamiento, enajenación de bienes, adquisición de bienes, intereses, dividendos, premios y otros ingresos, ya que éstos no determinan utilidad fiscal, pero sí pueden ser sujetos de presunciones relacionadas con ingresos, valor de actos o actividades a que se refiere por ejemplo el artículo 59 del CFF.

Es por ello que la determinación presuntiva fue creada principalmente para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de las personas morales, pero nada impide que sea aplicable a las personas físicas, como puede ser en el caso de que la autoridad al revisar a una persona física presuma como ingresos a los depósitos bancarios que no correspondan a los registros de contabilidad y les aplique los coeficientes del artículo 58 del CFF, o bien, mediante la configuración de la discrepancia fiscal, la cual se actualiza cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

6. Los numerales 55, 56, 57, 58-A, 59, 60 y 61 del CFF regulan las causales que actualizan la determinación presuntiva, los procedimientos con arreglo a los cuales las autoridades fiscales pueden calcular los ingresos brutos y los valores de actos o actividades, objeto de gravamen. El artículo 58 del CFF regula una serie de coeficientes porcentuales a fin de obtener la utilidad fiscal, a la cual se le podrán restar las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios

anteriores para determinar el resultado fiscal. El artículo 39 de la LIVA y el numeral 22 de la LIEPS regulan que la autoridad deberá aplicar las tasas correspondientes a los valores de actos presuntos y luego disminuir las cantidades acreditables correspondientes.

Por lo que consideramos que dichos numerales son de carácter sustantivo, porque su función normativa se vincula con la conducta que debe desplegar la autoridad para determinar la obligación fiscal a cargo del contribuyente, dado que se refieren a los elementos para determinar la obligación fiscal.

Ello nos permite concluir que para que goce de validez la determinación presuntiva de la autoridad fiscal, la misma deberá regirse conforme a las disposiciones vigentes en el momento de la causación de los impuestos revisados, en términos del artículo 6° del CFF.

7. Recientemente el legislador incorporó el artículo 69-B al CFF, el cual regula la presunción de operaciones inexistentes amparadas en comprobantes emitidos sin contar con los activos personal, infraestructura o capacidad material para prestar servicios, producir o comercializar bienes, pero lo relevante es que cuando la autoridad concluya que el sujeto pasivo emitió tales comprobantes, los mismos quedarán sin efecto fiscal alguno.

Por su parte, el inciso b de la fracción III del artículo 55 del CFF regula como causal de determinación presuntiva el registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

En este contexto, consideramos que si la autoridad aplica el artículo 69-B mencionado, de manera que presume la inexistencia de operaciones y el contribuyente le dio efectos fiscales a los comprobantes que amparan dichas operaciones, omitiendo autocorregirse, la autoridad puede determinar un crédito fiscal mediante resolución, aplicando la causal de presuntiva relativa a operaciones no realizadas o no recibidas, ya que el haber dado efectos fiscales a tales comprobantes puede implicar que el contribuyente los registró en su contabilidad.

En consecuencia, consideramos que ambos artículos no constituyen una antinomia, sino que encuentran plena armonía y coordinación a fin de que tengan vigencia y aplicación al caso concreto de que se trate para que el orden jurídico sea coherente en sus diversas disposiciones, ya que el método de interpretación no debe ser sólo literal, restrictivo y aislado, sino relacionado con el conjunto de preceptos que integran el cuerpo normativo, pues para entender

el pensamiento del legislador es necesario armonizar o concordar todas las normas legales relativas a la cuestión que se trate de resolver.

Por lo que concluimos que los artículos mencionados fueron creados conforme a la norma superior que determina su creación, pues no existe violación alguna al derecho humano de seguridad jurídica que regula nuestra Carta Magna, ya que el contribuyente perfectamente puede prever las consecuencias jurídicas de la actuación de la autoridad fiscalizadora y, por ende, su determinación presuntiva gozará de validez.

8. Siguiendo el mismo razonamiento anterior, pero si ahora la autoridad ejerce sus facultades de determinación presuntiva por actualizarse la causal relativa al registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos, pero sin observar antes el artículo 69-B, concluimos que ello implica declarar la inexistencia de la operación para efectos de la determinación presuntiva, pero para que la autoridad pueda dejar sin efectos fiscales generales los comprobantes que amparan operaciones inexistentes, necesariamente deberá aplicar el artículo 69-B del CFF.

En consecuencia, consideramos que ambos artículos encuentran plena armonía y coordinación a fin de que tengan vigencia y aplicación al caso concreto de que se trate para que el orden jurídico sea coherente en sus diversas disposiciones, ya que el método de interpretación no debe ser sólo literal, restrictivo y aislado, sino relacionado con el conjunto de preceptos que integran el cuerpo normativo.

9. El artículo 58-A del CFF establece las causales y métodos de determinación de precios y contraprestaciones, pero es omiso en cuanto a precisar qué importes deben modificar la utilidad fiscal del contribuyente, es decir, debiera establecer que la diferencia entre el precio estimado por la autoridad y el costo de adquisición, es lo que modifica la utilidad fiscal, o bien, que son aplicables los coeficientes del artículo 58 del mismo ordenamiento.

En este tenor, concluimos que dicha circunstancia debe resolverse mediante una interpretación armónica y conforme de ambos artículos, a fin de que tengan vigencia y aplicación para que el orden jurídico sea coherente en sus diversas disposiciones y se ajuste a la fracción IV del artículo 31 constitucional, que consagra el principio de proporcionalidad tributaria a fin de asegurar a los gobernados contribuir a los gastos públicos conforme a su capacidad contributiva, lo que arroja como resultado dos posibles interpretaciones, siendo la primera que la resta referida entre la utilidad fiscal del contribuyente y el costo de adquisición se desprende del mismo artículo, por lo que sólo hace falta gravar la utilidad que le generó enajenar a precio de costo. La segunda consiste

en que al precio de enajenación la autoridad aplique los coeficientes del artículo 58 del CFF, de manera que se grave sólo la utilidad que le generó al contribuyente enajenar a precio de costo. La interpretación dependerá del caso concreto, sin que ello raye en la arbitrariedad, puesto que la autoridad deberá fundar y motivar su determinación.

Por ejemplo, supongamos que el contribuyente vendió mercancía a su costo y éste fue determinado por las autoridades fiscales, sin que la autoridad advierta que se haya hecho deducible dicho costo, por lo que en este caso la autoridad podrá determinar presuntivamente la utilidad de dicha venta, aplicando al importe determinado de enajenación, el coeficiente de utilidad del artículo 58 del CFF.

En caso contrario, es decir, que el contribuyente haya vendido a precio de costo haciéndolo deducible, las autoridades fiscales deberán únicamente gravar la utilidad resultante de restar al precio determinado de enajenación el costo determinado por el contribuyente.

10. El artículo 60 del CFF establece la determinación presuntiva del importe de la enajenación cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, pero es omiso en cuanto a precisar si a dicho importe le son aplicables los coeficientes del artículo 58 del CFF.

En este tenor, concluimos que dicha circunstancia debe resolverse mediante una interpretación armónica y conforme de ambos artículos, a fin de que tengan vigencia y aplicación para que el orden jurídico sea coherente en sus diversas disposiciones y se ajuste a la fracción IV del artículo 31 constitucional, que consagra el principio de proporcionalidad tributaria a fin de asegurar a los gobernados contribuir a los gastos públicos conforme a su capacidad contributiva, lo que arroja como resultado dos posibles interpretaciones siendo la primera que el costo determinado de enajenación se le reste el costo de adquisición que haya hecho deducible el contribuyente, o bien, que a dicho costo determinado de adquisición se le apliquen los coeficientes del artículo 58 del CFF sólo en el caso de que el contribuyente no haya hecho deducción alguna, pues de esta manera sólo se gravaría la utilidad de la venta. La interpretación dependerá del caso concreto, sin que ello raye en la arbitrariedad, puesto que la autoridad deberá fundar y motivar su determinación.

Por ejemplo, supongamos que el contribuyente omitió registrar sus adquisiciones en contabilidad y éstas fueron determinadas por las autoridades fiscales, sin que se haya hecho deducible el costo de adquisición, por lo que en este caso la autoridad podrá determinar presuntivamente la utilidad por la

presunta enajenación de las adquisiciones omitidas, aplicando al importe determinado de enajenación, el coeficiente de utilidad previsto en el artículo 58 del CFF.

En caso contrario, es decir, que el contribuyente sí haya hecho deducible el costo de adquisición, pero haya omitido registrar adquisiciones en la contabilidad y éstas hayan sido determinadas por las autoridades fiscales, éstas únicamente deberán gravar la utilidad resultante de restar al ingreso por la enajenación, el costo determinado por el contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

1. Academia de Estudios Fiscales, *Fiscalización*, México, Themis, 2011.
2. Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta*, México, Themis, 1996.
3. Margain Manatou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano*, 19ª ed., México, Porrúa, 2007.
4. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2014.
5. Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Etimología jurídica*, 6ta ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2011.
6. Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2016.
7. Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Oxford, 2010.
8. Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Derechos humanos en la Constitución: comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana*, I, México, Suprema Corte de Justicia de la nación, 2013.
9. Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *La interpretación de las disposiciones fiscales*, México, Dofiscal Editores, 2011.
10. Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, 3ª ed., México, Porrúa, 2009.
11. Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho aduanero*, México, Editorial Porrúa, 2009.
12. Hernández de la Cruz, Arturo, *Estudio práctico de los pamas*, Ediciones Fiscales, México 2003.
13. Trejo Vargas, Pedro, *El sistema aduanero en México*, México, Tax, 2006.

14. Comisión Representativa del IMCP ante las Administraciones Generales de Fiscalización del SAT, *Lo que usted debe conocer acerca del dictamen fiscal*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 9ª ed., octubre de 2015.
15. Sánchez Vega, Javier Alejandro, *La determinación presuntiva realizada por el SAT*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016.
16. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 22ª ed., Editorial Themis, 2014 México.
17. Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, México, Editorial Porrúa, 1981, Tomo I.
18. Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, México, Editorial Porrúa, 1984.
19. Segura Munguía, Santiago, *Diccionario etimológico latino-español*, Madrid, 1985.
20. Hipólito Rossy, *Instituciones de derecho financiero*, Barcelona, Librería Bosch, 1959.
21. Sánchez Hernández, Mayolo, *Derecho tributario*, 2ª ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988.
22. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2002.
23. Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Argentina, Cangallo, 1993.
24. Cabanellas, Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, 21ª ed., Argentina, Editorial Heliasta, 1989.
25. Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, *Normas de Información Financiera*, 6ª Ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2011.

26. Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la ley del impuesto sobre la renta*, México, Themis, 1986.
27. Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario jurídico mexicano*, 8a ed., México, UNAM-Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995.
28. De Pina Vara Rafael, *Diccionario de derecho*, 37ª ed., México, Editorial Porrúa, 2012.
29. Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 22ª ed., Madrid, Editorial Espasa Calpe, 2001.

CIBERGRAFÍA

1. Palomino , Margarita, “La obligación tributaria”, Manual de Justicia Administrativa, México, 2017, http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf
2. Suprema Corte de Justicia de la Nación, “CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 01/06/2018 VIGENTE”, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXDtzJiDf75qtoo7+0NcTq0TSfnV4DCwEJx5r04tbvMVA==>
3. Suprema Corte de Justicia de la Nación “CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 31/12/1982 VIGENTE”, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUT7wGGm46exTkZNasKSM0VyKCtgQj8Fr0LxXrNvyER9g==>
4. Suprema Corte de Justicia de la Nación “CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 31/12/1982 VIGENTE”, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdUT7wGGm46exTkZNasKSM0VJwH4Ea/LI5vetZMfIPq96A==>
5. Real Academia Española, “así”, Diccionario de la Lengua Española, <https://dle.rae.es/?id=3zT41MT>

6. Suprema Corte de Justicia de la Nación, "CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 29/12/1997 VIGENTE", <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXhYmOBOCEsxyIRoyXhcaiO24WboWbNjksQQtqn1xxiQ==>
7. Suprema Corte de Justicia de la Nación, "CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 05/01/2004 VIGENTE" <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdXucmH/r+b4QQGvDNivuPPGvu1r6YH0ZFTmoGmJTrWNPw==>
8. Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación, "CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 09/12/2013 VIGENTE", Sistema de Consulta de Ordenamientos, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativo.aspx?q=0ucD2LCACBYFJMtRUjUaXMiwy4bi8WtJyUaDmLk2WdVUXc1CujkJGUc qjb80EWe5>

LEGISLACIÓN VIGENTE

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación
3. Reglamento del Código Fiscal de la Federación
4. Ley del Impuesto sobre la Renta
5. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
6. Ley del Impuesto al Valor Agregado
7. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
8. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
9. Reglamento del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
10. Código Federal de Procedimientos Civiles