

00746



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE IMPUESTOS EN EL
DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

T E S I S A
QUE PARA OBTENER EL DIPLOMA DE
ESPECIALISTA EN DERECHO FISCAL
P R E S E N T A
BERENICE LARA MOLINA



ASESOR: DR. EDUARDO MARTINEZ DE LA VEGA Y GLORIA

MEXICO, D. F.

2004

M.332241

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

AGRADECIMIENTOS

A Dios.

*A mis padres Cristina Molina y Cuauhtémoc Lara:
Por darme todo el amor, comprensión y paciencia,
porque gracias a ellos he logrado todas mis metas.*

*A mi hermana Norma:
Por ser mi guía y ejemplo a seguir,
por sus cuidados y consejos.*

*A mi asesor Dr. Eduardo Martínez de la Vega:
Por su apoyo incondicional.*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México y
A la Facultad de Derecho:
Porque no sólo me brindo una formación académica,
sino que también me dio algunos de los momentos
más felices de mi vida.*

INDICE

ABREVIATURAS UTILIZADAS	XI
INTRODUCCION	XII

CAPITULO PRIMERO

DE LAS PRESUNCIONES, DE LAS GARANTIAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

1.1. De las presunciones	1
1.1.1. Concepto de presunción	1
1.1.2. Definición y fundamento legal de la presunción	4
1.1.3. Panorama histórico	4
1.1.4. Naturaleza jurídica de las presunciones	6
1.1.5. Clasificación de las presunciones	8
1.2. De las garantías individuales	10
1.2.1. De las garantías individuales en materia tributaria	11
1.2.2. Garantía de irretroactividad de la ley	12
1.2.3. Garantía de audiencia	13
1.2.4. Garantía de las formalidades esenciales del procedimiento	14
1.2.5. Garantía de la no confiscatoriedad	14
1.2.6. Derecho de Petición	16
1.3. Principios Constitucionales en materia tributaria	20
1.3.1. Principio de proporcionalidad	22
1.3.2. Principio de equidad	28
1.3.3. Principio de legalidad	29
1.3.4. Principio de gasto público	30
1.3.5. Principios tributarios en la doctrina	44

CAPITULO SEGUNDO
MEDIOS PARA EJERCER LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

2.1. Principales obligaciones del contribuyente	49
2.1.1. Inscripción en el RFC	49
2.1.2. Avisos	54
2.1.3. Apertura de libros y registros de contabilidad	55
2.1.4. Elaboración de facturas y otros comprobantes fiscales	56
2.1.5. Determinación de contribuciones	57
2.1.6. Presentación de declaraciones y solicitudes	57
2.2. La visita domiciliaria	59
2.2.1. Clases de visita	59
2.2.2. Fundamento legal	59
2.2.3. Orden de visita	60
2.2.4. Desarrollo de la visita	69
2.2.5. Actas de visita	71
2.3. La revisión de gabinete	73
2.3.1. Fundamento legal	73
2.3.2. Desarrollo de la revisión	74
2.4. La compulsión a terceros	77
2.5. El dictamen contable	78
2.5.1. Fundamento legal	80
2.5.2. Contribuyentes obligados a dictaminar	80
2.5.3. Requisitos del dictamen	82
2.5.4. Revisión del dictamen	83

CAPITULO TERCERO
DE LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

3.1. La razón de ser de las presunciones tributarias	87
3.1.1. La evasión fiscal	93
3.1.2. La planeación, la elusión y la evasión	95
3.2. Métodos para la determinación del tributo	104
3.2.1 Método Objetivo	104
3.2.2. Método Declarativo	104
3.2.3. Método Indiciario	105
3.3. La determinación del impuesto por parte de la autoridad hacendaria.	106
3.4. La regulación de las presunciones en el Código Fiscal de la Federación	111
3.4.1. ¿Cuándo procede la determinación presuntiva en materia tributaria?	115
3.4.2. Procedimiento para la determinación presuntiva	123
3.4.3. Elementos para la determinación de contribuciones	124
3.5. La regulación de las presunciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta	130
3.5.1. Fundamento para determinar ingresos presuntivamente	130
3.5.2. Forma para determinar presuntivamente la utilidad fiscal	131
3.5.3. Las presunciones <i>iuris tantum</i> y las presunciones <i>iure et de iure</i>	135
3.6. La garantía de audiencia y las presunciones tributarias	145
3.7. Los principios constitucionales y las presunciones tributarias	147
CONCLUSIONES	155
BIBLIOGRAFÍA	165

ABREVIATURAS UTILIZADAS

art.	Artículo
CFE	Código Fiscal de la Federación
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
Cfr.	Confronte
CPC	Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal
ed.	Editorial
frac.	Fracción
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
ISAN	Impuesto sobre Automóviles Nuevos
ISR	Impuesto sobre la Renta
ISTUV	Impuesto sobre la Tenencia de Vehículos
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
Ob. Cit.	Obra citada
Pág.	Página
Págs.	Páginas
PND	Plan Nacional de Desarrollo
RCFE	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Trad.	Traducción

INTRODUCCION

Como es bien sabido, en el ámbito jurídico existe una figura denominada "Presunción" que es la determinación de un hecho desconocido partiendo de hechos conocidos, es decir, que por disposición de la ley, la propia ley o en su caso la autoridad judicial establece como verdaderos, ciertos hechos en base a elementos que tiene comprobados.

En ese orden de ideas y ubicando esta figura jurídica en nuestro Derecho Tributario se consideran presunciones aquellas que el legislador establece con el fin preponderante de determinar créditos fiscales. es decir, consiste en una forma de evitar la evasión fiscal por parte de los contribuyentes mediante la cual la autoridad usando sus facultades de comprobación determina ingresos, actos, actividades o activos que deben de ser gravados.

Así el Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento jurídico tributario que regula ampliamente los ingresos presuntos así como la determinación de los mismos. Por otro lado tenemos a la Ley del Impuesto sobre la Renta la cual señala la presunción de ingresos para el pago de dicho impuesto en que la autoridad determina que un contribuyente obtuvo ingresos gravados y que por tanto se debe cubrir el importe respectivo, ya que por sí mismo no declaró y se autodeterminó el gravamen a pagar o lo hizo en forma inadecuada.

Sin embargo, y pese a que por disposición constitucional todos estamos obligados a contribuir al gasto público respetando los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad, es importante analizar la violación de dichos principios con la determinación presuntiva; así como la de establecer si con dichas presunciones se transgrede la garantía de audiencia del contribuyente, ya que en algunas ocasiones la autoridad no lo establece como una presunción *iuris tantum* sino

como una presunción que no admite prueba en contrario, es por ello que la finalidad de la presente investigación es el establecer si se respetan o no los preceptos constitucionales con la presunción de ingresos.

Para lograr los objetivos planteados estructuramos el presente trabajo en tres capítulos:

En el primero haremos referencia a la regulación general de las presunciones, las cuales tienen su origen en el derecho civil, de la misma forma estudiaremos las garantías y los principios constitucionales que se aplican en materia tributaria, para posteriormente poder determinar si las presunciones fiscales respetan nuestro máximo ordenamiento jurídico.

El capítulo segundo lo dedicaremos a estudiar las facultades que la autoridad tiene para fiscalizar a los contribuyentes, de modo tal que al ejercerlas compruebe el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales. La importancia de dicho capítulo radica en que la determinación presuntiva de impuestos es realizada por el fisco en el ejercicio de dichas facultades.

En el capítulo tercero entraremos de lleno al análisis de las presunciones en nuestra legislación fiscal, veremos su operación y estableceremos en que medida el procedimiento presuntivo transgrede la Constitución.

CAPITULO 1

DE LAS PRESUNCIONES Y DE LAS GARANTIAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Sumario: 1.1. De las presunciones, 1.1.1. Concepto de presunción, 1.1.2. Definición y fundamento legal de la presunción, 1.1.3. Panorama histórico, 1.1.4. Naturaleza jurídica de las presunciones, 1.1.5. Clasificación de las presunciones; 1.2. De las garantías individuales, 1.2.1. De las garantías individuales en materia tributaria, 1.2.2. Garantía de irretroactividad de la ley, 1.2.3. Garantía de audiencia, 1.2.4. Garantía de las formalidades esenciales del procedimiento, 1.2.5. Garantía de la no confiscatoriedad, 1.2.6. Derecho de Petición; 1.3. Principios Constitucionales en materia tributaria, 1.3.1. Principio de proporcionalidad, 1.3.2. Principio de equidad, 1.3.3. Principio de legalidad, 1.3.4. Principio de gasto público, 1.3.5. Principios tributarios en la doctrina.

1.1. DE LAS PRESUNCIONES

1.1.1. CONCEPTO DE PRESUNCIÓN

La raíz de la palabra presunción viene del latín "*praesumptio*" de *prae*=ante y *sumere*-*Mpsimptum*=tomar.

En términos generales la palabra presunción *significa "sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello"*¹.

¹ "*Diccionario Enciclopédico Espasa*", Tomo 19, 8º ed., ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979, pág. 344.

De lo anterior podemos entender que una presunción es una idea que se formula al respecto de determinada cosa o situación en base a ciertos hechos o elementos que así lo indican. Es decir, *"Se trata de una sospecha basada en indicios y no en pruebas"*².

Basándonos en estas consideraciones generales, en el Derecho podemos decir, que hay una presunción cuando no existe una prueba plena y se hace uso de los hechos ciertos o probados para deducir otros que no son conocidos plenamente. En este sentido los doctrinarios jurídicos han estudiado ampliamente esta figura y su utilidad, existiendo así un sin número de conceptos y razones de su existencia que finalmente concluyen en señalar que se trata de una figura jurídica por medio de la cual se desentraña un hecho desconocido en base a hechos conocidos.

Así el doctrinario Jaime Guasp nos explica lo que debe entenderse por presunción:

*"Cuando la prueba mediante la que quiere convencerse al Juez de la existencia o inexistencia de un dato procesal determinado no utiliza como un instrumento una persona ni una cosa sino un acaecimiento (hecho o acto), se produce la llamada prueba de presunciones o presunción, la cual consiste, por tanto, en aquella prueba que emplea un cierto acaecimiento para convencer al juez de la verdad o falsedad de un dato procesal"*³.

En este mismo sentido Hugo Rocco determina:

"La presunción puede definirse como la inducción de la existencia de un hecho desconocido, del de un hecho conocido,

²-"DICCIONARIO LAROUSSE EN COLOR", ediciones Larousse, México, 1984, pág. 718.

³ GUASP, Jaime, *"Derecho Procesal Civil"*, 2ª ed. ed. Instituto de Estudios Políticos, España, 1961, pág. 1312.

*partiendo del presupuesto de que debe ser verdadero en la mayor parte de los casos en los que entra el caso concreto"*⁴.

De tal modo puede decirse que las presunciones no son más que el resultado de un proceso lógico, en que se deducen ciertos hechos en base al modo normal de ocurrir las cosas.

Ahora bien, del concepto mencionado se desprenden varios elementos, a saber:

- 1) Un hecho conocido,
- 2) Un hecho desconocido,
- 3) Una relación de causalidad entre ambos hechos.

1) Un hecho conocido.

Implica la existencia de un hecho plenamente probado, ya que de ahí va a partir la presunción, es decir, si no hay el elemento que sirva como base para desentrañar otros hechos no existirá una presunción válida. Es decir, primero que nada debe haber una afirmación válida jurídicamente para de ahí averiguar otros hechos en base a la lógica elemental, partiendo de dicha afirmación que será la base de la presunción.

2) Un hecho desconocido.

Se trata del hecho que se pretende desentrañar en base en el hecho que se tiene conocido. Esto es, un hecho o afirmación que no se conoce y que jurídicamente no existe, pero que se pretende probar.

3) Una relación de causalidad entre ambos hechos.

Para que la presunción opere, es necesario evidentemente que exista un enlace entre ambos hechos, es decir, una relación de causa y efecto entre el hecho cierto y determinado y el hecho desconocido.

⁴ ROCCO, Hugo, "Teoría General del Proceso Civil", Trad. DE LA J. TENA, Felipe, ed. Porrúa, México, 1959, pág. 25.

1.1.2. DEFINICIÓN Y FUNDAMENTO LEGAL DE LA PRESUNCIÓN

En la legislación mexicana, la figura de la presunción esta regulada tanto a nivel federal como local en los Códigos de Procedimientos Civiles respectivos, toda vez que jurídicamente se usa como un medio de prueba con que cuentan las partes y el propio juzgador para desentrañar la verdad de los hechos controvertidos. A nivel federal el Código Federal de Procedimientos Civiles regula las presunciones en el Libro Primero "Disposiciones Generales", Título Cuarto "Prueba", Capitulo VIII "Presunciones", y así en su artículo 190 señala:

Las presunciones son:

- I. Las que establece expresamente la ley; y*
- II. Las que se deducen de hechos comprobados.*

En los artículos subsecuentes se dedica a regular las clases de presunción que hay, de lo cual hablaremos más adelante; así también determina como se prueba y desvirtúa una presunción.

Como podemos ver del contenido del artículo 190 no se desprende una definición exacta de lo que debemos entender por presunción para ello tenemos que acudir a la legislación local donde si podemos encontrar una definición de ello. Así el artículo 379, de la Sección IX, Capitulo IV, Título Sexto, del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal señala lo que debemos entender por presunción y a su letra dice:

"Presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se llama legal y la segunda humana".

1.1.3. PANORAMA HISTORICO

DERECHO ROMANO. Como todos los antecedentes de nuestro derecho, la presunción viene desde el Derecho Romano y así regulada en la Ley VIII, Título XIV de la Tercera Partida se dice: "*Pruebas et averiguamientos son de*

muchas naturas... et aun hi ha otra natura a que dicen presunción”⁵, lo cual quiere decir que la gran sospecha de algo vale tanto en algunas cosas como el averiguamiento de la prueba, de ahí que los glosadores explicaban las presunciones como la posibilidad que tenían tanto la ley como los propios magistrados de tomar algo como verdadero aún antes de que se pruebe por otro modo, así señalaban, “*lex vel magistratus sumit aut habet aliquid pro vero et id prae, id est, antequam aliunde probetur*”⁶. Ya en el periodo clásico se distingue entre presunción e indicio señalando que este último es el punto de partida para llegar a establecer una presunción. En el Digesto de Justiniano ya se regulaban las presunciones en el mismo Título de las pruebas.

DERECHO ALEMÁN⁷. Las presunciones eran una facultad propia del “*Ding*” (juez) el cual las usaba a su arbitrio, ya que no existían las presunciones legales propiamente dichas y es por ello que no fueron del todo eficaces.

DERECHO ESPAÑOL⁸. La regulación de las presunciones existe desde las Siete Partidas en donde se hacía una especie de clasificación atendiendo al grado de probanza, de tal modo había presunciones violentas, medias y leves y era por tanto necesaria la prudencia del magistrado para tomar en consideración y admitir las que verdaderamente demostraran algo.

DERECHO MEXICANO⁹. Antes de la llegada de los españoles y dado al tipo de procedimiento oral que existía entre los aztecas las presunciones no se desarrollaron, es hasta la colonización en que se empezó a hacer uso de ellas al aplicarse los cuerpos normativos españoles que rigieron en nuestro país entre ellos las Siete Partidas que ya comentamos y las Leyes de Indias.

⁵ BECERRA BAUTISTA, José, “*El proceso civil en México*”, 14 ed., ed. Porrúa, México, 1992, pág. 159.

⁶ *Ibidem*, pág. 158.

⁷ PEREZ BECERRIL, Alfonso, “*Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*”, ed. Porrúa, México, 2001, págs. 13 y 14.

⁸ *Cfr. Ibidem*, págs. 14 y 15.

⁹ *Cfr. Ibidem*, págs. 15-18.

Ya en el México independiente las presunciones son reguladas desde el primer Código de Procedimientos Civiles que data de 1872, en el Capítulo XII, título VI cuyo contenido es muy similar al que hoy consagra el Código local del Distrito Federal. En el segundo Código procesal de 1880 se vuelve a regular la figura en los mismos términos haciendo algunas precisiones a cerca de la presunción humana. En el tercero de los códigos del año de 1884 se transcribe literalmente en el Título V, Capítulo XI el articulado del anterior. Por último tenemos la regulación del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal que actualmente esta en vigor que surge en 1932 el cual con la reforma de 2000 es aplicable únicamente al Distrito Federal ya que con la misma fecha entra en vigor el Código de Procedimientos Civiles a nivel Federal. Así el Código local en nos da una definición que ya comentamos en el apartado anterior, la cual fue tomada del Código Civil Francés, lo que resulta lógico ya que como es sabido nuestros ordenamientos civiles poseen una fuerte influencia francesa.

1.1.4. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS PRESUNCIONES

Una de las cuestiones más importantes en el análisis de cualquier figura es el determinar a ciencia cierta su naturaleza jurídica toda vez que de ahí se van a desprender sus efectos legales, de tal forma se ha cuestionado mucho por los doctrinarios la verdadera esencia de la presunción y aunque en la legislación no sólo en la nacional (la cual precisa en el artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles que la presunción es un medio de prueba) sino en la mayoría de las legislaciones extranjeras se encuentra regulada como una prueba más, en la doctrina no se ha podido lograr homogenizar un criterio que determine su naturaleza, ya que mientras unos siguen el criterio de la ley diciendo que la presunción es una verdadera prueba, otros consideran que no lo es y que por su propio sentido no puede considerarse como tal.

En tal virtud, los que defienden la primera postura argumentan que el proceso lógico deductivo de la ley o del juzgador termina siempre en un acaecimiento que tiene valor probatorio, al igual que cualquier prueba, la doctrina española señala a las presunciones como pruebas indirectas ya que tienen menor inmediatividad para llegar al conocimiento de la verdad a diferencia de algunas otras pruebas plenas, pero no por ello dejan de ser eficaces para llegar a

concluir determinado hecho o acontecimiento como verdadero. Otros las consideran prueba indirecta en virtud de que para que se llegue a desentrañar la verdad es necesario contar con otras pruebas que sustenten la presunción formulada. en este mismo sentido se pronuncia el distinguido procesalista Carnelutti ¹⁰ señala que la actividad del juez tendiente a lograr el conocimiento de la verdad es un medio de prueba ya que sin ella no podría llegarse a esa verdad, la diferencia con las demás pruebas es que los medios para lograr el conocimiento son diferentes en las presunciones se trata evidentemente de medios subjetivos, mientras que los otros son medio reales u objetivos. De tal forma esta postura determina que la presunción es una prueba como cualquier otra ya que en todas el juez infiere de una cosa o un hecho la existencia o inexistencia de otros hechos.

La otra postura, a *contrario sensu* establece que hay diferencia entre la prueba y la presunción, ya que la primera desentraña la verdad directamente, mientras que la segunda es consecuencia de la deducción. De tal modo se considera que la presunción es un sustituto o un complemento de otras pruebas. En este sentido Hugo Rocco ¹¹ determina que en cualquier medio de prueba el juez siempre sigue un proceso lógico para probar los hechos desconocidos que se le plantean en base a hechos conocidos, sin embargo el resultado de esa investigación es la certeza de la existencia del hecho, sin en cambio en la presunción sólo se establece la probabilidad de su existencia.

Por nuestra parte coincidimos con la segunda postura, esto es, consideramos que las presunciones establecidas por la ley y las que determina el propio juez no pueden ser consideradas pruebas en si mismas, ya que la prueba es:

¹⁰ Cfr. BECERRA BAUTISTA José, *Ibidem*, pág. 159.

¹¹ Cfr. ROCCO, Hugo, *Ob. Cit.*, pág. 29.

*"La obtención del cercioramiento del juzgador acerca de los hechos discutidos y discutibles cuyo esclarecimiento resulte necesario para la resolución del conflicto sometido a proceso"*¹².

De lo anterior se desprende plenamente la diferencia entre una prueba y una presunción, toda vez que mientras la prueba en forma definitiva demuestra los hechos que se suscitaron para que en base a ello el juez pueda dictar una resolución, la presunción por su parte establece la posibilidad de que así hayan ocurrido las cosas de acuerdo a la manera de suceder normalmente, sin embargo no siempre es así y puede que las cosas se hubiesen suscitado de otra manera, es por ello que no se demuestra plenamente la existencia de los hechos y sólo se establece la posibilidad de que así sea, es decir, se presume que así es.

1.1.5. CLASIFICACION DE LAS PRESUNCIONES

Dentro de la regulación jurídica, tanto doctrinal como legal las presunciones suelen clasificarse atendiendo a dos cuestiones, primero a quien establece la presunción y segundo a los efectos de la misma. De tal modo las presunciones se clasifican de la siguiente manera:

- 1) legales y humanas,
- 2) *iris tantum* y *iure et de iure*.

1) Las presunciones legales y humanas.

Como mencionamos en el párrafo que antecede esta clasificación atiende a quien establece la presunción y así estaremos frente a una presunción legal cuando es la ley la que se encarga de hacer el razonamiento lógico que permita desentrañar los hechos desconocidos partiendo de hechos conocidos, es decir, es en el mismo cuerpo legal en el que se señalan los casos que se consideran presunciones de determinados hechos. Se dice entonces que la presunción legal: *"no es otra cosa que un mandato legislativo en el cual se ordena tener por establecido un hecho, siempre que otro hecho, indicador del*

¹² ALCALA-ZAMORA Y CASTILLO, Niceto y LEVENE, Ricardo, *"Derecho procesal penal"*, tomo III, ed. G. KRAFT, Buenos Aires, 1945, pág. 20.

primero, haya sido comprobado suficientemente"¹³. Por el contrario estaremos frente a una presunción humana cuando no es la ley la que presume determinada situación, sino el propio juez que esta conociendo del asunto litigioso y que contando con los elementos que conoce a ciencia cierta esta en la posibilidad de hacer el análisis de los mismos para desmembrar los hechos desconocidos, lo que significa que es él quien hace el razonamiento lógico. De tal modo las presunciones de *hecho* "son aquellas que son dejadas a la libre apreciación del juez y que no constituyen más que un principio de prueba, que debe ser completado por otras presunciones o por otra prueba, tal como el juramento supletorio"¹⁴.

Así en las presunciones legales el juez lo único que hace es aplicar la ley, esto es, acredita un hecho desconocido derivado de uno conocido por mandato de la ley, en virtud de que el razonamiento lógico ya fue realizado por el legislador y plasmado en el ordenamiento jurídico; en cambio en las presunciones humanas el análisis lo hace en juez ya sea por voluntad propia o a petición de parte interesada.

Es así como el Código Federal de Procedimientos Civiles establece ambas presunciones en su artículo 190, el cual señala:

"Las presunciones son:

- I. Las que establece expresamente la ley; y*
- II. Las que se deducen de hechos comprobados.*

2) Las presunciones *iuris tantum* y *iure et de iure*.

En términos jurídicos suele explicarse fácilmente estas figuras que también suelen denominarse como presunciones relativas y absolutas respectivamente determinando que las presunciones *iuris tantum* son las que admiten prueba en contrario, mientras que las presunciones *iure et de iure* son las que no admiten prueba en contrario; aunque claras son estas afirmaciones explicaremos un poquito más a fondo el sentido de ambas y sus consecuencias jurídicas.

¹³ PEREZ BECERRIL, Alonso, *Ob. Cit.*, pág. 85.

La presunción *iuris tantum* es aquella que se formula, pero sin embargo podemos desvirtuar con otros elementos de prueba que nos indican que esa apreciación de los hechos, esos hechos desconocidos no son como se presumen si no como se esta demostrando fehacientemente. La presunción *iure et de iure* es aquella que no vamos a poder desvirtuar de ningún otro modo y con ninguna otra prueba.

Es importante señalar que esta clasificación de las presunciones es más una subdivisión de las presunciones legales ya que es en la ley en donde se determina si estamos frente a una presunción que admite o no prueba en contrario, toda vez que la presunciones humanas siempre serán relativas; es así como lo determina el Código en comento:

Art. 191. Las presunciones, sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando, para las primeras, exista prohibición expresa de la ley".

1.2. DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES

Las garantías individuales son aquellas que se encuentran consagradas en nuestra Constitución dentro de las primeros 29 artículos, es decir, en la parte dogmática de dicho ordenamiento y la finalidad es la protección de los derechos de los gobernados y revisten tal importancia para el tema que nos ocupa toda vez que estas deben de ser respetadas en cualquier ámbito ya que se encuentran consagradas en nuestro máximo ordenamiento jurídico, toda vez que el artículo 133 nos señala la supremacía constitucional, por tanto todos los ordenamientos jurídicos deben de respetar las garantías y principios ahí plasmadas, esto incluye por supuesto cualquier disposición tributaria.

En este sentido el Maestro Burgoa nos dice que:

"La garantía individual es una relación jurídica que existe entre el gobernado y el Estado y sus autoridades; en virtud de la cual surge para el primero el derecho de exigir a los segundos una obligación positiva o negativa consistente en respetar las

¹⁴ "ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA", tomo XVI, Editorial Bibliográfica Argentina, S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1966, pág. 953.

Faltan páginas

N° 11-12

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

Por tal motivo el monto de las contribuciones será aquel que indique la ley en el momento en que el contribuyente realice las actividades gravadas y no podrá hacer valer a su favor derechos adquiridos respecto a una tasa o tarifa anterior dado que le beneficia ya que el momento de la causación de la obligación es el que determina el monto de la misma, es decir, la ley aplicable será aquella que este vigente en el momento en que el contribuyente se coloque en la hipótesis jurídica que da nacimiento a la obligación tributaria, esto es, cuando se realice el hecho generador del impuesto.

1.2.3. GARANTIA DE AUDIENCIA

El artículo 14 de nuestra Carta Magna es sin duda uno de los protectores básicos de los derechos de los súbditos en contra de los posibles abusos del poder público, ya que no nada más contempla la irretroactividad de la ley que analizamos en párrafos anteriores, sino consagra la garantía de audiencia y la garantía de las formalidades esenciales del procedimiento. De tal modo el segundo párrafo del citado artículo dice:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en las que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes establecidas con anterioridad al hecho".

La garantía de audiencia es sin duda una de las importantes ya que por medio de ella las personas tienen la posibilidad de defenderse toda vez que lo que se pretende es la protección de los bienes jurídicos tutelados, de tal modo que la

Única forma de que se pueda disponer de los bienes de una persona es después de que se siguió un juicio ante la autoridad judicial que es la competente para dirimir las controversias y en donde se le dio a las partes la oportunidad de defenderse, presentar pruebas que versen sobre la materia del litigio y manifestar lo que ha su derecho convenga; y así una vez cubierto ese derecho se puede dictar una resolución fundada y justamente.

1.2.4. GARANTIA DE LAS FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO

Las formalidades esenciales del procedimiento constituye un derecho importantísimo para los gobernados ya que por medio del mismo se pretende proteger el justo y legal desarrollo del procedimiento en la resolución de un conflicto jurídico ya sea de orden civil, penal o administrativo, de tal modo se debe seguir los lineamientos establecidos en las leyes, así el ya transcrito artículo 14 en su segundo párrafo de la Constitución establece que en todo juicio se deben cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, las cuales están constituidas por cada una de los medios y oportunidades de defensa que se regulan en cada proceso para llegar a una adecuada y justa resolución por lo tanto el juzgador debe hacer que se respete el derecho de las partes para la solventación de dicha garantía constitucional.

1.2.5. GARANTIA DE LA NO CONFISCATORIEDAD

Hay confiscatoriedad cuando la autoridad se apropia de la totalidad de los bienes de una persona, en este sentido la Constitución lo prohíbe abiertamente al señalar que queda prohibida la confiscación de bienes sin embargo también señala los casos en que no se considera que hay confiscatoriedad. Así el artículo 22 de la Constitución determina:

“Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, a para el pago de impuestos o multas."

Este precepto ha sido interpretado en la doctrina en dos sentidos, el primero que señala que los dos párrafos son contradictorios toda vez que el primero prohíbe la confiscación y el segundo la permite, y el otro que señala que el segundo párrafo es una excepción válida; sin embargo nosotros podemos hacer las consideraciones siguientes:

En primer lugar consideramos que no se trata en sentido alguno de una contradicción ya que el artículo empieza por la prohibición expresa de confiscar bienes, en tal sentido y abordando la cuestión fiscal que es la que nos atañe podemos decir que las contribuciones impuestas no deben ser confiscatorias, esto es, no se puede obligar a una persona a aportar la totalidad o gran parte de su patrimonio para el sostenimiento de los gastos públicos ya que iría en contra de esta garantía y del principio de proporcionalidad contemplado también a nivel constitucional en el artículo 31 que nos obliga a contribuir en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este mismo sentido, las leyes secundarias que establecen los impuestos que tienen que pagar las personas que se coloquen en la hipótesis jurídica deben de atender a la capacidad económica del sujeto activo, tal como lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta en que las personas físicas que obtienen ingresos lo hacen de manera proporcional a los ingresos obtenidos de tal forma que a menos ingresos menor impuesto se paga y a la inversa entre mayor ingreso mayor impuesto pero siempre respetando el límite en que no se establezca una cuota que grave toda o la mayoría de los ingresos obtenidos por el contribuyente.

En segundo lugar, consideramos que el párrafo siguiente, más que una excepción a la regla general es una nota aclaratoria la cual no impide que se respete esta garantía ya que una cosa es que no se pueden establecer contribuciones excesivas que lleguen a la confiscatoriedad y otra es que las personas físicas y morales no cumplan con sus obligaciones de pago en tiempo y forma; en este orden de ideas el contribuyente que debe aportar no lo hace

en los términos de ley, entonces la autoridad judicial podrá mandar la aplicación aún total de los bienes del deudor para cubrir los impuestos o las multas omitidas y esto no implica violación alguna de la garantía individual que estamos comentando ya que todo deriva de una omisión. Ahora bien de lo transcrito en estas líneas nos saltan tres comentarios, el relativo a que la aplicación total siempre tiene sus límites consagrados tanto en la Constitución como en el propio Código Fiscal de la Federación, así la fracción XXVIII, del apartado A, del artículo 123 de nuestra Carta Magna señala que el patrimonio de familia es inalienable e inembargable, por tanto debe ser respetado en todo momento. El otro comentario que haremos brevemente y que dejaremos como reflexión es que la propia Constitución permite la aplicación de los bienes en forma total o parcial, pero siempre que sea por mandato judicial, entonces el cobro que la autoridad fiscal hace de los créditos fiscales por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución ¿es violatorio de la garantía de no confiscatoriedad por que no proviene de la autoridad competente?. El último es el relativo a que también por disposición constitucional las deudas de carácter puramente civil están prohibidas las penas de prisión, sin embargo en materia fiscal no opera de la misma forma por la naturaleza misma del tributo y la aplicación a los gastos públicos, es decir, se trata de la satisfacción de los intereses comunes, por lo tanto el propio Código Fiscal contempla un apartado para los Delitos Fiscales que la conducta típica casi siempre conlleva la omisión en el pago de las contribuciones.

1.2.6. DERECHO DE PETICION

El derecho de petición se encuentra consagrado en el artículo octavo de nuestra Constitución en el cual da una garantía al gobernado para plantear cualquier petición a la autoridad quien esta obligada a responderla ya sea favorablemente o en sentido negativo, en tal virtud en materia tributaria se regula una figura llamada Negativa Ficta la cual va en contra de la garantía individual que consagra nuestro artículo 8 constitucional por el agravio que se causa al contribuyente que interpone una consulta con la finalidad de cumplir con sus obligaciones fiscales correctamente y la autoridad no resuelve su planteamiento o dudas concretas, lo que trae como consecuencia la

inconstitucionalidad de la figura jurídica regulada en el Código Fiscal, la cual se encuentra determinada en el artículo 37 que señala:

"Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo mientras no se dicte la resolución, o bien esperar que esta se dicte."

Al respecto de esa figura un Tribunal Colegiado determino que el derecho de petición y la negativa ficta son dos figuras totalmente diferentes ya que en esta última no se obliga a la autoridad a contestar en forma expresa, por lo que su silencio no constituye una violación al artículo 8 Constitucional, la tesis señala expresamente:

Novena Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Octubre de 1997

Tesis: L10.A. J/2

Página: 663

NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN. SON INSTITUCIONES DIFERENTES. El derecho de petición consignado en el artículo 8o. constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito, congruente a lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de tres meses, a una petición que se les formule, se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8o. constitucional, porque una excluye a la otra.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1911/90. Salvador Hinojosa Terrazas. 10 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Rosa Elena Rivera Barbosa.

Amparo directo 5701/96. Grupo Constructor y Consultor DIC, S.A. de C.V. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Suárez Correa. Secretaria: Ma. Ernestina Delgadillo Villegas.

Amparo directo 1871/97. Myrna Alicia Esperón Lizárraga. 18 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcán. Secretaria: Olivia Escudero Contreras.

Amparo directo 2701/97. Alicia Banuet Pérez. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Juárez Correa. Secretaria: Gabriela Villafuerte Coello.

Amparo directo 2271/97. Ubaldo Jiménez Jiménez. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Reza Saldaña. Secretaria: Leticia Guzmán Miranda.

El Maestro Hugo Carrasco Iriarte señala al respecto la inadecuada existencia de esta figura ya que va a todas luces en perjuicio de los particulares. Así señala expresamente:

*"El paso siguiente que se debe dar dentro de la dinámica del derecho tributario es sustituir esa figura jurídica por la afirmativa ficta con el objeto de que se apresurará a las autoridades a dar contestación a la brevedad posible, puesto que ante el silencio de las mismas, se provocaría, ya no le negativa, sino la afirmativa ficta, que incluso obligaría al fisco a que este fuera ante el Tribunal Fiscal de la Federación a demandar la nulidad de la afirmativa ficta correspondiente. Sin olvidar que otra postura podría ser en el sentido de que de configurarse la afirmativa ficta, ésta quedará firme sin que la hacienda pública agraviada pudiera lograr su revocación, como sanción y consecuencias a su retardo para resolver un recurso o instancia promovida por uno o varios contribuyentes"*¹⁷.

¹⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *"Derecho Fiscal Constitucional"*, 3^o ed., ed. Oxford, México, 1997, pág. 549.

Por su parte Sergio Francisco de la Garza¹⁸ señala al respecto que la negativa ficta no libera a la autoridad de cumplir con el artículo 8 de la Constitución, es decir, de contestar a una petición pacífica y respetuosa hecha por escrito.

A nuestra consideración el artículo 37, así como la opinión de la tesis antes descrita van totalmente en contra de lo que nuestro máximo ordenamiento jurídico consagra, toda vez que el artículo 8 es muy claro en señalar que a toda petición deberá recaer un acuerdo de la autoridad correspondiente, por lo tanto no se justifica el silencio de la misma con una figura que fue creada bajo pretexto de otorgar seguridad jurídica al contribuyente, sin embargo; lejos de eso crea incertidumbre jurídica al interesado ya que si realiza cualquier planteamiento es primero que nada con la finalidad de obtener una respuesta la cual debe de estar fundamentada y cumplir con los requisitos que consagra el artículo 38 del CFF, ya que el peticionario tiene el derecho de saber porque le fue negada su solicitud para el efecto de que realice las gestiones necesarios con elementos convenientes para su adecuada resolución.

Es evidente que cuando existe alguna laguna jurídica en cualquier ley secundaria se tiene que tomar en consideración las bases que al respecto pueda señalar la Constitución que es el ordenamiento que determina los aspectos básicos para las demás disposiciones y para la propia justicia social, en ese orden de ideas es obvio que si se establece una figura que tiene por objeto un consejo o un dictamen sobre una situación real y concreta se esta realizando una petición o solicitud a la autoridad la cual debe dar respuesta para que el interesado realice su actuación atendiendo a las disposiciones o criterios correctos.

Dados los comentarios anteriores lo que procede por ahora para el contribuyente que se vea afectado en su esfera jurídica por la omisión de la autoridad a la petición o consulta planteada es la interposición del Juicio de Amparo Indirecto, por violación directa a su derecho subjetivo de petición y

¹⁸ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, "*Derecho financiero Mexicano*", 19ª ed., ed. Porrúa, México, 2001, pág. 309.

esperar la protección de la justicia federal, a fin de que se resuelva su situación por parte de la autoridad, además de los medios de defensa que optativamente puede interponer el recurso o juicio de nulidad.

1.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

La obligación legal que existe para la contribución al gasto público la encontramos plasmada a nivel Constitucional, en donde se determina claramente el deber para aportar al Estado un tributo con motivo del cumplimiento de sus fines; así el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye la base de nuestro sistema financiero, ya que contempla la manera en que el Estado se va a allegar de recursos, y una vez obtenidos, proceder a las demás etapas del derecho financiero, como son el administrar las cantidades aportadas por los contribuyentes y después realizar a su erogación para cubrir las necesidades públicas. El mencionado precepto consagra:

ART. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De la disposición transcrita se desprenden los tres principios constitucionales en materia tributaria que son la base de nuestro sistema tributario, en tanto cualquier ordenamiento jurídico que regule la materia fiscal y las contribuciones en particular debe estar reguladas respetando estos principios jurídicos ya que de lo contrario son inconstitucionales por tanto deben ser observados por el legislador y la propia autoridad administrativa para que las contribuciones sean justas. Así la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una jurisprudencia en que señala que para la plena validez de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: 1ª, que sea proporcional; 2ª, que sea equitativo; y 3ª, que sea destinado al gasto público.

Así señala la tesis:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I. Parte SCJN

Tesis: 173

Página: 173

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima Época:

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

1.3.1. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La proporcionalidad en la materia jurídico tributaria implica que el contribuyente debe de contribuir al gasto público de manera precisamente proporcional a los ingresos obtenidos, es decir, a su capacidad contributiva, esto es, los gravámenes deben ser de manera razonable a sus percepciones de modo que el que más tiene más aporte y viceversa, el que menos obtiene contribuya en menor cantidad y así afectar una parte justa de sus ingresos o rendimientos. La capacidad económica se traduce al nivel de vida o al bienestar económico del contribuyente.

Dado el comentario anterior resulta importante dejar clara la diferencia entre capacidad contributiva y la capacidad económica, que si bien suelen emplearse indistintamente son términos que no implican lo mismo, de tal modo hay capacidad económica cuando una persona modifica positivamente su patrimonio, si el patrimonio en su parte activa esta compuesto por el conjunto de bienes y derechos que pertenecen a una persona y que son valuables monetariamente entonces, el incremento patrimonial que puede ser por la entrada de ciertos bienes o derechos a una esfera perteneciente a cualquier ente ya sea persona física o moral o simplemente por el no detrimento patrimonial da lugar a una mayor capacidad económica sin embargo, ello no implica que tenga una verdadera capacidad contributiva ya que esta es la capacidad real de aportar, que tenga ingresos que pueden ser gravados. Un ejemplo claro de ello, es el aumento de mi capacidad económica por el ingreso a mi patrimonio de un inmueble donado, ello no me refleja una capacidad para contribuir en mayor medida para el sostenimiento de los gastos públicos, toda vez que puede darse el caso que para pagar el impuesto respectivo por la obtención de ese bien tenga que enajenar el mismo. En términos financieros podemos decir que hay capacidad económica cuando hay solvencia (por el ahorro), pero no hay liquidez y habrá capacidad contributiva cuando hay solvencia y liquidez al mismo tiempo.

En este sentido el Maestro Hugo Carrasco señala que debemos entender por capacidad contributiva:

"Es la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria; teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales".¹⁹

No obstante estas apreciaciones las leyes fiscales no contemplan a la capacidad contributiva como generadoras de los tributos sino la capacidad económica y así la ley para determinar cuando hay capacidad contributiva establece mediciones objetivas entre las que encontramos el componente inflacionario que se establece para verificar si hubo una ganancia o una pérdida inflacionaria ²⁰. Cuando estamos frente a una ganancia inflacionaria se establece que se obtuvo un ingreso por una ficción normativa y por consiguiente esos ingresos deben acumularse para el pago del impuesto y a la inversa cuando se determina que hubo una pérdida inflacionaria esta podrá ser deducida. El artículo 17 ubicado en el Título de las personas morales de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece qué debe entenderse por ganancia inflacionaria o como lo determina la nueva ley: "El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas".

Es claro que la ganancia inflacionaria no ocasiona un aumento patrimonial real, es decir, hay una capacidad económica, pero no una capacidad contributiva y la ley fiscal la considera como causante del impuesto.

Es evidente que la ganancia y la pérdida inflacionaria son una ficción jurídica fiscal, lo esencial aquí es determinar que tan válido es la creación o establecimiento de ficciones normativas como generadoras de contribuciones; a nuestro parecer esta situación de ninguna forma se justifica, ya que para que un impuesto sea justo debe estar relacionado directamente con la capacidad de pago del contribuyente; de otra manera consideramos que viola el propio texto constitucional que refiere los principios de proporcionalidad y equidad que deben contener toda contribución. Al establecer dichas ficciones que no datan de capacidad contributiva se violan dichos principios constitucionales, ya que

¹⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *"Derecho Fiscal I"*, ed. Iure, México, 2001, pág. 31.

²⁰ La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta le denomina ajuste anual por inflación.

no se está considerando la proporcionalidad en el impuesto ya que este no se cobra en razón a la capacidad de pago o a los ingresos reales del sujeto pasivo.

Una vez que determinamos lo que conlleva el principio de proporcionalidad resulta atinado realizar un breve análisis de los tipos de tasa o alícuotas que existen en nuestra legislación tributaria dado que no todas cumplen con el principio que estamos comentando.

Las alícuotas pueden ser:

- 1) Proporcionales,
- 2) Progresivas,
- 3) Regresivas.

- 1) Proporcionales²¹. Es aquella que permanece constante al variar la base imponible, de modo tal que la cuantía de la obligación asciende en proporción constante al aumentar la base imponible.
- 2) Progresiva²². Es aquella que aumenta al aumentar la base imponible, de modo tal que la obligación aumenta más que proporcionalmente al aumentar la base imponible. Dentro de la progresividad existen varios subtipos, sin embargo hay que tener cuidado ya que al ser una tasa progresiva se puede caer en la confiscatoriedad, por lo que es necesario tener un tope.
- 3) Regresivas²³. Son aquellas que disminuyen al aumentar la base imponible, de modo tal que al aumentar la base imponible la obligación de pago disminuye.

Ya que tenemos claros y precisos los conceptos que se involucran en las o tarifas, podemos comentar como ejemplo el caso de la naturaleza de la tasa

²¹ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Ob. Cit.*, pág. 441.

²² Cfr. *Ibidem*, pág. 442.

²³ Cfr. *Ibidem*, 446.

aplicable a las personas morales para el pago del Impuesto sobre la Renta en nuestro país:

- En primer lugar la tasa que nuestra Ley de renta contempla es una tasa proporcional, ya que el monto de la obligación tributaria aumenta de manera constante al aumentar la base del impuesto, esto es todas las empresas pagan de manera constante el 35% de sus ingresos.
- En segundo lugar y dado que la proporcionalidad radica en pagar atendiendo a nuestra capacidad económica de modo que el que más tiene más aporte y viceversa, el que menos obtiene contribuya en menor cantidad y dado que en las tasas progresivas la obligación aumenta más que proporcionalmente al aumentar la base consideramos que es esta en donde se cumple el principio de proporcionalidad que consagra nuestro máximo ordenamiento jurídico. Lo anterior se fundamenta en el hecho que el porcentaje que resulta gravado en los ingresos al ser constante para todas las personas genera la misma carga contributiva y no toma en cuenta verdaderamente la capacidad, toda vez que no es lo mismo gravar el 35% de \$10,000 a el 35% de 1,000,000 en el primer caso el impuesto a pagar sería de \$3,500 y en el segundo de \$350,000. Evidentemente el haber patrimonial se ve afectado de mayor manera en el primer supuesto ya que la persona que obtiene sólo \$10,000 de ingresos apenas le alcanza para cubrir sus necesidades básicas, mientras que a la segunda aún con el impuesto aplicable cubre sin problema alguno todas sus necesidades y en los ingresos restantes se sigue denotando una verdadera capacidad económica y contributiva.
- Por lo tanto, nuestra apreciación al respecto radica en que la ley que analizamos no va de acuerdo a lo que manda la Carta Magna, en virtud de que la tasa proporcional no toma en cuenta la verdadera capacidad contributiva de las personas morales, para ajustarse a ello debería dar un tratamiento como el que se aplica a las personas físicas en el cual aumentan los ingresos y aumenta la tasa a aplicar.
- Sin embargo, y no obstante las consideraciones plasmadas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la tasa aplicable en el Título II de la Ley no va en contra del principio de proporcionalidad, así señala:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Mayo de 1997

Tesis: P./J. 31/97

Página: 59

RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco J. Sandoval López.

Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmau, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de mayo en curso, aprobó, con el número 31/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de mayo de mil novecientos noventa y siete.

Para reforzar lo anterior encontramos otra tesis que habla de la no violación del artículo 31 Constitucional por la tasa del 35% por lo que respecta a los pagos provisionales.

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomos: 57, Septiembre de 1992

Tesis: P. I.XXIII/92

Página: 38

RENTA, EL IMPUESTO SOBRE LA. LA TASA FIJA PREVISTA PARA LOS AJUSTES SEMESTRALES A LOS PAGOS PROVISIONALES NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. La tasa fija del 35% prevista por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al que remite el artículo 12-A, fracción III, para aplicar a la base para los ajustes semestrales a los pagos provisionales, no viola el principio de proporcionalidad pues el precepto citado establece que los contribuyentes que obtengan saldo a favor después de efectuado el primero de los ajustes, pueden solicitar la disminución del monto de los siguientes pagos provisionales del ejercicio, satisfaciendo los requisitos establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No es obstáculo a lo anterior el que los ajustes semestrales no pueden reducirse como acontece con los pagos provisionales, ya que ello es lógicamente imposible, pues si conforme a la naturaleza de los ajustes el propósito de éstos es hacer coincidir el monto de los pagos provisionales con el impuesto que realmente se va generando a lo largo del ejercicio fiscal, hasta donde ello es posible, el resultado semestral no se puede reducir ni aumentar. Amparo en revisión 5572/90. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de agosto de 1992. Mayoría de quince votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el miércoles nueve de septiembre en curso, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número LXXIII/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausentes: Santiago Rodríguez Roldán y Felipe López Contreras. México, Distrito Federal, a once de septiembre de mil novecientos noventa y dos.

- Como podemos darnos cuenta el argumento de nuestro Máximo tribunal radica en dos cuestiones, primero que la Constitución no prohíbe la aplicación de tasa proporcionales y el segundo que dicha tasa toma en cuenta la capacidad económica. Sin embargo no toma en cuenta la verdadera capacidad de las personas, ya que la tasa es constante y el impacto que causa en las personas no es el mismo.

2.3.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD

En términos generales se define a la equidad como la justicia llevada al caso concreto y la justicia es como lo decía Ulpiano²⁴ el dar a cada quien lo suyo. Lo anterior implica el dar un trato igual a los iguales y un trato desigual a los desiguales, de tal forma que para que un tributo se considere equitativo debe tener la misma repercusión económica en todos los sujetos comprendidos en la misma situación. La ley debe dar el mismo trato a todos los sujetos ubicados en la misma hipótesis jurídica, no obstante, esta obligación establecida en nuestra Constitución no es solamente para el poder que se encarga de crear las leyes, sino también para quien las aplica, en tal sentido, una vez que el poder legislativo realice la ley tributaria estableciendo el principio de equidad en todas y cada una de las disposiciones el poder ejecutivo tendrá que aplicarla en ese mismo orden, ya que como lo señala el propio Código Fiscal la interpretación de las leyes fiscales debe de ser estricta, así en el artículo 5 se establece:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se consideran que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

Aplicando ambos conceptos tenemos que, la ley debe otorgar un trato igual o idéntico a todos los contribuyentes que se coloquen el mismo hecho imponible, aplicando en cada caso las tarifas o cuotas correspondientes en atención a la capacidad contributiva de cada persona.

2.3.3. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad tiene una importancia vital ya que no sólo es aplicable a la materia tributaria sino que es también una de las garantías plasmadas en nuestra Constitución, de tal modo el artículo 31 al referir este principio esta reiterando el respeto que debe existir a los ordenamientos jurídicos, así contemplada en el artículo 14 la garantía de legalidad tiene dos vertientes, la primera aplicable a la autoridad que solamente esta facultada a actuar según lo estrictamente permitido por la ley, de tal modo que si realiza cualquier acto que no este contemplado como una de sus atribuciones esta violentando esta garantía individual; la segunda vertiente esta aplicada al gobernado y aquí la garantía opera exactamente a la inversa, es decir, puede hacer todo aquello que la ley no le prohíba expresamente. Derivado de ello, por ley debe entenderse aquel juicio que presupone cierta conducta, de tal modo que si no existe dicho juicio que establezca una obligación o un derecho según el caso de aplicación estamos transgrediendo el Estado de Derecho.²⁵

Así la ley cuenta con un sentido formal y un sentido material, es formal ya que atiende a que esta debe de ser creada mediante un procedimiento específico realizado por el órgano legislativo para que dicha ley tenga validez, ya que de lo contrario, si no se siguen cada uno de los pasos del proceso legislativo no

²⁴ BIALOSTOSKI, Sara, *"Panorama del Derecho Romano"*, 3ª ed., ed. UNAM, México, 1990. Pág. 21.

²⁵ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Ob. Cit.*, pág. 266.

habrá norma jurídica que imponga deberes u otorgue derechos; el sentido material implica la regulación de los supuestos jurídicos, ósea, que en materia impositiva es necesario que exista una ley que obligue a los sujetos al pago de una contribución y que además dicha ley determine las modalidades del tributo a pagar, la ley debe prever las consecuencias en caso de incumplimiento. En materia fiscal se expresa:

"nullum tributum sine lege" (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen)"²⁶.

2.3.4. PRINCIPIO DEL GASTO PUBLICO

En este tenor, existen diversas teorías que tratan de justificar la obligación de contribuir, que aunque muy variadas, todas ellas derivan en la necesidad de obtener ingresos por parte del Estado por la naturaleza de su actividad. El sentido constitucional de la percepción de los tributos radica en el principio del gasto público. Este principio consagra evidentemente la justificación del pago de contribuciones por parte de los gobernados, esto es, la aplicación al gasto público, ya que el Estado en sus tres niveles de gobierno (Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal) tiene la necesidad de allegarse de recursos para el cumplimiento de sus fines que están orientados al bien común, siendo el instrumento imprescindible dentro de la política económica de cualquier nación y así el Estado a través del gasto devuelve a la comunidad las cantidades que aporta, en forma de bienes y servicios, siendo la finalidad principal de todo este proceso, el proporcionar directa o indirectamente a los individuos los medios que les permitan alcanzar el más alto nivel de vida posible.²⁷

"Conforme a tales elementos, podemos caracterizar de manera precisa al gasto público como el empleo de riqueza realizado por la autoridad competente del Estado, en virtud de una autorización legal previa, destinado a la satisfacción de

²⁶ ARRIOJA VISCAINO, Adolfo, *Ob. Cit.*, pág. 259.

²⁷ *Cfr.* DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Ob. Cit.* pág. 287.

necesidades públicas y, en términos generales, a la atención del interés público”²⁸.

El gasto público lo constituyen los egresos federales que se realizan en un año, y para que puedan realizarse dichas erogaciones deben estar contempladas en el Presupuesto de Egresos de la Federación, que es el documento mediante el cual se asignan fondos federales a los programas a realizarse en un año fiscal, es elaborado por el Ejecutivo y aprobado por la Cámara de Diputados. En este sentido Emilio Margáin nos da una definición de gasto público que a su letra dice:

“De acuerdo con las características señaladas por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto”²⁹.

La regulación del gasto público se encuentra en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal en la cual se señala:

“Art. 2 - El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- I. El poder legislativo,*
- II. El poder judicial,*
- III. La presidencia de la república,*

²⁸ MARTÍN José María, *“Introducción a las Finanzas Públicas”*, 2ª ed., ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, pág. 69.

²⁹ MARGAÍN Manautou, Emilio, *“Introducción al Derecho Tributario”*, 15ª ed., ed. Porrúa, México, 2000, pág. 123.

IV. Las secretarías de estado y departamentos administrativos y la procuraduría general de la república,

V. El departamento del distrito federal,

VI. Los organismos descentralizados,

VI. Las empresas de participación estatal mayoritaria,

VI. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal, el departamento del distrito federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones vi y vii.

Sólo para los efectos de esta ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominara genéricamente como "entidades", salvo mención expresa".

De las apreciaciones anteriores y según la propia interpretación de nuestro máximo tribunal el destino del gasto público es satisfacer las funciones y servicios públicos y entre ellos no debe entenderse todas las erogaciones que tenga el Estado. Este es el sentido de la siguiente jurisprudencia que nos señala la naturaleza constitucional del gasto público:

Tesis P./J.20/91, Gaceta número 42, pág. 13; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Junio, pág. 18.

Séptima Época

Instancia: Sala Auxiliar

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte HO

Tesis: 367

Página: 339

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comunmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un

sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 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. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Época:

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad e cuatro votos.

Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas", S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y coags.
10 de abril de 1969. Cinco votos.
Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de
1969. Cinco votos.

En tal sentido salta a la vista una pregunta respecto de los impuestos establecidos con fines extrafiscales, es decir, aquellos que el legislador establece como una medida diferente a la obtención de ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos, es decir las contribuciones no sólo persiguen fines financieros sino otros propósitos como la distribución de la riqueza, la estabilización de la economía, incentivar cierto sector productivo o en su caso limitarlo, etc. Es donde surge la crítica de algunos ya que si un impuesto es creado con fines meramente extrafiscales no esta respetando la Constitución y en específico el principio de gasto público que según comentamos los recursos deben tener la finalidad de satisfacer las necesidades colectivas, sin embargo a nuestra consideración lo importante es el destino de dichos recursos, de tal forma e independientemente del objeto por el cual se estableció el impuesto lo importante es que la recaudación por ese concepto sea aplicada al gasto público y así no podemos decir que una contribución establecida en estos términos este violando nuestra Carta Magna simplemente esta vinculada con otros objetivos, en este sentido se pronuncia la Suprema Corte en diversas tesis y jurisprudencias:

Novena Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: X, Noviembre de 1999
Tesis: P./J. 106/99
Página: 26

CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma

directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S.A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Noé Castañón León.

Amparo en revisión 153/98. Servicios Inmobiliarios ICA, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1548/98. Alimentos Rápidos de la Garza, S. de R.L. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1911/98. Inovart, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo en revisión 805/98. Productos Electrónicos de la Laguna, S.A. de C.V. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 106/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Diciembre de 1999

Tesis: P. CIV/99

Página: 15

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Amparo en revisión 95/98. Laura Paulina Bátiz Morfín. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo directo en revisión 1092/99. Guillermo Garza Morales. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, aprobó, con el número CIV/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

También hace referencia a un caso específico que es el Impuesto al Activo el cual fue creado como un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta y por la necesidad de evitar de alguna forma la evasión de impuesto por parte de las empresas y desalentar las empresas improductivas. Así señala:

Octava Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo I, Parte SCJN
Tesis: 52
Página: 63

ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES. El propósito fundamental de los impuestos es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados, y Municipios en los términos establecidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pero no resulta violatorio de esta norma la circunstancia de que al establecerlos, el legislador tome en consideración, además, de manera accesoria o secundaria, algunas de las consecuencias que sobre la colectividad pueden tener las contribuciones, a efecto de que sirvan de apoyo a la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o regular, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. Así, no es inconstitucional que al fin recaudatorio perseguido primordialmente por el legislador cuando estableció el gravamen de que se trata, se agregue otro complementario que consiste, según se infiere de la exposición de motivos de la ley, en el interés de crear un mecanismo que, por un lado, impulse el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de las unidades de producción y, por el otro, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas.

Octava Época;
Amparo en revisión 3647/89. Auto Refaccionaria La Petrolera, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia en la materia de la revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del

proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

Amparo en revisión 3787/89. Surtidora Industrial del Sureste, S. A. 9 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia, en la materia de la revisión, y con la salvedad apuntada en el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

Amparo en revisión 94/90. Monsan Construcciones, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y con la salvedad a que se refiere el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

Amparo en revisión 99/90. Lubricantes Permo, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y con la salvedad a que se refiere el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

Amparo en revisión 460/90. Promex del Sureste, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y con la salvedad a que se refiere el considerando segundo del proyecto, negar el amparo por mayoría de dieciséis votos en relación con los artículos 2o., 3o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; y por mayoría de quince votos en relación con el artículo 9o.

Ahora bien es importante señalar y no debemos perder de vista que el gasto público esta vinculado a planes y programas de acuerdo a los fines que se planteen para llevar a cabo en determinado periodo de tiempo; en cuya actividad la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene una labor determinante ya que tiene las siguientes atribuciones al respecto, que se encuentran consagradas en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal:

"1.- Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el plan nacional correspondiente;

- 2.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;
- 3.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;
- 4.- Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;
- 5.- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;
- 6.- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;
- 7.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría;
- 8.- Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Economía y con la participación de las dependencias que corresponda;
- 9.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
- 10.- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;
- 11.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- 12.- Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la Administración Pública Paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;
- 13.- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la

República;

14.- Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

15.- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los Presupuestos de Egresos;

16.- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación."

Sin duda todas las atribuciones antes mencionadas constituyen la planeación económica, ya que marca la pauta para que el gobierno puede planear en materia financiera y la base de la política fiscal en México la cual se encuentra regulada en la Ley de Planeación y en el Plan Nacional de Desarrollo.

LEY DE PLANEACION

Fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de Enero de 1983 y entro e vigor al día siguiente y nos establece lo que ha de entenderse por Planeación:

"Es la ordenación racional y sistemática de acciones que, en base al ejercicio de las atribuciones del Ejecutivo Federal en materia de regulación y promoción de la actividad económica, social, política y cultural, tiene como propósito la transformación de la realidad del país, de conformidad con las normas, principios y objetivos que la propia constitución y la ley establecen. "

1. Contenido

De tal modo se realizarán todas las acciones tendientes a lograr los objetivos planteados en cada periodo, de lo anterior se desprende que es el Presidente de la República quien tiene la función directa de llevar a cabo la planeación y el Poder Legislativo tiene una participación muy reducida que consiste en el examen y observaciones que podrá hacer al Plan Nacional de Desarrollo que el Ejecutivo deberá remitir para tales efectos. Ahora bien, en el informe

presidencial que debe rendir el Ejecutivo ante el Congreso consagrado en el artículo 69 constitucional y el artículo 6 de esta ley el Presidente deberá mencionar las decisiones adoptadas para la ejecución del Plan, así mismo, anualmente en el mes de marzo deberá mandar un informe a la Comisión Permanente de los resultados del Plan.

La ley establece una participación directa de todos los organismos que conforman la Administración Pública Federal, y enumera algunas funciones específicas que la SHCP y las entidades paraestatales tienen a su cargo en materia de Planeación. También determina la participación en este asunto de los grupos sociales.

El Plan deberá elaborarse durante los primeros seis meses de gobierno del Presidente y su vigencia será de su periodo constitucional, sin embargo podrá contener disposiciones a un plazo mayor.

2 Los programas

La propia Ley de Planeación prevé la realización de cuatro programas a saber:

- 1) Sectoriales,
- 2) Institucionales,
- 3) Regionales,
- 4) Especiales.

Los programas sectoriales rigen las actividades del sector administrativo de que se trate.

Los programas institucionales son los realizados por las entidades paraestatales y deben sujetarse a los contenidos del PND y a los programas institucionales.

Los programas regionales son los relativos a las regiones prioritarias y estratégicas cuando la extensión territorial rebase el ámbito jurisdiccional de una entidad federativa.

Los programas especiales se refieren a prioridades para el desarrollo integral del país y cuyas actividades estén relacionadas con dos o más dependencias del sector público.

PLAN NACIONAL DE DESARROLLO

El Plan Nacional de Desarrollo (PND) tiene su fundamento en el artículo 26 de nuestro máximo ordenamiento jurídico y en la Ley de Planeación la cual establece las bases que se deben seguir en la elaboración de dicho Plan. De tal modo en el PND se determinarán los objetivos nacionales y las estrategias a seguir para el desarrollo del país fijando detalladamente las metas a alcanzar y los medios para alcanzar esas metas, teniendo en cuenta siempre que su fin último es mejorar la calidad de vida de los mexicanos. Es importante resaltar que los programas y mecanismos empleados para el efecto se realizarán bajo una política global, sectorial y regional, es decir, que abarca todas las partes integrantes de la federación por lo que es aplicable a los tres niveles de gobierno: Federal, Estatal y Municipal; lo cual se realizará por medio de convenios entre ellos.

Con respecto a la naturaleza jurídica del Plan hay que puntualizar que este no constituye una Ley como lo es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal o la propia Ley de Planeación y que si bien los tres tienen su fundamento en la Carta Magna y se crean por mandato de la misma el Plan es un acuerdo³⁰ y las dos últimas son leyes secundarias.

Por tanto la Naturaleza jurídica del Plan Nacional de desarrollo:

"Es un acuerdo del jefe del Ejecutivo, que va dirigido a todos los titulares de todas las dependencias y entidades, respecto de la orientación global que han de darle a sus tareas. Se trata de un acuerdo con matices reglamentarios, en el cual interviene de manera muy limitada el órgano legislativo o parlamentario".³¹

³⁰ Resulta necesario especificar que debe entenderse por acuerdo; en tal sentido existen múltiples connotaciones de la palabra, se trata entonces de un concepto amplio que es aplicado de diversas formas en cada una de las ramas del derecho, así el sentido de acuerdo internacional, judicial y administrativo es diverso. El que nos interesa definir a hora es el acuerdo administrativo y por este debe entenderse un acto que conlleva una decisión ejecutiva ya sea de carácter unipersonal o pluripersonal que tienen por objeto determinar determinado asunto.

³¹ ARTEAGA NAVA, Elisur, *Ob. Cit.* pág. 183.

Características del PND³²:

1. Temporalidad.

El Plan tienen una duración igual al periodo presidencial, ya que debe elaborarse en los primeros seis meses del sexenio presidencial y su vigencia será desde entonces hasta que acabe el periodo constitucional del poder ejecutivo. Actualmente se encuentra en vigor el Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006.

2. Obligatoriedad.

La elaboración y aplicación del PND deben realizarse por mandato constitucional, es decir, no es una facultad discrecional de la Administración Pública y del Presidente el realizarlo y el llevarlo a cabo sino es más bien una obligación que tienen a cargo.

3. Publicación.

Se considera que la publicación es un requisito de validez del Plan que tienen como finalidad el darlo a conocer para su eficaz desarrollo y cumplimiento. La publicación será en el Diario oficial de la Federación.

4. Evaluación.

Esta característica es de vital importancia ya que debe contar un procedimiento por medio del cual se verifique su aplicación y los resultados obtenidos.

5. Rectificación.

Permite la rectificación de las metas y objetivos trazados de manera tal que debe contarse con cierta flexibilidad en el proyecto para adaptarse a las circunstancias que se vayan suscitando dado que en su vigencia casi de seis años las situaciones pueden variar.

³²Cfr. "DICCIONARIOS JURÍDICOS TEMÁTICOS. DERECHO ADMINISTRATIVO", Volumen 3, 2ª ed., ed. Oxford, México, 2000, pág. 185.

6. Susceptible a observaciones parlamentarias.

Los resultados obtenidos del plan, así como las respectivas rectificaciones o modificaciones que se le hagan deberán informarse al Congreso de la Unión el cual puede hacer los comentarios que considere pertinentes y dar las opiniones que considere necesarias.

Las características que acabamos de realizar son las mismas que deben contener los programas sectoriales, institucionales, regionales y especiales.

LA LEY DE INGRESOS

La ley de ingresos es el cuerpo legislativo en el que se establecen los recursos de los que el Estado se va a allegar para la realización de sus funciones. La Ley de Ingresos es la que contiene la clasificación legal de los impuestos que han de aplicarse, así, cada año el Congreso de la Unión determina cuales serán las contribuciones a recaudarse en el ejercicio fiscal correspondiente, es decir, año con año debe de ser aprobada una ley que contemple todas las posibles fuentes de ingresos para el Estado, siendo que si los impuestos o en general las contribuciones no están previstas en la Ley de Ingresos no hay fundamento para cobrarlos y por tanto el contribuyente no tiene obligación de pagarlos. Además de los impuestos o contribuciones en general existen otros ingresos del Estado que deben de estar contenidos en la ley, tales son los Productos, los Aprovechamientos y los Empréstitos como ingreso extraordinario, pero sin duda las contribuciones son la mayor fuente de dichos recursos.

Una cuestión importante dentro de este tema es lo concerniente a la naturaleza jurídica de la Ley de Ingresos y así como su nombre lo indica tiene la naturaleza de ser una ley, con todas las características inherentes a la misma desde el punto de vista material y formal ya que sigue todos los pasos de proceso legislativo y por lo tanto resulta obligatoria y coercitiva.

El fundamento para la obtención de ingresos por parte del Estado lo encontramos en el multicitado precepto de la Constitución que hace referencia a las facultades del Congreso de la Unión, así la fracción VII del artículo 73 nos determina que es facultad imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, actuando como Cámara de origen la Cámara de Diputados y como Cámara de Revisión la de Senadores, ya que en materia fiscal es un

requisito indispensable por ser los diputados los representantes del pueblo según lo establece en el artículo 72. El artículo 74 determina que el Ejecutivo deberá presentar la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos a la Cámara de Diputados a más tardar el día 15 de noviembre de cada año o el 15 de diciembre si es que empieza su cargo.

EL PRESUPUESTO DE EGRESOS

El presupuesto constituye un catálogo que establece la forma o el destino de los ingresos que ya fueron aprobados, aquí se establece la erogación de dichos ingresos tomando en consideración las necesidades que imperen en un momento determinado siempre encaminadas al gasto público. Con respecto a la naturaleza jurídica del presupuesto de egresos es la de un acto legislativo desde el punto de vista formal, ya que es realizado conforme al proceso de creación de las leyes con todas y cada una de las etapas que lo componen, sin embargo desde el punto de vista material este es un acto administrativo toda vez que no contiene esa obligatoriedad de ser cumplido estrictamente, ya que ahí se establece la posible aplicación de los recursos, pero puede variar atendiendo a las prioridades existentes, por lo tanto no se crea una situación jurídica general lo cual es el sentido de la ley.³³

El artículo 74 determina que es competencia de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente al Presupuesto de egresos.

1.3.5. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LA DOCTRINA

A nivel doctrinal se han contemplado varios principios que deben ser tomados en cuenta en la imposición de las contribuciones y así el autor José María Martín señala:

"A esas reglas se les denomina principios superiores de la tributación, entre los cuales han alcanzado el mayor prestigio los enunciados por Adam Smith, quien expuso que los tributos deben de ser equitativos, precisos, y no arbitrarios, convenientes en lo que respecta a su recaudación y económicos, o sea, no deben ser de recaudación costosa ni desalentar a los contribuyentes".³⁴

³³ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Ob. Cit.*, pág. 129.

Por tanto, resulta importante analizar un poquito más lo expresado por Adam Smith en sus principios tributarios que sin duda alguna son los más conocidos, así tenemos que habla básicamente de cuatro principios: Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía.

- Principio de Justicia. Implica que todas las contribuciones deben establecerse atendiendo a la capacidad económica de los gobernados, lo cual está implícito en nuestro texto constitucional en el principio de proporcionalidad que ya estudiamos. El resto de la doctrina a mencionado que este principio está íntimamente relacionado con la generalidad que se debe observar en el pago de impuesto que implica que todos aquellos sujetos que tienen capacidad contributiva deben pagar impuestos, de tal modo que una contribución será general cuando se aplica indistintamente a la pluralidad de personas que se ubican en la hipótesis normativa. Sin embargo hay discrepancia entre los tratadistas al respecto del principio de generalidad ya que mientras unos dicen que todos deben contribuir y otros protegen el mínimo de subsistencia, los primeros argumentan que si unos contribuyen y otros no se viola la generalidad y por tanto la justicia en el establecimiento de tributos, los demás señalan que los mínimos deben quedar exentos por lo que no están obligados a contribuir y no se viola ningún principio. A nuestra consideración es justo proteger el ingreso mínimo ya que en tal caso no se denota capacidad contributiva alguna por lo tanto no se está obligado a portar cuando no hay posibilidad para ello, de hecho esto se encuentra plasmado en el artículo 123 Constitucional el cual protege el ingreso obtenido por los trabajadores que ganan el salario mínimo para asegurar su propia subsistencia y de la misma forma la Ley fiscal que grava los ingresos establece en su artículo 109 que no se pagará el impuesto por la obtención de las prestaciones que reciban los trabajadores del salario mínimo distintas al salario, así como las que reciban por tiempo extraordinario o por los servicios prestados en días de descanso, además de que para la protección del mínimo de subsistencia existe otra

¹⁴ MARTÍN José María, *Ob. Cit.*, pág. 151.

figura jurídico tributaria que es "el subsidio", en el cual se busca ayudar a los trabajadores de más bajos ingresos, operando en forma regresiva a los ingresos obtenidos, es decir, a mayores ingresos menor subsidio y viceversa a menores ingresos mayor subsidio.

- Principio de Certidumbre. Significa que se debe establecer en la ley todos los elementos del tributo para que los gobernados puedan cumplir en tiempo y forma con su obligación, en tal sentido se debe señalar quienes son los sujetos del impuesto, el objeto del impuesto, la base imponible, la tasa o tarifa del mismo y la época de pago. Sin embargo en las diversas leyes fiscales observamos que este principio no se cumple un ejemplo claro de ello es el relativo al Índice Nacional de Precios al Consumidor que es usado en materia tributaria para la actualización de las contribuciones y las multas lo que implica que no se cumpla con el elemento de la tasa o tarifa que quede contenida en ley y que por tanto el contribuyente tiene la incertidumbre del monto de la contribución a pagar, ya que el Índice es determinado mes con mes no por el legislativo sino por un Organismo Descentralizado que es el Banco de México.
- Principio de comodidad. Implica que el pago del tributo sea lo más fácil para el contribuyente, que el sacrificio realizado sea más cómodo para lo cual se deben establecer formas y tiempos que pueden ser óptimos
- Principio de Economía. Este es un principio aplicado no para el contribuyente, sino para el Estado, que implica que la recaudación del tributo debe ser lo menos onerosa posible de modo que el gasto realizado no pueda perjudicar gravemente a los ingresos obtenidos por el fisco.

CAPITULO 2

MEDIOS PARA EJERCER LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Sumario: 2.1. Principales obligaciones del contribuyente, 2.1.1. Inscripción en el RFC, 2.1.2. Avisos, 2.1.3. Apertura de libros y registros de contabilidad, 2.1.4. Elaboración de facturas y otros comprobantes fiscales, 2.1.5. Determinación de contribuciones, 2.1.6. Presentación de declaraciones y solicitudes; 2.2. La visita domiciliaria, 2.2.1. Clases de visita, 2.2.2. Fundamento legal, 2.2.3. Orden de visita, 2.2.4. Desarrollo de la visita, 2.2.5. Actas de visita; 2.3. La revisión de gabinete, 2.3.1. Fundamento legal, 2.3.2. Desarrollo de la revisión; 2.4. La compulsión a terceros; 2.5. El dictamen contable, 2.5.1. Fundamento legal, 2.5.2. Contribuyentes obligados a dictaminar, 2.5.3. Requisitos del dictamen, 2.5.4. Revisión del dictamen.

Las facultades de comprobación con que cuentan las autoridades fiscales es un medio que se emplea para el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales que tienen los contribuyentes, de tal modo existen diversas formas para vigilar dicho cumplimiento, además de otros actos de comprobación que devienen precisamente de todas las obligaciones que tiene el contribuyente, esto debido a que nuestro sistema tributario se rige por el principio de la autodeterminación que significa que es el propio contribuyente quien determina el monto de los impuestos a pagar según lo establece el artículo 6 del CFF, sin embargo la autoridad se reserva el derecho de vigilar y verificar el cumplimiento

por medio de sus facultades de comprobación o sus actos de fiscalización como también se les denomina. En ese orden de ideas las facultades de comprobación son:

- Rectificar errores aritméticos, omisiones y otros,
- Visita domiciliaria,
- Revisión de escritorio o gabinete,
- Revisión de dictamen contable,
- Compulsa a terceros,
- Practicar u ordenar avalúos,
- Allegarse de pruebas para interponer denuncia, querrela o declaratoria de perjuicio ante el Ministerio Público por la probable comisión de delitos fiscales.

Ahora bien, estas facultades de comprobación o fiscalización como también se le denomina tienen los siguientes objetivos:

*"A) En forma inmediata persigue la creación de la sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento;
B) En forma mediata busca alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente"*³⁵.

Entonces, la autoridad realiza actos tendientes a comprobar el cumplimiento de las obligaciones tanto de fondo como de forma; el fundamento de esta actividad del Estado la encontramos por supuesto en la Constitución y en diferentes leyes secundarias, como son: la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que establece como ya lo mencionamos en el capítulo anterior en el artículo 31 las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y es a quien se le concede la facultad de realizar las actividades de comprobación específicamente al Servicio de Administración Tributaria, que es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda que entre sus

³⁵ ALVAREZ A., Roberto, "La función de fiscalización", SHCP, marzo 1980.

principales funciones se encuentra la recaudadora y la de comprobación; asimismo tenemos el Código Fiscal de la Federación que contempla las facultades específicas.

2.1. PRINCIPALES OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Es importante resaltar algunas de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, ya que estas constituyen un instrumento para que la autoridad fiscal pueda llevar a cabo sus facultades y por lo tanto son un control directo e inmediato desde antes de que ejercite sus facultades para la recaudación de las contribuciones.

2.1.1. INSCRIPCIÓN EN EL RFC

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y morales que están obligadas a presentar declaraciones periódicas o a expedir comprobantes por las actividades que realizan deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

A este respecto, las diversas leyes de la materia deben establecer las obligaciones a que están sujetas las personas que se colocan en el supuesto previsto en la ley como generador del tributo y si entre ellas se encuentran la presentación de declaraciones o la expedición de comprobantes entonces dichas personas estarán obligadas al registro en comento.

Por tanto estarán obligadas a realizar la inscripción:

1. Las personas morales, (art. 86 fracciones II y VI de la LISR que establecen la obligación de llevar contabilidad y presentar declaraciones);
2. Las personas morales con fines no lucrativos³⁶ ya que están obligadas a expedir comprobantes y presentar declaraciones en términos del artículo 101 fracción II y III de la LISR.
3. Los socios y accionistas de las personas morales, en cuyo caso la persona moral deberá anotar en el libro de socios y accionistas la clave del RFC de cada socio o accionista y en cada acta de asamblea el RFC

³⁶ La LISR establece en su artículo 95 quienes se consideran personas morales con fines no lucrativos entre las cuales encontramos a las asociaciones de patrones, agrupaciones de trabajadores, partidos

de los socios a accionistas que acudan a dicha asamblea (Art. 27 párrafo segundo CFF).

4. La Asociación en Participación. Según el artículo 27 del CFF y la propia Ley del ISR que considera a la Asociación como una persona moral en su artículo 8.
5. Las personas morales además, estarán obligadas a inscribir a sus trabajadores, para lo cual estos proporcionarían los datos necesarios y en caso de que ya estén inscritos deberán de proporcionar el comprobante respectivo (Art. 27 párrafo sexto CFF y 17 del RCFF).

No obligados a inscripción:

El CFF en el mismo precepto establece quienes no están obligados a inscripción, así tenemos:

1. Los socios y accionistas de personas morales no contribuyentes o con fines no lucrativos,
2. Los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México,
3. Los asociados de la Asociación en Participación residentes en el extranjero siempre que el asociante residente en México presente dentro de los tres primeros meses del cierre del ejercicio una relación de los asociados con su domicilio, residencia e identificación fiscal.

Opción de inscripción:

Las personas físicas y morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente podrán solicitar su inscripción proporcionando su número de identificación fiscal (pero no podrán solicitar devolución de contribuciones).

Plazo para la presentación de la solicitud de inscripción:

El artículo 15 del Reglamento del Código dice que será dentro del mes siguiente al día:

- De que se firme el acta constitutiva de la persona moral,

políticos, asociaciones religiosas, sociedades o asociaciones con fines educativos, de investigación o artísticos.

- De que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones si son personas físicas o morales residentes en el extranjero,
- De que empiecen a prestar el servicio en caso de la inscripción de los trabajadores de la empresa.

Por su parte el artículo 27 del CFF establece la obligación de los fedatarios públicos de exigir a los otorgantes de escrituras públicas en que hagan constar un acta constitutiva que comprueben dentro del mes siguiente a la firma haber presentado la solicitud de inscripción al RFC, asentando en el protocolo la fecha de presentación y en caso contrario deberá informar de la omisión a la SHCP.

Autoridad competente.

La autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente (art. 16 RCFF).

Los residentes en el extranjero que no cuenten con representante legal en el territorio nacional presentarán la solicitud de inscripción ante el consulado mexicano más próximo al lugar de su residencia o enviarlos al consulado o a la autoridad que autorice la Secretaría en el servicio postal certificado con acuse de recibo.

Requisitos para la inscripción:

1. INSCRIPCIÓN DE PERSONAS MORALES:

Fundamento legal: CFF 27, RCFF 14, 15, 16 y 18, RMF 2.3.3.

- Formulario de Registro R-1,
- Copia Certificada del documento constitutivo,
- En su caso, original y fotocopia del contrato de Asociación en Participación,
- En su caso, original y fotocopia del contrato de Fideicomiso,
- Original y fotocopia del comprobante del domicilio fiscal,
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial,

- Original y fotocopia de la identificación oficial del representante legal.

2. INSCRIPCIÓN DE PERSONAS MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO:

Fundamento legal: CFF 27, RCFF 14, 15, 16 y 18, RMF 2.3.3.

- Formulario de Registro R-1,
- Acta constitutiva debidamente apostillada o certificada y en su caso la traducción autorizada,
- Original y fotocopia del documento con que se acredite su número de identificación fiscal del país en que residen,
- En su caso, original y fotocopia del contrato de Asociación en Participación,
- En su caso, original y fotocopia del contrato de Fideicomiso,
- Original y fotocopia del comprobante del domicilio fiscal,
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial,
- Original y fotocopia de la identificación oficial del representante legal.

3. INSCRIPCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Fundamento legal: CFF 27, RCFF 14, 15, 16 y 18, RMF 2.3.3.

- Decreto o acuerdo por el cual se crean dichas entidades,
- Fotocopia del documento que acredite al representante legal,
- Original y fotocopia de la identificación oficial del representante legal.

4. INSCRIPCIÓN DE PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES:

Fundamento legal: CFF 27, RCFF 14, 15, 16 y 18, RMF 2.3.3.

- Formulario de Registro R-1,
- Original y fotocopia del documento constitutivo,
- Original y fotocopia del comprobante del domicilio fiscal,
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial,
- Original y fotocopia de la identificación oficial del representante legal.

5. INSCRIPCIÓN DE PERSONAS FÍSICAS

Fundamento legal: CFF 27, RCFF 14, 15, 16 y 18, RMF 2.3.23.

- Formulario de Registro R-1,
- Solicitud de Cédula de identificación fiscal con Clave Única de Registro de Población (duplicado) y documentación que en la misma se señala,
- Acta de nacimiento en copia certificada o en copia fotostática certificada por funcionario público competente o fedatario público,
- Original y fotocopia del comprobante del domicilio fiscal,
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial,
- Original y fotocopia de la identificación oficial del representante legal.

EL FORMATO R-1

Es el instrumento aprobado por la SHCP para el Registro de las personas que están obligadas a ello el cual tiene 9 anexos de tal modo que el contribuyente deberá presentarlo con el anexo que corresponda a la actividad que desarrolle.

ANEXO 1. Personas morales del Régimen General y del Régimen de las personas Morales con fines no Lucrativos,

ANEXO 2. Personas Morales con Régimen Simplificado y sus integrantes Personas Morales y Físicas,

ANEXO 3. Personas Físicas con Ingresos por Salarios, Arrendamiento, Enajenación y Adquisición de Bienes, Intereses y Premios,

ANEXO 4. Personas Físicas con actividades Empresariales y Profesionales,

ANEXO 5. Personas Físicas con actividades Empresariales del Régimen Intermedio,

ANEXO 6. Personas Físicas con Actividades Empresariales del Régimen de Pequeños Contribuyentes,

ANEXO 7. Personas Físicas con otros Ingresos,

ANEXO 8. Personas morales y Físicas IEPS, ISAN, ISTUV (tenencia) y derechos sobre Concesión y/o Asignación Minera.

ANEXO 9. Residentes en el Extranjero sin Establecimiento Permanente en México.

2.1.2. AVISOS

El artículo 14 del reglamento del Código establece la obligación de las personas inscritas en el RFC de presentar los avisos siguientes que deberán presentarse dentro del mes siguiente:

- Cambio de denominación o razón social,
- Cambio de domicilio fiscal, se presentará ante la autoridad que corresponda al nuevo domicilio. En caso de cambio de nomenclatura o numeración oficial no se estará obligado a presentar el cambio,
- Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades. Artículo 21 RCFF:
 1. Se presentará el aviso de aumento cuando se este obligado a presentar declaraciones periódicas distintas a las que se están presentando.
 2. Se presentará aviso de disminución cuando se deje de estar sujeto a alguna obligación periódica.
 3. Se presentará aviso de suspensión cuando el contribuyente interrumpa sus actividades por las cuales se este obligado a presentar las declaraciones periódicas. En este aviso se deberá tomar en cuenta lo siguiente:
 - * Su presentación libera al contribuyente de presentar las declaraciones periódicas excepto las del ejercicio en que interrumpa sus actividades,
 - * Su presentación no libera al contribuyente de la presentación de los demás avisos,
 - * Si se reanuda actividades no se podrá presentar dentro del mismo ejercicio otro aviso de suspensión,
 - * El aviso deberá presentarse a más tardar a la fecha en que el contribuyente estuviera obligado a presentar la declaración correspondiente.
 4. Se presentará aviso de reanudación de actividades cuando se vuelva a estar obligado las declaraciones periódicas.
- Liquidación o apertura de sucesión. La obligación de presentar el aviso de sucesión estará a cargo del Representante Legal de la sucesión y quedará

liberado de la misma si el contribuyente sólo estuvo obligado a presentar declaraciones por servicios personales. (Art.22 RCFF)

- Cancelación de RFC. Se presentará cuando haya concluido el periodo de liquidación o de sucesión. (Art. 23 RCFF)

Requisitos de la presentación de avisos:

- Formulario R-2,
 - Original y fotocopia del documento con que acredite el aviso respectivo,
 - Original y fotocopia de la identificación oficial del representante legal,
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial.

2.1.3. APERTURA DE LIBROS Y REGISTROS DE CONTABILIDAD

Es obligación de todos los contribuyentes llevar la contabilidad en el domicilio fiscal. La teneduría de libros se refiere a la elaboración de registros contables que es la que permite obtener los datos ajustados a dichos principios contables utilizados para evaluar la situación y obtener la información financiera relevante, de tal modo el Reglamento del Código Fiscal establece en su artículo 26 la obligación de llevar dichos registros con los siguientes requisitos:

- Identificar la operación o el acto relacionándolos con la documentación comprobatoria,
- Identificar las inversiones,
- Relacionar las cifras finales de las cuentas con cada operación realizada,
- Formular estados de posición financiera y relacionarlos con las cuentas de cada operación,
- Asegurar el registro total de operacibnes, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente,
- Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver.

Es indistinto que el contribuyente lleve la contabilidad en forma manual, mecanizada o electrónicamente, cuando opte por el sistema de registro manual o mecánico deberá llevar por lo menos el libro diario y el mayor los cuales deberán estar encuadernados, empastados y foliados, cuando opte por el

electrónico deberá de llevar el libro mayor cuando menos; cabe aclarar que esto son requisitos meramente de las disposiciones fiscales, sin embargo existen diversas leyes que establecen otras obligaciones de registro como lo son el Código de Comercio y la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En el libro diario se deberá anotar en forma descriptiva todas las operaciones, actos o actividades del contribuyente en forma cronológica e indicando el movimiento a cargo o crédito que corresponda a cada una. En el libro mayor deberán anotarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o crédito a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

2.1.4. ELABORACION DE FACTURAS Y OTROS COMPROBANTES FISCALES

El artículo 29 y 29 A del Código determina los requisitos de los comprobantes fiscales que deberán expedir aquellos sujetos que así lo dispongan las leyes fiscales respectivas; un ejemplo es la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala en su artículo 86 que estarán obligadas a ello las personas morales que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito u de cualquier otro tipo, además deberán conservar una copia a disposición de las autoridades fiscales. De tal modo los requisitos que deben tener son:

- Ser impresos en los establecimientos que autorice la SHCP,
- Cumplir con los requisitos que se establezcan con reglas de carácter general,
- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC de quien los expida; además el domicilio del establecimiento en que se expida en caso de que se cuente con varios establecimientos,
- Contener impreso el número de folio,
- Lugar y fecha de expedición,
- Clave del RFC de las personas a favor de quien se expida,
- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen,
- Valor unitario e importe total, así como el monto de los impuestos que deben trasladarse,

- Tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación el número y fecha del documento aduanero y la aduana por la cual se realizó la importación,
- Fecha de impresión y datos del impresor autorizado,
- Para poder deducir en base a los comprobantes quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre y RFC son correctos y que contenga todos los requisitos antes mencionados,
- Quien expida los comprobantes deberá asegurarse de que el nombre y RFC de la persona a favor de quien se expidan corresponda al documento que lo acredita.

2.1.5. DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES

Como es bien sabido, nuestro sistema tributario se rige por el principio de autodeterminación en el pago del tributo, el cual consiste en que es el propio sujeto activo de la relación jurídico tributaria quien calcula el monto del tributo a pagar en base a los elementos esenciales de las contribuciones y sus accesorios que la autoridad debe determinar clara y anticipadamente, en este sentido constituye una obligación más de los contribuyentes sin embargo la autoridad se reserva la determinación para determinados impuestos y además puede hacer uso de sus atribuciones en cualquier momento para la determinación y liquidación de los tributos.

2.1.6. PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES Y SOLICITUDES

La presentación de las declaraciones y solicitudes esta sujeta a lo dispuesto en las leyes fiscales que impongan tributos en cuyo caso deberán realizarse en las formas fiscales que para el efecto apruebe la Secretaría.

En conclusión podemos decir que la facultad de comprobación:

"Es un derecho potestativo de las autoridades fiscales de designar o elegir a un contribuyente, para que conforme a la ley, investigar, comprobar o verificar en la documentación que lleve, expida u obtenga el contribuyente, con motivo de sus actividades gravadas, así como las que obtengan las autoridades de terceros relacionado con él, a fin de determinar

en forma general si ha cumplido con sus obligaciones fiscales formales y materiales, y en su caso emitir y notificar una resolución en la que determine las consecuencias del incumplimiento constatado.

En particular, investigar, comprobar y verificar el exacto cumplimiento de la obligación material de pago mediante la comprobación de la realización del hecho generador del crédito fiscal, su magnitud, así como su dimensión económica gravada (base) que sirva de soporte probatorio, para determinar conforme a la ley la verdadera, cierta y real capacidad contributiva del sujeto revisado y por excepción determinarla en forma presunta o estimada, a fin de cuantificar la pretensión económica de las autoridades fiscales y en su caso, emitir y notificar la resolución correspondiente o ejercer la acción penal" ³⁷.

La anterior definición dada nos ilustra claramente que son las facultades de comprobación y la finalidad de las mismas y es de vital importancia tenerla muy presente toda vez que contiene el fundamento del tema de nuestra investigación, es decir, la determinación presuntiva que la autoridad puede realizar derivada de la revisión que haga del contribuyente con las diversas formas que tiene para ejercerla, como son la visita domiciliaria, la revisión de escritorio, las dictámenes contables o la compulsión a terceros que estudiaremos a continuación y los cuales podrán ejercer conjunta, indistinta o sucesivamente según lo dispone el último párrafo del artículo 42 y para la preparación, planeación y programación de cualquiera de estos actos de fiscalización podrán solicitar a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros los datos, informes o documentos necesarios, sin que con ello se entienda que inician las facultades de comprobación.

³⁷ BOETA ANGELES, Sergio Augusto, Material de apoyo didáctico "Facultad revisora o de comprobación", materia: Sistemas de Impartición de Justicia Fiscal, Especialización en Derecho Fiscal, División de Estudios de Posgrado, UNAM, 2002.

2.2. VISITA DOMICILIARIA

2.2.1. CLASES DE VISITA

La visita domiciliaria es considerada el medio idóneo para ejercer las facultades de comprobación con que cuentan las autoridades fiscales, de tal forma, existen dos clases de visita: las de inspección y las de auditoria.

"A. Las de inspección, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular,....

B. Las de auditoria, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por ello tienen una duración superior"³⁸.

2.2.2. FUNDAMENTO LEGAL

Como mencionamos anteriormente es la Constitución en primer lugar, la que establece la facultad de las autoridades fiscales para poder realizar las visitas domiciliarias a los contribuyentes y en general cualquier acto de molestia como lo serian los otros medios de comprobación, así el artículo 16 consagra en su párrafo primero:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

El párrafo 11 especifica sobre la visita domiciliaria:

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

³⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Ob. Cit.*, pág. 734.

En el Código Fiscal de la Federación encontramos el fundamento en el artículo 42, el cual establece:

"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, en su caso, determinar las contribuciones o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de los comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia de registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan las bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito."

2.2.3. ORDEN DE VISITA

La orden de visita debe contener los requisitos que cualquier acto administrativo (art. 38 CFF):

- Mandamiento por escrito,
- Señalar la autoridad que lo emite,
- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate la visita.

Dentro de la fundamentación es necesario que se asienten los preceptos jurídicos que facultan a la autoridad a llevar a cabo la visita, esto es, el

artículo 16 constitucional y al 42 fracción V, es así como un Tribunal Colegiado se pronunció:

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XV, Enero de 1995

Tesis: L3o.A. 582 A

Página: 242

FUNDAMENTO JURIDICO DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. La orden para la práctica de una visita domiciliaria tiene su sustento jurídico en el artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, por las autoridades hacendarias al citar en la orden de visita el mencionado precepto, cumplieron con la obligación de otros artículos, como el 44, 45, 46, 53, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61 y 62 del mismo ordenamiento, los cuales no se refieren a la orden de visita domiciliaria sino que regulan la forma en que deberá desahogarse la visita y el procedimiento que deberán seguir los visitantes, sería incorrecto exigirles que precisaran los incisos o fracciones de cada uno de esos artículos, ya que en el momento en que se notifica la orden de visita se inician las facultades de comprobación y, por lo mismo, al elaborarse la orden se desconocen qué supuestos contenidos en esas fracciones o incisos podrían actualizarse, por lo que dicha precisión en ese momento sería imposible.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1393/94. Impresiones Galgo, S.A. de C.V. 8 de septiembre de 1994, Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: Fátima Maribel Alvarado López.

Como parte de la motivación existe una gran contradicción jurídica ya que la ley no precisa si es necesario que en la orden especifique cada una de las obligaciones y aspectos que han de verificarse, la Constitución por su parte establece que han de seguirse las formalidades del cateo y para tal señala que en la orden hay que señalar los objetos buscados, el problema se da en la interpretación de dicho precepto, es decir, en la especificidad al señalar las obligaciones a revisar; incluso hay diversas tesis y jurisprudencias que se contraponen en este sentido, existen tesis aisladas que argumentan que no es necesario señalar cada una de las obligaciones a revisar, así señalan:

Octava Epoca

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VIII, Noviembre de 1991

Página: 335

VISITA, ORDEN DE, EN EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. Si la orden de auditoría reclamada se emitió con apoyo en el artículo 16 constitucional y los dispositivos del Código Fiscal de la Federación, que facultan a la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, sujetándose a las leyes del caso como a las formalidades prescritas para los cateos, resulta claro que dicha orden se ajusta a derecho, no teniendo por tanto la autoridad responsable obligación de señalar como motivación esencial en el orden de visita domiciliaria, que con base en los antecedentes que integran el expediente abierto a nombre del particular y la importancia que éste tiene como contribuyente dentro del marco general de recaudación fiscal, fue seleccionado para la práctica de una auditoría para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y menos aún, obligación de motivar tal expresión, dado que ese hecho es exorbitante e innecesario cuando se trata de ejercer una facultad que le deviene a la autoridad administrativa directamente de un precepto de la Constitución Federal, como lo es la facultad de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante visitas domiciliarias.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 914/91. Bar Alfonso, S. A. 29 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: José Méndez Calderón, Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Octava Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XV-II, Febrero de 1995

Tesis: VI.Io.113 A

Página: 431

ORDEN DE VISITA. ES LEGAL SI EN ELLA SE MENCIONA EL OBJETO QUE LA MOTIVA AUN CUANDO NO SE INDIQUE ESPECIFICAMENTE EL NOMBRE DE LOS IMPUESTOS QUE SE PRETENDEN VERIFICAR. Entre las formalidades que debe reunir un acto administrativo que se notifique, sólo se consigna el que se señale el objeto del mismo y tratándose de una orden de visita, ese requisito puede considerarse satisfecho con la sola mención de lo que debe revisarse, sin necesidad de referirse por su nombre a los impuestos de cuyo cumplimiento pretenden cerciorarse las autoridades fiscales, es decir, basta que se mencione el género porque en él queda

comprendida la especie para tener por satisfecho el principio lógico y de seguridad jurídica previsto por el artículo 16 constitucional, valor protegido por esa garantía que fue recogido por los citados artículos 38 fracción III, y 43, ambos del Código Fiscal de la Federación. Es así, porque el hecho de que el documento de mérito contenga una enunciación general del objeto de la auditoría no la hace ilegal e imprecisa, porque los referidos preceptos sólo exigen que se exprese el objeto del acto administrativo, sin requerir mayor especificación. Sostener lo contrario implicaría ejemplificativamente, que no pudiera decretarse una orden de cateo para localizar estupefacientes (el género) sino que debiera precisarse cada uno de ellos por su nombre singular (la especie) lo que resultaría contrario al texto constitucional. Así pues, si la orden de visita consigna: "Para tal efecto, se servirá(n) usted(es) proporcionar a los CC... todos los libros principales, auxiliares, registros, documentos... permitirles el acceso a sus oficinas, locales, instalaciones... suministrarles todos los datos e informaciones que soliciten, con el objeto de que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales principales, formales y/o accesorios, por impuestos y derechos federales de los cuales deba(n) usted(es) responder en forma directa o solidaria. En relación a todos estos conceptos la revisión abarcará el último ejercicio fiscal de doce meses por el que para efectos de impuesto sobre la renta, se haya presentado o se debió presentar declaración, así como el tiempo transcurrido entre la fecha de terminación de dicho ejercicio y la fecha de notificación de esta orden. En caso de que el visitado no sea causante del impuesto sobre la renta o de que no haya tenido obligación de presentar declaración anual, la revisión comprenderá respecto de todos los impuestos y derechos federales, el año de calendario inmediato anterior a la fecha de notificación, así como el período transcurrido entre dicho año y la iniciación de la diligencia"; en dicha orden se especificaron las obligaciones, impuestos y derechos que debían verificarse durante la visita, esto es, los de carácter federal y por los que debiera responder en forma directa o solidaria, en especial el impuesto sobre la renta; con lo que puede estimarse satisfecho el requisito constitucional referente a que la orden de visita domiciliaria señale el objeto de la misma, a más de acreditado que los elementos consignados en el referido documento fueron suficientes para que el particular se enterara del motivo de la auditoría y no quedara en estado de indefensión.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 18/92. Subprocurador Fiscal Regional del Golfo Centro, por su representación. 10 de septiembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Dueñas Sarabia. Secretaria: Rosa María Roldán Sánchez.

Octava Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomó: IV, Segunda Parte-2, Julio a Diciembre de 1989

Página: 742

ORDENES DE VISITA. NO ES NECESARIO QUE ESPECIFIQUEN LOS NOMBRES DE LOS IMPUESTOS Y DERECHOS QUE SE VAYAN A VERIFICAR. Las órdenes de visita emitidas por las autoridades administrativas, en las que sólo se señala que tienen por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, principales o accesorias por impuestos o derechos federales a los que está sujeto el contribuyente, si satisfacen los requisitos del artículo 16 constitucional, toda vez que este precepto dispone que las autoridades administrativas podrán practicar visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos y los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, que se refieren a los requisitos que deben reunir las órdenes de visitas, no exigen la individualización de los impuestos, derechos u obligaciones cuyo cumplimiento se pretenda verificar.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO. Amparo directo 344/88. Ladrillera Rey-Tams, S.A. de C.V. 28 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Felipe García Cárdenas. Secretario: Sabino Pérez García.

Amparo directo 648/88. Industrias Ofisa, S.A. 1o. de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés.

Véase: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 68, pág. 13, tesis por contradicción 2a./J.7/93.

La primera de las tesis transcritas argumenta que la motivación de la visita se cumple manifestando la importancia que tiene el contribuyente dentro de la recaudación fiscal, la segunda señala que basta precisar que se revisarán las obligaciones fiscales principales, formales y accesorios por los impuestos o derechos federales por los cuales deba responder directa o solidariamente y la última precisa que no es necesario la individualización de los impuestos, derechos u obligaciones que se pretende verificar. En sentido contrario existen también diversas tesis y jurisprudencias ya sentadas que señalan que el no especificar las obligaciones a revisar va en contra de la garantía de legalidad y seguridad jurídica, por ello es indispensable que la orden contenga cada una de las obligaciones para que los visitadores se apeguen a dicha revisión.

Octava Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomó: 68, Agosto de 1993

Tesis: 2a./J. 7/93

Página: 13

ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS. De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

Contradicción de tesis. Varios 40/90. Entre la sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, 19 de abril de 1993. Cinco votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Alfonso Soto Martínez.

Tesis de Jurisprudencia 7/93. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de ocho de julio de mil novecientos noventa y tres, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Presidente Noé Castañón León, Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, José Manuel Villagordoa Lozano y Fausta Moreno Flores. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Diciembre de 1997, página 333, tesis por contradicción 2a./J.59/97.

Novena Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Junio de 1996

Tesis: I.3o.A. J/11

Página: 669

ORDEN DE VISITA. DEBE ENUNCIAR EN FORMA EXPRESA Y DETERMINADA LAS CONTRIBUCIONES MOTIVO DE LA MISMA. La determinación de obligaciones fiscales exige un procedimiento preparatorio, cuyo objeto es verificar si los sujetos

pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes. Esta práctica de fiscalización o inspección de tributos (entendida como actividad de los entes hacendarios), incluye de manera destacada las visitas domiciliarias, sean de inspección o auditoría, que tienen como propósito la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular y la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias, respectivamente. La orden de visita que para tal efecto emita la autoridad, a fin de satisfacer la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, debe, entre otros requisitos, estar debidamente fundada y motivada, para lo cual deberá expresar su objeto o propósito de manera precisa, enunciando en forma detallada las contribuciones que deberán ser motivo de la misma. Para ello, no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, puesto que tal enunciado por sí mismo resulta vago e impreciso, violatorio de todo principio de lógica y seguridad jurídica; amén de que impide al contribuyente conocer puntualmente las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas y alrededor de las cuales deberán efectuarse las diligencias respectivas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 953/95. Laboratorios Theissier, S.A. 8 de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo directo 1043/95. Dicort, S.A. de C.V. 15 de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Jacinto Juárez Rosas.

Amparo directo 1273/95. Construhabit, S.A. de C.V. 23 de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Revisión fiscal 2033/95. Nueva Ascomint, S.A. de C.V. (Recurrente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades). 28 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: María de la Luz Pineda Pineda.

Amparo directo 1823/95. José Luis Ibarrola Calleja. 12 de octubre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: María Antonieta Torpey Cervantes.

Véanse: Jurisprudencia número 509, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, pág. 367, emitida en la contradicción de tesis Varios 40/90.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Diciembre de 1997, página 333, tesis por contradicción 2a./J.59/97. Novena Época

INSTANCIA: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Enero de 1996

Tesis: VIII.2o.16 A

Página: 317

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. DEBE PRECISAR EL NOMBRE DE LOS IMPUESTOS Y TARIFAS RESPECTO DE LOS CUALES DE MANERA PARTICULAR ESTA OBLIGADO A PAGAR EL VISITADO. No se cumple con el requisito que establece el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que los actos administrativos deben estar fundados y motivados y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, por el solo hecho de que la autoridad hacendaria enumere expresamente en la orden para practicar una visita domiciliaria, el nombre de todas las contribuciones federales que podría verificar a cualquier contribuyente, toda vez que es necesario precisar el nombre de los impuestos o derechos que de manera particular está obligado a pagar el visitado, si se tiene en cuenta además, que la autoridad hacendaria dispone de todos los elementos para conocer desde un principio las obligaciones fiscales a que está obligado de manera específica el visitado; y pretender que con enumerar o hacer un listado por su nombre de todos los impuestos y derechos que la Secretaría de Hacienda está facultada para auditar, se cumple con el requisito del precepto legal citado y con la tesis de jurisprudencia 7/93, que bajo el rubro: "ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS" aparece publicada en las páginas 13 y siguiente de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, correspondiente al mes de agosto de 1993, es interpretar literalmente el contenido de las disposiciones que sustentan el criterio en comento, que tienen como finalidad cumplir con las garantías de legalidad y seguridad jurídicas que debe contener todo acto de autoridad en beneficio del gobernado, contempladas en el artículo 16 constitucional, en virtud de que este precepto ordena que la práctica de las visitas domiciliarias debe sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que se cumple en las referidas visitas al precisar por su nombre los impuestos que de manera particular está obligado a pagar el contribuyente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.
Revisión fiscal 424/95. Administrador Local Jurídico de Ingresos
Número 15. 30 de noviembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente:
Eliás H. Banda Aguilar. Secretaria: Elda Mericía Franco Mariscal.

- Firma y competencia,
- Nombre de la persona a quien vaya dirigido (visitado) o en su caso los datos suficientes que permitan su identificación.

Otros requisitos (art. 43):

- Lugar o lugares en donde habrá de practicarse la visita, en caso de aumento de lugares se deberá de notificar al visitado, no obstante, según el artículo 44 del CFF no es necesario realizar dicha notificación cuando el contribuyente presente el aviso de cambio de domicilio

después de recibido el citatorio de la orden de visita, en dicho caso se podría realizar la visita en ambos domicilios si es que el primer domicilio todavía lo conserva el contribuyente; a consideración del Dr. Rodríguez Lobato³⁹ esta situación es violatoria del artículo 16 de la Constitución el cual señala que en las visitas domiciliarias se deberán seguir las formalidades de los cateos y en cuanto a los cateos el propio artículo señala en el párrafo 8:

"En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas a 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 ello se desprende que la orden de visita debe señalar específicamente el lugar en que se debe llevar a cabo, por lo que el aumento o cambio de dicho lugar debe ser notificado por escrito sin excepción alguna. Es así como también lo establece una tesis jurisprudencial, precisando un caso particular en el cual no se exige el cumplimiento de este requisito ya que es imposible determinarlo en la orden, es decir, antes de que se realice la misma. Así señala:

Novena Época
 Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVAS Y DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO.
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 Tomo: X, Septiembre de 1999
 Tesis: IV.2o.A.T.36 A
 Página: 825
 ORDEN DE VERIFICACIÓN. NO ES NECESARIO QUE AL EMITIRSE SE PRECISE EL LUGAR DONDE HA DE LLEVARSE A CABO (VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA, EN

³⁹ Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", 2ª. ed., ed. Oxford, México, 1998, pág. 217.

CIRCULACIÓN). Es cierto que las órdenes de visita domiciliaria, como actos de molestia, deben sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades previstas para los cateos, y no sólo el párrafo octavo del artículo 16 constitucional exige que se exprese el lugar o lugares a inspeccionar, sino que también lo prevé el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, tratándose de una orden de verificación de vehículos de procedencia extranjera, en tránsito o circulación, resulta inadmisibles exigirle a la autoridad demandada que precise el lugar en que habrá de ejecutarse el mandamiento escrito, porque en este caso no se pretende inspeccionar un lugar determinado, con el fin de localizar objetos o comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales de un contribuyente establecido, sino que, como la propia orden lo indica, se pretende comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales respecto de vehículos de procedencia extranjera, en circulación, lo cual implica que la orden se llevará a cabo en la vía pública, pero no necesariamente en un lugar o punto estratégico determinado, ya que esto último implicaría restringir las facultades de comprobación mediante un requisito que la ley secundaria no exige. Lo anterior debe considerarse al margen de que los inspectores o verificadores, con el carácter de auxiliares del administrador local de Auditoría Fiscal, asienten en el acta de la diligencia el lugar en que se ejecuta la referida orden.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVAS Y DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO. Revisión fiscal 48/99. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 19 de mayo de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya.

- El nombre de los visitadores, los cuales podrán ser sustituidos, aumentados o reducidos, la sustitución y aumento deberán notificarse.

2.2.4. DESARROLLO DE LA VISITA

- Lugar; en los señalados en la orden de visita, que por regla general es en el domicilio fiscal y en sus establecimientos o sucursales (art. 10 CFF).
- Horario; de 7:30 a 18:00 horas durante las días hábiles, sin embargo las autoridades fiscales podrán habilitar días y horas y una diligencia que inicia en una hora hábil podrá concluir en una inhábil (art. 13 CFF).
- Citatorio; en caso de no encontrar al visitado el día de la diligencia los visitadores procederán a dejar citatorio para la espera del día siguiente hábil y podrán realizar una relación de los libros, registros y documentos que integran la contabilidad; de no atender el citatorio se notificará la

orden de visita a persona que se encuentre y se iniciara la misma (art. 44 frac. II).

- Aseguramiento de la contabilidad; los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad en caso de que exista peligro de que el visitado se ausente o impida el inicio o desarrollo de la visita. Asimismo se podrán asegurar los bienes que no se haya realizado la manifestación respectiva ante la Secretaría cuando se hubiese estado obligado (art. 44 frac. II párrafo 2, 3, 4 CFF). Durante el desarrollo de la visita también se podrá proceder al aseguramiento de la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad sellando o colocando marcas en dichos documentos, bienes, archiveros u oficinas se realizará el inventario de los mismos y podrán dejarse en calidad de depósito al visitado siempre que el aseguramiento no impida la realización de la diligencia (art. 46 frac. III CFFF).
- Identificación de los visitadores; al iniciarse la visita los visitadores deberán identificar ante la persona con quien entiendan la diligencia (art. 44 frac. III CFF).
- Testigos; los visitadores requerirán a la persona con quien se entienda la diligencia para que nombre testigos, en caso de no hacerlo o si los designados no aceptan fungir como tales entonces, lo visitadores nombraran a los testigos sin que por ello se invalide el desarrollo de la visita, los testigos deben de ser idóneos, es decir, ajenos a la diligencia. Los testigos podrán ser sustituidos en caso de que no asistan o se ausenten del lugar en que se este llevando a cabo la visita o por manifestar su decisión de no seguir siendo testigo, para la cual se deberá proceder de la misma forma para nombrar otros testigos (art. 44 frac. III CFF).
- Acceso a los lugares y a la documentación; la persona con quien se entienda la diligencia deberá permitir a los visitadores designados el acceso a los lugares objeto de la visita, así como de toda la documentación que integre la contabilidad y la que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en caso de que esta sea por medios electrónicos también deberán poner a disposición el uso de los equipos de computo y sus operadores. Los visitadores podrán sacar

copias de la documentación para previo cotejo con los originales certificar dichos documentos y anexarlos a las actas de visita (art.45 CFF).

- Auxilio entre autoridades fiscales; la autoridad fiscal que este realizando la diligencia podrá solicitar a otra autoridad fiscal competente que continúe la visita, notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. En su caso podrá solicitar que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con los practicados (art. 44 frac. IV CFF).
- Duración; la duración de la visita será de seis meses contados a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación y podrá ampliarse por dos periodos iguales mediante la notificación de la prórroga, la primera de ellas deberá realizarse por la autoridad que ordeno la visita y la segunda será por el superior jerárquico, excepto cuando durante la visita el contribuyente cambie de domicilio fiscal en cuyo caso se deberá notificar la prórroga por la autoridad correspondiente al nuevo domicilio. Las plazos para computar la duración de la visita se suspenderán en los casos siguientes: a) Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga; b) Fallecimiento del contribuyente, hasta que se designe representante legal de la sucesión; c) Cuando el contribuyente desocupe el lugar sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio o cuando no se localice el que haya señalado; d) Por interposición de algún medio de defensa, desde el día de interposición del mismo hasta que se dicte resolución definitiva (art. 46 A CFF).

2.2.5. ACTAS DE VISITA

En toda visita domiciliaria se debe levantar acta circunstanciada respecto de los hechos y omisiones que acontecieron en la misma, de tal modo se deberá asentar la identificación de los visitadores, sobre el nombramiento de testigos, etc., de este modo se podrá conocer si se cumplieron con los requisitos legales y en general como acontecieron los hechos, así como el resultado de la misma, es decir, los hechos u omisiones encontrados que harán prueba para efecto de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado.

Existen actas parciales, complementarias y el acta final:

- Cuando la visita se lleva acabo en varios lugares o establecimientos se deberá levantar un acta parcial en cada uno de ellos las cuales se agregarán al acta final que podrá ser levantada en cualquiera de los establecimientos; en las actas parciales también se asentaran los hechos u omisiones que se conozcan por terceros, en la última de ellas se precisará tal circunstancia y deberá pasar un mínimo de veinte días entre esta y el acta final con el objeto de que el contribuyente presente las pruebas y documentos para desvirtuar dicha información o corregir su situación, de no ser así se entenderán que los hechos son consentidos por el visitado amenos que pruebe que la documentación comprobatoria se encuentra en poder de una autoridad.
- En las actas complementarias se harán constar hechos u omisiones de carácter concreto, pero estas deberán levantarse antes de que se realice el acta final.
- El acta final se levantará al concluir la diligencia para lo cual deberá preceder citatorio en caso de que el visitado no se encuentre, excepto cuando este haya desaparecido durante la visita, si no atendiere el citatorio se llevará con la persona que se encuentre, una vez realizada el acta se firmara por los visitadores, la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos; se deberá dejar copia al visitado y en caso de que alguien no quiera firmar o se nieguen a recibir la copia se asentará en la propia acta tal circunstancia sin que ello invalide la visita.
- También existe el acta de conclusión anticipada, la cual deberá levantarse en caso de que la visita termine antes de haber cubierto su objeto, en cuyo caso deberá asentarse el motivo de la conclusión.

Las actas podrán ser levantadas en las oficinas de las autoridades fiscales encaso de que sea imposible continuar con las facultades de comprobación en el lugar visitado, en tal caso se deberá notificar previamente a la persona con quien se entienda la diligencia.

Es importante señalar que aunque la visita concluye con el levantamiento del acta final no es aquí donde concluye el ejercicio de las facultades de comprobación, toda vez que la autoridad podrá analizar y dictar una resolución,

asi lo establece una tesis dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en materia administrativa:

Novena Época

Instancia: SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Julio de 1999

Tesis: 1.7o.A.67 A

Página: 921

VISITA DOMICILIARIA, EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN NO CONCLUYE CON LA FINALIZACIÓN DE LA. Cuando la autoridad hacendaria hace uso de las facultades para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales mediante una visita domiciliaria, en términos de los artículos 16 constitucional y 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación; dicho ejercicio no concluye con la sola finalización de la visita, sino hasta que se emita la resolución que corresponda. Esto, en razón de que en ella sólo se recaban datos que serán analizados con posterioridad por la autoridad competente y que servirán de base para resolver lo conducente.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 8127/98. Promociones Luna, S.A. de C.V. 25 de marzo de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Carlos Alberto Bravo Melgoza.

2.3. REVISIÓN DE GABINETE

2.3.1. FUNDAMENTO LEGAL

La revisión de gabinete o escritorio como también se le denomina consiste en que la autoridad cita al contribuyente en sus oficinas afecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el fundamento lo encontramos como ya dijimos en el artículo 16 constitucional y en la ley secundaria se encuentra en el artículo 42 fracción II el cual establece:

- *“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, en su caso, determinar las contribuciones o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para*

proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran”.

2.3.2. DESARROLLO DE LA REVISIÓN

- Lugar; en las oficinas de las autoridades fiscales (art. 42 frac. II CFF).
- Notificación; la solicitud será notificada en el domicilio fiscal, es decir, el manifestado por el contribuyente en el Registro Federal de Contribuyentes, pero tratándose de personas físicas también podrá notificarse en su casa habitación o en cualquier lugar donde se encuentre el que estará sujeto a revisión, si no se encontrare se dejará citatorio para el día hábil siguiente y en caso de no atender el citatorio se notificará a la persona que se encuentre en el domicilio señalado en la solicitud (Art. 48 frac. I CFF).
- La solicitud, deberá contener el lugar y el plazo para la presentación de la documentación requerida (Art. 48 frac. II CFF). Además la solicitud deberá de contener todos los requisitos de los actos administrativos consignados en el artículo 38 del Código Fiscal entre ellos la motivación la cual resulta más simple que en la visita domiciliaria, ya que basta el señalar como la precisa el artículo 16 de nuestro máximo ordenamiento jurídico y el 42 fracción II del Código el motivo de molestia, es decir, la revisión para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es por ello que por este medio esta facultada para requerir informes, libros registros y en general la contabilidad y toda documentación del contribuyente, por eso no es necesario que especifique las obligaciones o impuestos a revisar, ya que esta no se lleva a cabo en el domicilio del contribuyente y por tanto no esta sujeta a las formalidades de los cateos; así lo establecen las siguientes tesis jurisprudenciales:

Novena Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Enero de 1999

Tesis: VI.2o.133 A

Página: 911

REVISIÓN DE ESCRITORIO. NO ES ILEGAL SI OMITE PRECISAR LAS CONTRIBUCIONES MATERIA DE. De la recta interpretación del artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación se concluye que las autoridades fiscales en el ejercicio de las facultades de comprobación de cumplimiento de obligaciones tributarias a cargo de los particulares no están obligadas a especificar en el oficio en que requieran información o documentación a los contribuyentes los impuestos objeto de fiscalización, en virtud de que este procedimiento de investigación denominado comúnmente "revisión de gabinete o de escritorio", tiene entre otros objetivos verificar no sólo el cumplimiento de obligaciones impositivas sino también la posible comisión de delitos fiscales, mediante el requerimiento de información a los contribuyentes y responsables solidarios e inclusive de terceros relacionados con ellos; por tanto, el oficio en que la autoridad administrativa solicita a un contribuyente determinada información en la que se omite señalar los impuestos relacionados con la citada documentación no infringe la disposición legal citada, pues tal requisito es exigible únicamente en tratándose de visitas domiciliarias.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 71/98. Alfredo Altamirano Barradas. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretaria: Hilda Tame Flores.

Novena Epoca

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Febrero de 1999

Tesis: VI.3o.26 A

Página: 536

REVISIÓN DE ESCRITORIO O DE GABINETE. NO ES INDISPENSABLE QUE LA ORDEN PARA PRACTICARLA PRECISE LOS IMPUESTOS MATERIA DE ELLA. Si bien tratándose de una visita domiciliaria, por constituir ésta una intromisión en el domicilio del contribuyente, los visitantes deben ajustarse estrictamente a los renglones establecidos en la orden, debiendo la misma, para satisfacer el requisito previsto en el párrafo octavo del artículo 16 constitucional, precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate; en cambio, tratándose de una revisión de escritorio o de gabinete, no resulta indispensable que la autoridad fiscal precise los impuestos materia de la revisión. En efecto, el artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, estatuye: "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, 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: ... II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.". Como se ve, en la disposición transcrita se faculta a la autoridad fiscal para que requiera a los contribuyentes la exhibición de su contabilidad y otros datos, documentos e informes de carácter fiscal que considere convenientes para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En este caso, no es indispensable especificar los impuestos materia de la revisión, sino que es suficiente que la orden especifique la documentación o informes que se requieran para el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, pues no se trata de la práctica de una visita domiciliaria, sino de realizar una revisión en las oficinas de la autoridad, en la que ésta se limita a examinar la documentación que el propio contribuyente le presenta.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 50/98, Francisco Altamirano Barradas. 22 de octubre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: Othón Manuel Ríos Flores.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, enero de 1999, página 911, tesis VI.2o.133 A, de rubro: "REVISIÓN DE ESCRITORIO, NO ES ILEGAL SI OMITIÓ PRECISAR LAS CONTRIBUCIONES MATERIA DE:".

- Plazo para la presentación de los informes; será de 15 días contados a partir de que se le notificó la solicitud respectiva, pero este plazo podrá ser ampliado por 10 días más cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de obtener (art. 53 inciso c) CFF).
- Entrega de la documentación; los informes y documentación requerida deberá ser entrega por el contribuyente, su representante, terceros o responsables solidarios dentro del plazo otorgado para ello (Art. 48 frac. III CFF).
- Duración de la revisión; la revisión podrá durar seis meses contados a partir de la notificación, periodo que podrá ser prorrogado dos veces más por el mismo tiempo, en los mismos términos de la visita domiciliaria (art. 46 A CFF).
- Oficio de observaciones; una vez revisada la información presentada la autoridad realizará dicho oficio en donde harán constar los hechos u

omisiones que se hubiesen detectado y que impliquen incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente o responsable solidario (Art. 48 frac. IV CFF).

- Conclusión de la revisión; en caso de que no se detectará incumplimiento y por tanto no hubiese observaciones que hacer se notificará el termino de la revisión mediante el oficio respectivo (Art. 48 frac. V CFF).
- Notificación del oficio de observaciones; ya que se realizó el oficio con las irregularidades detectadas se notificará al contribuyente o responsable solidario para que en un plazo de 20 días contados a partir de la fecha de notificación presente los libros, registros, informes y toda la documentación que desvirtúe los hechos u omisiones señalados en el oficio o para corregir su situación fiscal en cuyo caso se realizará la corrección y se proporcionará copia a la autoridad revisora. Cuando el periodo revisado sea mayor de un ejercicio el plazo se aumentará a 15 días más. En caso de que no se corrija la situación o se presenten las pruebas respectivas en el plazo concedido se entenderán por consentidos los hechos (Art. 48 frac. VI y VIII CFF).
- Resolución de contribuciones omitidas; si el contribuyente o responsable solidario no corrige totalmente su situación o no desvirtúe los hechos la autoridad procederá a emitir la resolución que determine las contribuciones omitidas y se notificará al contribuyente (Art. 48 frac. IX CFF).

2.4. LA COMPULSA A TERCEROS

La compulsas a terceros es una forma de obtener información por parte de la autoridad fiscal mediante la practica de revisiones a terceros que se encuentren relacionados con los sujetos obligados. De tal forma la autoridad podrá solicitar informes y documentos que le permitan allegarse de la información necesaria respecto de los negocios o transacciones realizadas entre el contribuyente obligado y los terceros, la información se deberá presentar según lo disponga la autoridad en sus propias oficinas o en el domicilio del tercero. El objetivo primordial de este medio es el poder revisar los negocios o actividades que tiene el sujeto con otros entes y que

probablemente no se encuentren reflejados expresa y detalladamente en su contabilidad.

El fundamento legal es el mismo que para las revisiones de escritorio, ya que la propia fracción segunda del artículo 42 contempla a todos los sujetos a los que la autoridad puede solicitar informes y entre ellos se encuentran los terceros. En cuanto al desarrollo de la compulsión esta dependerá si ha de desarrollarse en las oficinas de la autoridad en la cual se seguirán los lineamientos para la revisión de escritorio los cuales ya señalamos en el apartado anterior, o si se realizará en el domicilio del tercero, en cuyo caso se tendrán que observar las formalidades de una visita domiciliaria.

Una vez que termina la investigación y la autoridad ha recopilado los datos necesarios deberá realizar un oficio de observaciones dirigido al contribuyente o sujeto obligado en el cual detallara las irregularidades que encontró y lo notificará con el objeto de que sea desvirtuado, es decir, dará al sujeto su garantía de audiencia para que aporte las pruebas que acrediten su dicho, así lo determina el segundo párrafo del artículo 51:

“Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante el oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, en los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48”.

2.5. EL DICTAMEN CONTABLE

La ley tributaria establece la obligación que tienen algunos contribuyentes para dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, de tal modo la autoridad fiscal por medio de sus facultades de comprobación podrá revisar dichos dictámenes, cabe aclarar que el que un contribuyente cuente con esta forma de control fiscal no está exento de que la autoridad pueda comprobar por otro medio el cumplimiento de las obligaciones fiscales y lo que

es más la autoridad podrá hacer uso de sus facultades de fiscalización simultáneamente.

El dictamen contable consiste en un informe realizado por un contador público respecto de la situación fiscal contable del contribuyente; así Doricela Mabarak autora del libro Derecho Financiero Público señala:

*"El dictamen de estados financieros para efectos fiscales se conceptúa como el documento técnico elaborado y suscrito por un contador público registrado, mediante el cual se informa de la situación fiscal y contable de un contribuyente, en el que se expresa la opinión del contador sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de ese contribuyente"*⁴⁰.

De lo anterior se desprende la finalidad del dictamen, es la de dar certidumbre a la autoridad a cerca del cumplimiento y buen comportamiento por parte de los contribuyentes dictaminados, sin embargo está es una simple presunción ya que los hechos ahí consignados admiten prueba en contrario y la autoridad en todo momento podrá hacer uso de sus facultades para verificarlo.

El plazo para la presentación del dictamen será a mas tardar en el mes de mayo del ejercicio inmediato posterior; en caso de las sociedades controladores que vayan a dictaminar el resultado fiscal consolidado el plazo será hasta el 12 de junio del ejercicio inmediato posterior; en caso de liquidación el dictamen deberá presentarse dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la declaración que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta la cual debe presentarse semestralmente durante el periodo de liquidación y al concluir el mismo. (art. 49 RCFF)

⁴⁰ MABARAK CERECERO, Doricela, "Derecho Financiero Mexicano", 2ª ed., ed. McGrawHill, México, 2000, pág. 208.

2.5.1. FUNDAMENTO LEGAL

Como en los demás casos la autoridad puede actuar para la revisión del dictamen con fundamento en el artículo 42 del Código Fiscal, el cual contempla a esta figura jurídica, de tal forma establece en su fracción IV lo siguiente:

"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, en su caso, determinar las contribuciones o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria de solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales".

2.5.2. CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A DICTAMINAR

El artículo 32A del CFF determina que estarán obligadas a presentar dictamen de contador público autorizado las personas físicas con actividades empresariales y morales cuando:

- Hayan tenido ingresos acumulables superiores a los \$7,554,000. en el ejercicio inmediato anterior, que el valor de su activo sea superior a \$15,107,000. o que por lo menos 300 de sus trabajadores hayan prestado sus servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. En este mismo supuesto deberán presentar dictamen los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México únicamente en cuanto a las actividades que se desarrollen en dichos establecimientos,
- Estén autorizadas para recibir donativos deducibles, en cuyo caso se realizará un dictamen en forma simplificada,

- Se fusionen en el ejercicio en que ocurra y la que subsista durante el primer ejercicio,
- Se realice una escisión por el ejercicio en que ocurra y por el siguiente,
- Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de Entidades Paraestatales y las que forman parte de la administración pública estatal y municipal.

Existe la opción de presentar el dictamen contable por parte de los contribuyentes que no se encuentran señalados anteriormente, esto es, no se encuentran obligados a dictaminarse sin embargo podrán hacerlo para lo cual deberán dar el aviso correspondiente a más tardar el día 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar, pero podrán renunciar a la presentación del dictamen siempre y cuando se manifieste dicha renuncia dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso y señalen los motivos de la misma (art. 47 RCFF); el objeto de esto es que como ya mencionamos el dictamen tiene una presunción de veracidad salvo prueba en contrario, de tal modo el encontrarse dictaminados da cierta confianza ante la autoridad de que se trata de un contribuyente cuya situación se encuentra en orden.

Ahora bien, el hecho de que el artículo en comento establezca la obligación del contribuyente a dictaminarse no significa que con ello esta haciendo uso de su facultad de comprobación, la cual inicia hasta que notifica el requerimiento para la revisión del dictamen; así es como se pronuncia la Suprema Corte en una tesis aislada:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Febrero de 1997

Tesis: P. XXI/97

Página: 124

ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACION DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO NO VIOLA EL NOVENO PARRAFO DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación obliga a determinados contribuyentes a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. La anterior obligación no implica el ejercicio de ningún acto de fiscalización,

entendido éste como aquél a través del cual la autoridad administrativa determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones fiscales, pues aunque en términos de lo dispuesto por el artículo 52 del ordenamiento legal citado se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes cuando, entre otros requisitos, el contador público emita conjuntamente con el dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, al hacerlo sólo se está dando cumplimiento a una obligación en la forma y términos exigidos por la norma legal, pero el dictamen no obliga a la autoridad, y hasta que ésta lo revisa hace uso de la facultad de comprobación que le otorga el artículo 42, fracción IV, del citado código. Por tanto, si la obligación aludida es ajena a las facultades de comprobación, no viola el noveno párrafo del artículo 16 constitucional que se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas las formas de comprobación fiscal.

Amparo directo en revisión 1099/94. Manufacturas Mundial, S.A. de C.V. 25 de noviembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de febrero en curso, aprobó, con el número XXI/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México. Distrito Federal, a diez de febrero de mil novecientos noventa y siete.

2.5.3. REQUISITOS DEL DICTAMEN

- Estar elaborado por contador público registrado ante la autoridad fiscal, para lo cual deberá ser mexicano con título de contador registrado ante la Secretaría de Educación Pública y ser miembro del Colegio de contadores con una antigüedad de 3 años, los extranjeros podrán dictaminar de acuerdo a las reglas señaladas en los tratados internacionales celebrados por México, (art. 52 frac. II CFF).
- El dictamen deberá formularse con las disposiciones del Reglamento del Código y las normas de auditoría que regulen la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, (art. 52 frac. II CFF).
- Que el contador emita conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente (art. 52 frac. III CFF).

2.5.4. REVISIÓN DEL DICTAMEN

Para realizar la revisión del dictamen la autoridad deberá sujetarse a lo establecido en artículo 48 del propio Código Fiscal, es decir, el procedimiento será el mismo que para la revisión de gabinete y la compulsión a terceros por lo tanto podrán requerir indistintamente al contador, al contribuyente o a terceros. La autoridad podrá requerir al contador público que elaboró el dictamen cualquier información que deba ser incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal y su reglamento, asimismo podrá solicitar la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada y de los sistemas y registros contables y cualquier otra información que se considere pertinente para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente dictaminado. Dicho requerimiento deberá realizarse por escrito con copia al contribuyente, (art. 55 frac. I RCFF).

La autoridad podrá requerir al contribuyente los sistemas y registros contables y cualquier información que considere pertinente, lo cual deberá hacerlo por escrito con copia al contador público, (art. 55 frac. II CFF).

De la misma forma podrá requerir a los terceros o responsables solidarios cualquier documentación e información que considere necesario a efecto de cerciorarse de la veracidad de los datos consignados en el dictamen, (art. 55 frac. III CFF).

Para concluir con el presente capítulo podemos realizar las siguientes apreciaciones:

- El estudio de las facultades de comprobación obedece a que por medio de ellas la Autoridad Administrativa ya a realizar la determinación presuntiva de impuestos.
- La autoridad competente para realizar tal función es el Servicio de Administración Tributaria, que es un órgano desconcentrado de la SHCP y cuyas atribuciones se encuentran delimitadas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- El SAT cuenta con unidades administrativas cada una con su área de competencia y para el caso que nos ocupa es la Administración General de Auditoría Fiscal Federal la que se encarga según el Reglamento Interior del

Servicio de Administración Tributaria de llevar a cabo las facultades que ya analizamos, tal como se desprende del artículo 23:

"VII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación, verificar y, en su caso, determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, así como comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores; inclusive en materia de origen; verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas; la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y embarcaciones; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del Fisco Federal; tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; notificar a las autoridades del país de

procedencia, en los términos del convenio internacional correspondiente, la localización de los vehículos o aeronaves robados u objeto de disposición ilícita, así como resolver acerca de su devolución y del cobro de los gastos autorizados que se hubieran ocasionado; imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos que formule en los términos de esta fracción; y prorrogar los plazos en que se deban concluir las visitas domiciliarias o revisiones que se efectúen en las oficinas de las propias autoridades; inspeccionar y vigilar los recintos fiscales y fiscalizados, y en este último caso vigilar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, así como declarar el abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad.

VIII.- Notificar los actos relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación.

IX.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales, con la presentación de las solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan.

XI.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, o a contadores públicos autorizados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes, y en el caso de dichos contadores, también para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones,

todo ello para proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción VII de este artículo, así como autorizar prórrogas para su presentación. Tratándose de las revisiones previstas en esta fracción, emitir los oficios de observaciones, el de conclusión de la revisión, y en su caso el de prórroga del plazo para concluir la revisión.

XV.- Revisar que los dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones, o cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales; y autorizar prórrogas para la presentación del dictamen y los demás documentos que lo deban acompañar.

XIX.- Determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal; aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, que resulte a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que deriven del ejercicio de las facultades a que se refiere este artículo. "

- De tal modo esta administración a través de sus unidades administrativas realizará los actos de fiscalización y el procedimiento presuntivo que veremos a continuación.

CAPITULO 3 DE LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

Sumario: 3.1. La razón de ser de las presunciones tributarias, 3.1.1. La evasión fiscal, 3.1.2. La planeación, la elusión y la evasión; 3.2. Métodos para la determinación del tributo, 3.2.1 Método Objetivo, 3.2.2. Método Declarativo, 3.2.3. Método Indiciario; 3.3. La determinación del impuesto por parte de la autoridad hacendaria; 3.4. La regulación de las presunciones en el Código Fiscal de la Federación, 3.4.1. ¿Cuándo procede la determinación presuntiva en materia tributaria?, 3.4.2. Procedimiento para la determinación presuntiva, 3.4.3. Elementos para la determinación de contribuciones; 3.5. La regulación de las presunciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta, 3.5.1. Fundamento para determinar ingresos presuntivamente, 3.5.2. Forma para determinar presuntivamente la utilidad fiscal, 3.5.3. Las presunciones iuris tantum y las presunciones iure et de iure; 3.6. La garantía de audiencia y las presunciones tributarias; 3.7. Los principios constitucionales y las presunciones tributarias.

3.1. LA RAZON DE SER DE LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

El estado económico actual de nuestro país nos deja ver la situación real que existe dada la imposibilidad que el Estado tiene para cumplir con las atribuciones que le han sido conferidas a través del pacto social, es decir, las problemáticas sociales rebasan el quehacer por parte de los órganos encargados para tales funciones y aquí es donde nos encontramos en el ámbito del derecho financiero, específicamente la obtención de ingresos para

satisfacer las necesidades sociales de las que hablamos y más si tomamos en consideración que aún el Estado mexicano es conceptualizado como proteccionista en donde la sociedad reclama aunque pasivamente más beneficios de los que el estado puede e incluso debe sufragar. En tal orden de ideas, para la obtención de ingresos entra la obligación de contribuir al gasto público, dicho el planteamiento en teoría siempre ha sido muy claro sin embargo en la practica los niveles de recaudación no llevan implícita la lógica anterior por el contrario los contribuyentes cada vez mas tratan de deslindarse de sus obligaciones ante el fisco, es eso lo que justifica la presente investigación.

Es indudable que la imposición trae múltiples efectos y repercusiones sobre todo económicas para los contribuyentes, en tal virtud resulta indispensable que al establecer un impuesto el legislador tome en cuenta dichos efectos buscando siempre el causar al sujeto pasivo el menor perjuicio posible. Sin embargo, las repercusiones no deben originar el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente, por la naturaleza y fines del tributo que ya quedaron plenamente justificados, no obstante si el contribuyente no cumple con las obligaciones que la ley fiscal le impone o las cumple parcialmente, se hace necesario contar con mecanismos que nos permitan determinar el tributo a que se está obligado.

“La importancia de las presunciones en el ámbito tributario viene dada por la dificultad práctica de probar la realidad fáctica que se pretende gravar. La complejidad que a veces conlleva la tarea de subsumir el presupuesto de hecho en el Derecho, así como la dificultad de precisar en ciertos casos los elementos determinantes de la cuota tributaria, hace que se recurra a la presunción para aplicar el Derecho. Es decir, se acude a las presunciones para facilitar la determinación de los hechos que posibilitan el gravamen, máxime cuando éstos se producen en masa obstaculizando su conocimiento por parte de la Administración. También se ha puesto de manifiesto que dicha dificultad vendrá acrecentada por la imposibilidad de la

Administración para conocer las infinitas situaciones que la mente humana puede crear a efectos tributarios, que quedan en la esfera privada de los sujetos".⁴¹

Entonces ya quedo establecido que la razón de ser de las presunciones tributarias es el incumplimiento por parte de los contribuyentes, y para no quedarnos con esta idea aislada resulta atinado hablar un poco de las razones del incumplimiento, al respecto el autor José Tapia Tovar⁴² después de todo un análisis económico, político y sobre todo psicológico de la situación de nuestro país y de los mexicanos establece las siguientes causas:

- Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.
- Régimen impositivo demasiado gravoso, originado por la multiplicidad de tributos o lo elevado de las tasas.
- Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos.
- Falta de racionalidad al sustituir el sistema del régimen simplificado y mantener la tasa cero en algunos aspectos que deberían o ser exentos o estar gravados.
- Desconfianza en el acierto en el que se administran los fondos fiscales por el gobierno.
- Algunos acuerdos de amnistía tributaria o de condonación, que provocan natural desaliento en los contribuyentes que hubieran cumplido con sus obligaciones tributarias en forma oportuna.
- La complejidad de la legislación tributaria, en cuanto da posibilidad de legalizar, mediante interpretaciones forzadas, una evasión que no estaba en el ánimo de la ley permitir.
- Falta de conciencia tributaria en el medio social, que considere reprochable y moralmente condenable la burla de los intereses fiscales.

⁴¹ SANCHEZ PINO, José Antonio, *"La estimación indirecta en el ámbito de la Gestión Tributaria"*, ed. Aranzadi, España, 2000, pág. 38.

⁴² Cfr. TAPIA TOVAR, José, *"La evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones"*, ed. Porrúa, México, 2000, págs. 149-151.

- La inflación, en cuanto origina una subestimación de la base imponible y hace perder la efectividad de las sanciones monetarias que no comprenden un recargo adicional que compense la pérdida de la desvalorización monetaria, a pesar de la actualización de las sanciones y de las constantes reformas en este sentido.
- La falta de equilibrio de los ingresos tributarios del Estado, que descansan en tradiciones tributarias, como los gravámenes al petróleo y a la exportación.
- Falta de sanciones drásticas y ejemplares para los infractores.

Ahora es importante diferenciar lo que constituye un ilícito penal tipificado como delito en la legislación, de lo que se contempla como meras infracciones fiscales, en ese sentido entendemos por ilícito penal a la conducta típica, antijurídica, culpable y punible, que será fiscal cuando transgrede cuestiones que afectan al fisco y se trata de una infracción cuando se transgreden las normas administrativas y que por dicha conducta se hace merecedor a una sanción dentro del terreno administrativo el cual es llamado como, ilícito tributario.

Esto se justifica con los preceptos del Código fiscal de la Federación, el cual dispone en su artículo 70, que:

"La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independiente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal".

Esto quiere decir que transgredir las normas administrativas fiscales trae aparejada una sanción consistente en multa y por su parte cuando se transgrede una norma penal se sanciona con las formas establecidas en el propio Código, que puede ser sanción económica y privación de la libertad.

Ahora bien, el Derecho penal fiscal es una de las ramas más jóvenes del Derecho, la cual ha surgido en virtud de los nuevos acontecimientos sociales, que dieron lugar a que el legislador regulará la problemática al respecto y tratara de evitar con ello las prácticas impropias por parte de los contribuyentes que generaban un perjuicio al patrimonio del Fisco. Con esta visión se publica la siguiente tesis jurisprudencial derivada de una Revisión fiscal:

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989

Página: 570

PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA. En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 103/89. Llantcredit, S.A. 3 de mayo de 1989.

Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Así tanto las presunciones como las ficciones legales son medios que el legislador ha creado para combatir la evasión fiscal, es decir, constituyen procedimientos de detección de incumplimiento de las obligaciones tributarias.

El problema de la recaudación resulta muy complejo, los niveles de evasión y en general del incumplimiento de las obligaciones fiscales es altísimo, como vimos en párrafos anteriores los factores que influyen al incumplimiento son múltiples, a nuestra consideración los principales son los siguientes:

- La cultura cívica. En este sentido podemos ver una doble vertiente, por un lado la falta de cultura de los contribuyentes derivado la falta de educación fiscal, la deshonestidad, la desconfianza que tiene el ciudadano por sus representantes; y por el otro la falta de valores en el cumplimiento de su cargo por parte del funcionario público que se encarga de una de las tareas más importantes del Estado.
- Legislación compleja. Para la mayoría de los contribuyentes resulta demasiado complejo entender la disposiciones fiscales, lo cual repercute sin lugar a duda en su cumplimiento.
- Falta de beneficios. Tratamos de explicar con ello la falta de acciones reales del gobierno en beneficio para la sociedad, el contribuyente no ve retribuidas sus aportaciones y mas aún cuando pretende obtener beneficios directos y no para la sociedad en general o para aquella parte que necesita determinados servicios.
- La cultura organizacional. La falta de organizaciones adecuadas dentro de la administración pública que eficazmente cumplan con los objetivos y metas para lo cual fueron creadas, y aunque este es un problema general la importancia ahora radica en la organización que tiene a su cargo el sistema tributario mexicano, específicamente la función de recaudar las contribuciones y controlar y fiscalizar a los contribuyentes. Dentro de la organización hace falta una cultura que permita contar con una estructura que la haga funcionar como una verdadera empresa privada, sin perder de vista la naturaleza de la función pública. Otro factor que influye en la organización es la falta de especialización y capacitación de los funcionarios públicos. Lo anterior ocasiona que no se lleva a cabo la función de manera adecuada y se tomen las medidas y estrategias pertinentes para el logro de metas y objetivos.
- La economía informal o el ambulante. Uno de los problemas que afectan principalmente y en gran medida al Fisco es la economía informal, de ello

se hace necesario la existencia de un sistema de control de las personas que se dedican a actividades económicas de esta clase, al respecto el reto resulta demasiado grande sin embargo la posibilidad de estudiarlo e ir creando estrategias no lo es y nos pueden conducir poco a poco a contar con los elementos e instrumentos necesarios para lograrlo.

- La fiscalización. En México contamos con las instituciones adecuadas por medio de las cuales el gobierno puede llevar a cabo perfectamente la fiscalización de los contribuyentes, es decir, las facultades de comprobación que tiene la autoridad administrativa son amplias y se encuentran perfectamente reguladas, sin embargo existe una imposibilidad real de ejercitarlas de manera que sea para el contribuyente un verdadero sistema de control y que el porcentaje de personas fiscalizadas es bajísimo y todavía más bajo el porcentaje de personas sancionadas por el incumplimiento formal y material de las obligaciones tributarias.

Los tres primeros se tratan con problemas relativos expresamente a los contribuyentes, son motivos de su incumplimiento, los demás son problemas de la administración pública y de la complejidad de circunstancias que tenemos en nuestro país, pero podemos apreciar que todos se entrelazan ya que uno es consecuencia del otro. Una vez conocida y analizada perfectamente la problemática y sus causas el siguiente paso es buscar las alternativas de solución, el crear las estrategias que nos conduzcan a una recaudación eficaz.

3.1.1. LA EVASIÓN FISCAL

Este concepto jurídico es demasiado amplio ya que abarca cualquier conducta por parte del sujeto pasivo de la contribución tendiente al incumplimiento del pago de una contribución que estaba legalmente obligado a realizar y que además de ello esté tipificado en la norma penal como delito, la legislación nacional no establece un concepto preciso de lo que debemos entender por Evasión fiscal, sólo nos enumera y nos describe cada uno de los delitos en materia fiscal, conductas que se traducen en un daño o perjuicio al fisco, al respecto la doctrina señala que la evasión fiscal es.

" Cualquier hecho comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley constituye una evasión tributaria" ⁴³.

Los elementos que intervienen en la evasión fiscal ⁴⁴ son:

- La intencionalidad de la conducta infractora o defraudadora,
- El uso del derecho común,
- La interpretación de las normas tributarias.

De la anterior definición se desprenden los siguientes datos significativos:

- Primero. La evasión fiscal no sólo constituye el evitar totalmente el pago de una contribución, sino también el pagar sólo una parte de dicha contribución y la otra parte omitirla.
- Segundo. La conducta omisiva del pago de impuestos debe transgredir una norma jurídica penal para que se considere evasión.
- Tercero. La evasión comprende todas conductas antijurídicas por medio de las cuales se elimine o disminuya el pago de la carga tributaria. Esta característica de la evasión reviste vital importancia toda vez que a partir de ésta habrá que analizarse todos los delitos tipificados en nuestra legislación para poder encuadrar cada uno de ellos dentro de la evasión fiscal, de tal modo que si se trata de cualquier conducta por la que no se pague un impuesto se considerará evasión fiscal.

De los delitos contemplados en la ley, se desprende que se establecen en virtud de dos obligaciones que tiene el contribuyente cuyo incumplimiento genera la conducta típica sancionada penalmente; estas dos obligaciones son:

- Obligación de forma. Las obligaciones de forma son todas aquellas que señala el Código Fiscal de la Federación y las leyes fiscales especiales (Ley del Impuesto sobre la Renta, Leyes del Impuesto al

⁴³ "DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO", *Ob. Cit.*, pág. 1371.

⁴⁴ *Cf.* TAPIA TOVAR, José, *Ob. Cit.*, pág. 40.

Valor Agregado, etc.) que deben realizar los contribuyentes que se coloquen en la hipótesis normativa prevista en dichas leyes, como es el caso de la inscripción en el RFC, la presentación de declaraciones, el llevar contabilidad, etc.

- Obligación de fondo. Esta es única y se trata del pago de contribuciones, ya que todas las obligaciones anteriores se establecen con el objetivo principal de obtener las contribuciones por parte de los gobernados.

Resumiendo un poco lo anteriormente dicho encontramos que la evasión fiscal consiste en aquella conducta fraudulenta que implica burlar las obligaciones que establece la ley en materia del pago de impuestos haciendo uso de maquinaciones o artificios tendientes precisamente a evitar el pago y que por supuesto van en contra de la Hacienda Pública, ahora bien, para el tema que nos ocupa resulta importante la omisión de la obligación de fondo, es decir, el pago de la contribución, ya que como consecuencia se van a presumir los ingresos.

3.1.2. LA PLANEACIÓN FISCAL, LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN

Es importante el análisis de estas figuras para poder determinar realmente que tanto se perjudica al fisco con su uso, en este orden de ideas ya quedó asentado en párrafos anteriores que es lo que constituye la evasión fiscal y consideramos que es la conducta típica sancionada por las leyes penales por la cual se omite total o parcialmente el pago de una contribución y cuya realización es en forma dolosa, ahora será necesario contemplar a la elusión y a la planeación fiscal.

LA ELUSIÓN FISCAL

Se esta frente a la elusión fiscal cuando el contribuyente hace uso de todas las formas legales para evitar el pago del impuesto, e incluso la disminución del mismo, realiza hasta la simulación de actos jurídicos que no dan origen al pago del tributo, es decir:

*"Es indispensable la atipicidad o anormalidad de las forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el Tributo. No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente consiste en una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión en la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de esta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. De otra manera no hay elusión."*⁴⁵

Es también llamada en la doctrina como evasión legal, legítima o lícita, opciones económicas o economía de opción, diferenciándola así de la evasión ilegal:

" Un tema obligado desde el punto de vista doctrinal es el de la elusión fiscal , conocida también como evasión legal y bien puede ser, el sustraerse a realizar el hecho imponible, el aprovechamiento de la laguna de la ley, mediante el uso del derecho común y de la planeación de los recursos de la empresa" ⁴⁶.

De lo anterior se desprende que con la elusión fiscal no considerada como un delito en términos del derecho tributario se llegan a realizar formas inadecuadas, abusando del derecho o de las lagunas que tienen las disposiciones jurídicas para no pagar el tributo. Para ello se manipula el hecho imponible previsto en la norma fiscal, un ejemplo de ello lo contemplamos en la pasada Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980, la cual establecía en el artículo 77 los ingresos exentos del pago del tributo, entre ellos menciona los obtenidos por donación entre ascendientes y descendientes, todos los demás donativos que excedieran de cierta cantidad estaban gravados. Pues bien en la práctica lo que ocurría para evitar el pago del impuesto en una donación entre hermanos por ejemplo era que el hijo se lo donaba al Padre y éste a su vez se lo donaba al otro hijo; como podemos ver éste es un ejemplo claro de elusión

⁴⁵ "DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO", *Ob. Cit.*, pág. 1247.

⁴⁶ TAPIA TOVAR, José, *Ob. Cit.*, pág. 43.

fiscal, en la cual se emplearon formas jurídicas para evitar el pago del impuesto, pero sin lugar a dudas se trata de un pago que debió de ser efectivamente realizado, en tal virtud en la nueva Ley del ISR vigente a partir del 2002 se modificó dicha cuestión y el legislador estableció que siguen exentos dichos donativos siempre y cuando ese bien no sea sujeto a una posterior transacción.

La diferencia esencial entre la evasión fiscal y la elusión es la siguiente:

- La evasión es una conducta típica sancionada en las leyes penales, mientras que la elusión no puede ser sancionada porque no se encuentra tipificada.
- La evasión es la realización del hecho imponible previsto en la ley fiscal y el incumplimiento doloso del pago de la contribución que se genera, la elusión es la manipulación de los instrumentos jurídicos de manera maliciosa también para no encuadrar en la hipótesis normativa.

PLANEACION FISCAL

Es la actividad realizada para llevar a cabo actividades lícitas que se encuentran consagradas en el artículo 5 de nuestra Constitución Política, por tanto se realizan conductas que se desprenden de las mismas leyes.

“La planeación fiscal se define como el estudio previo de determinados hechos encuadrándolos dentro de las disposiciones fiscales vigentes con el fin de lograr las máximas ventajas posibles en materia fiscal; es decir, obtener el menor sacrificio económico para la persona física o moral. La planeación fiscal constituye un programa adecuadamente trazado o proyectado de las operaciones del contribuyente inherentes a su objeto social, que tiene como finalidad realizar todas las actividades financieras”.⁴⁷

⁴⁷ GONZALEZ, Raúl, “Los delitos fiscales”, Pereznieto editores, México, 1995, pág. 21.

"...es el programar una actividad gravada, antes de que ésta suceda, para que dentro del marco jurídico que rodea a ese hecho generador, se puedan realizar algunas modalidades que eviten la precisión de caer en el supuesto de la norma que prevé dichas características que le hacen nacer a la vida jurídica"⁴⁸.

Así tenemos que la planeación consiste en la estrategia que se emplea por parte del contribuyente para no encuadrar en la hipótesis jurídica generadora de la contribución, lo cual con fundamento constitucional está perfectamente permitido, ya que así lo establece el principio de legalidad que señala que lo que no está jurídicamente prohibido está plenamente permitido, es decir, que se podrán realizar todas aquellas conductas que no estén prohibidas por la ley. Un ejemplo de lo que es la planeación lo encontramos cuando varias personas que deciden asociarse y se dan cuenta de que la Sociedad Anónima tiene mayores ventajas fiscales en relación con la Sociedad colectiva y por tanto deciden establecerse como Sociedad Anónima.

Como podemos darnos cuenta lo anterior no constituye ningún ilícito y no transgrede los intereses del fisco desde un punto de vista objetivo, ya que en ningún momento se está colocando en una situación que pudiera dar lugar a la generación de un crédito fiscal. Por lo tanto nada impide que el contribuyente arregle sus negocios de tal modo que pague el menor tributo posible siempre que no evada el pago cuando ya está obligado a hacerlo o cuando no manipule la norma jurídica para no pagarlo.

De tal modo el sujeto podrá obtener las mejores ventajas fiscales mientras que no se coloque bajo el supuesto de sujeción del impuesto, es decir, mientras el contribuyente no se coloque en el supuesto que genera la obligación fiscal no se está frente a una evasión.

La similitud entre estas tres figuras es que en todas lo que se busca es no pagar impuestos o realizar el menor pago de ellos. Con respecto a las diferencias específicas entre estas figuras tenemos las siguientes:

⁴⁸ TAPIA TOVAR, José. *Ob. Cit.*, pág. 44.

EVASION	ELUSIÓN	PLANEACION
Conducta típica sancionada por la ley que constituye un delito	Conducta no contemplada como delito.	Conducta lícita permitida por la ley.
Hay obligación de pagar el impuesto y no se paga	Se manipula la ley para no dar origen a la obligación de pago	No se genera obligación de pago

Concluyendo:

- 1) La evasión fiscal es la conducta sancionada penalmente que se caracteriza por omitir total o parcialmente el pago de impuesto en forma dolosa, es decir, realizar el hecho generador del tributo y evitando el pago del mismo.
- 2) La elusión fiscal es la simulación de actos jurídicos o el obtener las ventajas legales o que dan las lagunas normativas para evitar el pago del impuesto manipulando la norma para no encuadrar en el hecho generador del impuesto. La simulación de actos y el aprovechamiento de las normas dan lugar a un daño al fisco porque no obtiene ingresos que debió percibir realmente y que si bien no constituye un ilícito penal es porque no se encuentran tipificado como tal en la ley.
- 3) La planeación fiscal es la conducta totalmente lícita que consiste en las estrategias utilizadas por las personas físicas y morales previo estudio de las situaciones fiscales con el objetivo de no realizar las conductas que generen el pago de contribuciones o el realizar las conductas menos gravosas.

Las apreciaciones anteriores nos explican claramente la razón de ser de las presunciones tributarias, así el legislador se ve en la necesidad de crear hipótesis normativas para el pago de los tributos en el caso de que éstos se pretendan evitar, para ello establece conductas por medio de las cuales se presume una capacidad contributiva del sujeto y le imponen dicha carga.

Todo lo comentado en este punto queda sustentado plenamente con las estadísticas de la Administración General de Asistencia al Contribuyente (AGTI), la cual establece los datos a nivel Nacional, Estatal y Municipal del Universo de contribuyentes, así en la tabla que presentamos a continuación se muestra el número de contribuyentes que se tienen registrados en el Sistema Integral de Recaudación como No localizados, ello significa que se trata de sujetos que solicitaron su inscripción en el RFC y que tienen obligaciones fiscales que no cumplen. De tal modo, del total de contribuyentes inscritos tanto personas físicas como morales, el 16% aproximadamente se ubican como desaparecidos, lo que se traduce como el 16% de incumplimiento, el porcentaje restante se encuentra como activo, pero ello no significa que cumpla con sus obligaciones fiscales tanto de forma, como de fondo, es por ello que la autoridad cuenta con las facultades de comprobación y lo que justifica la determinación presuntiva.

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

UNIVERSO DE CONTRIBUYENTES POR ESTADO

REPÚBLICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Entidad	Personas Morales		Personas Físicas		Total Personas Físicas y Morales				Participación	
	Activos	No Localizados	Activos	No Localizados	Activos	Posición	No Localizados	Posición	Individual	Acumulada
	544,136	256,915	6,986,903	1,219,203	7,531,039		1,476,118		100.0%	
Distrito Federal	139,352	103,094	1,225,843	370,363	1,365,195	1	473,457	1	18.1%	18.1%
México	44,678	19,939	765,042	148,342	809,720	2	168,281	2	10.8%	28.9%
Jalisco	41,787	19,141	509,016	84,023	550,803	3	103,164	3	7.3%	36.2%
Veracruz	20,387	6,338	453,337	54,836	473,724	4	61,174	5	6.3%	42.5%
Nuevo León	36,724	13,210	316,562	46,414	353,286	5	59,624	6	4.7%	47.2%
Guanajuato	20,314	7,732	299,032	33,636	319,346	6	41,368	8	4.2%	51.4%
Puebla	17,528	7,024	285,446	39,845	302,974	7	46,669	7	4.0%	55.4%
Tamaulipas	18,169	4,000	253,156	24,764	269,325	8	28,764	12	3.6%	59.0%
Michoacán	12,687	3,157	228,897	24,049	241,584	9	27,206	13	3.2%	62.2%
Baja California	20,226	12,973	217,532	65,552	237,758	10	78,525	4	3.2%	65.4%
Chihuahua	14,699	5,407	222,474	29,772	237,173	11	35,179	10	3.1%	68.5%
Sonora	17,325	5,796	201,853	31,891	219,178	12	37,687	9	2.9%	71.4%
Sinaloa	13,415	4,490	199,847	26,429	213,262	13	30,919	11	2.8%	74.3%
Coahuila	12,803	3,887	158,811	21,138	171,614	14	25,025	15	2.3%	76.5%
Chiapas	9,641	1,956	143,081	15,188	152,722	15	17,144	21	2.0%	78.6%
Oaxaca	9,413	2,467	135,360	12,669	144,773	16	15,136	22	1.9%	80.5%
San Luis Potosí	9,123	3,447	128,409	17,388	137,532	17	20,835	17	1.8%	82.3%
Guerrero	6,770	2,333	123,813	24,326	130,583	18	26,659	14	1.7%	84.1%
Queretaro	10,086	3,820	110,117	15,122	120,203	19	18,942	19	1.6%	85.7%
Hidalgo	5,928	1,844	112,746	12,272	118,674	20	14,116	23	1.6%	87.2%
Yucatán	10,043	3,111	107,255	10,364	117,298	21	13,475	24	1.6%	88.8%
Morelos	7,300	2,649	100,971	15,805	108,271	22	18,454	20	1.4%	90.2%
Nayarit	4,306	666	93,916	3,591	98,222	23	4,257	33	1.3%	91.5%
Tabasco	5,228	2,457	92,536	16,694	97,764	24	19,151	18	1.3%	92.8%
Durango	5,831	1,640	85,624	10,609	91,455	25	12,249	25	1.2%	94.0%
Zacatecas	3,430	867	78,867	6,487	82,297	26	7,354	29	1.1%	95.1%
Quintana Roo	8,579	4,409	72,472	19,358	81,051	27	23,767	16	1.1%	96.2%
Agascalientes	5,275	1,860	70,107	8,266	75,382	28	10,126	27	1.0%	97.2%
Tlaxcala	2,772	846	56,034	5,593	58,806	29	6,439	31	0.8%	98.0%
Campeche	3,571	1,337	46,866	6,072	50,437	30	7,409	28	0.7%	98.7%
Colima	3,180	884	46,918	6,039	50,098	31	6,923	30	0.7%	99.3%
Baja California Sur	4,830	1,702	41,041	8,562	45,871	32	10,264	26	0.6%	99.9%
Inconsistente	736	2,432	3,922	3,744	4,658	33	6,176	32	0.1%	100.0%
Total	543,400	254,483	6,982,981	1,215,459	7,526,381		1,469,942			

Dentro de las alternativas de solución de la problemática de la evasión e incumplimiento de las obligaciones fiscales esta consagrada en nuestra legislación la determinación presuntiva de impuestos, que es la que nos ocupa en el presente trabajo, pero además de dicha alternativa, el autor del libro "La Evasión Fiscal", señala las siguientes:

- El perfeccionamiento de las normas legales,
- El establecimiento de ficciones legales,
- La interpretación adecuada de las leyes.
- La implementación de un esquema de representación eficaz de los contribuyentes.

LA PROCURADURIA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

En relación a la implementación de un esquema de representación de los contribuyentes el 5 de enero del presente año se publica en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, derogan o adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en el cual se adiciona el artículo 18-B, cuyos objetivos son:

- Aumentar la seguridad jurídica y económica del contribuyente;
- Avanzar en la simplificación de disposiciones fiscales para facilitar el cumplimiento de obligaciones, trámites y procedimientos;
- Garantizar una recaudación que combata la elusión y evasión fiscal, y
- Reducir los costos de la recaudación, aumentando la eficiencia de la administración fiscal.

Así el artículo 18-B determina:

"La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de

autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva".

Entre las principales funciones que tendrá la institución de defensa del contribuyente se encuentran:

- Dar orientación y asistencia fiscal, gratuita y confidencial, para el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes;
- Asesorar y representar gratuitamente a las personas frente a las autoridades fiscales federales;
- Conocer e investigar a petición de parte, o de oficio, irregularidades o ilegalidades de las autoridades fiscales federales, así como las reclamaciones o quejas de los afectados por la autoridad fiscal federal;
- Procurar la conciliación entre los quejosos y las autoridades señaladas como responsables;
- Proponer los mecanismos que alienten al contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias;
- Sugerir a las instancias correspondientes, medidas legales y reglamentarias que considere necesarias para mejorar y hacer más eficientes la función tributaria y recaudatoria del Estado;
- Denunciar ante la autoridad competente los posibles ilícitos penales, administrativos o civiles cometidos al contribuyente, por las autoridades fiscales investigadas;
- Opinar sobre el contenido de cualquier disposición fiscal y remitir dichas consideraciones a la instancia correspondiente del Poder Legislativo y a las autoridades fiscales federales;
- Promoción y difusión de una cultura fiscal.

Para realizar tales funciones y lograr los objetivos señalados se propone la creación de las siguientes leyes:

- Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,
- Ley que crea el Instituto de Protección del Contribuyente, y,
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria.

Con la creación de dicho organismo y según las expectativas del mismo se atacaría en gran medida la problemática del incumplimiento y disminuirían las causas del incumplimiento, sin embargo, para que de resultados debe realizarse una labor ardua, constante y los resultados podremos verlos a largo plazo.

3.2. DE LOS METODOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO

En toda legislación tributaria se debe contemplar la forma en que se determinará el tributo a pagar, la doctrina señala tres métodos principales para la determinación de los impuestos, los cuales, en primer lugar deben ser sencillos para su fácil realización y contener los principios doctrinarios que ya estudiamos como son el de economía y el de comodidad; a continuación analizaremos brevemente estos tres métodos y al mismo tiempo señalaremos como se encuentran contemplados en nuestra legislación.

3.2.1. METODO OBJETIVO⁴⁹

En el método objetivo se establece una cuota determinada en razón del peso, medida, volumen o valor de la mercancía gravada, así es como se obtiene el importe del impuesto a pagar. Por ejemplo el Impuesto sobre la Tenencia de vehículos.

3.2.2. METODO DECLARATIVO⁵⁰

En el método declarativo se establece el monto de la contribución a pagar en base a la declaración realizada por el contribuyente mediante la cual se manifiestan los datos necesarios acerca de los actos gravados del contribuyente y se establece la contribución a pagar en base al cálculo

⁴⁹ Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Nociones de Política Fiscal", 2ª ed., Porrúa, México, 1994, pág. 173.

realizado por el propio sujeto pasivo. El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6 que corresponde a los contribuyentes la determinación de sus contribuciones a menos que exista disposición expresa en contrario. Por lo tanto la regla general es la autodeterminación y la excepción la determinación de los impuestos por parte de la autoridad hacendaría. La presentación de declaración queda determinada de acuerdo a la calidad del sujeto pasivo, ya sea persona física o moral, también depende del tipo de actividad que realice y por consiguiente a la hipótesis normativa que actualice.

3.2.3. METODO INDICIARIO⁵¹

El establecimiento de este método dentro de nuestra legislación fiscal es lo que permite a la autoridad administrativa fiscal realizar la actividad tendiente a averiguar los ingresos obtenidos por una persona determinada y con base en ello establecer una contribución, es lo que se llama determinación presuntiva de impuestos. De tal forma, el fisco se basa en meras presunciones, es decir, considera ciertos indicios o pruebas indirectas a cerca de la actividad del contribuyente.

En el derecho español, estos medios para establecer el tributo se denominan "estimación", así cuentan con una estimación directa, una objetiva y una indirecta.

"El régimen de estimación indirecta nace como un régimen de estimación de la base imponible subsidiario de los otros dos previstos en el artículo 47 LGT. En consecuencia sólo procede cuando la Administración no puede conocer los datos necesarios para determinar la base imponible mediante la estimación directa u objetiva. Es el único procedimiento para determinar la base de quienes hayan incumplido sus obligaciones en términos tales que no permitan comprobar, en

⁵⁰ Cfr. *Ibidem*, pág. 172.

⁵¹ Cfr. *Ibidem*, págs. 174-176.

*función del soporte registral contable y de archivo los rendimientos objeto de imposición".*⁵²

Sin embargo resulta importante señalar que el uso del método indiciario o de estimación indirecta procede en casos específicos que deben de quedar determinados claramente en la ley para no dar oportunidad a la Autoridad el abuso de dicha figura.

3.3. LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO POR PARTE DE LA AUTORIDAD HACENDARIA

Como ya es sabido y como se desprende de los párrafos anteriores la determinación de las contribuciones a pagar puede clasificarse en atención a los sujetos que realizan dicha determinación, primero que nada tenemos a la autodeterminación que conlleva que sea el sujeto pasivo el que realice el cálculo respectivo, sin embargo también puede que la autoridad lo realice y la cual es conocida también como determinación de oficio, por último tenemos una tercera posibilidad, que se le denomina Concordato tributario y que se trata de un acuerdo o convenio entre la autoridad fiscal y el sujeto obligado.

Ahora bien, la determinación que hace la autoridad tiene por objeto establecer en forma presunta los ingresos obtenidos durante cierto tiempo, así lo señala la tesis que transcribimos a continuación:

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: II, Segunda Parte-I, Julio a Diciembre de 1988

Página: 228

DETERMINACION PRESUNTIVA DE INGRESOS POR LOS QUE SE DEBAN PAGAR CONTRIBUCIONES DEBE TOMAR EN CUENTA SOLO LA TOTALIDAD DE LOS INGRESOS POR LOS ACTOS O ACTIVIDADES PRESTADOS DURANTE EL PERIODO OBJETO DE LA REVISION. Atendiendo al fin de la determinación presuntiva a que se refieren los artículos 55 fracción II del Código Fiscal de la Federación, es claro que en la misma deben tenerse en cuenta la totalidad sólo de los ingresos o valor de las actividades por

⁵² *Ibidem*, pág. 25.

los que deban pagarse contribuciones por el período objeto de revisión, porque únicamente esos ingresos o valor son los que deben determinarse presuntivamente.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 11/88. Javier Ramos Osorio. 17 de agosto de 1988.

Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Brito Velázquez.

Secretario: José Manuel Torres Pérez.

Sustentando lo anterior tenemos que en el ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad deberá proceder a determinar presuntivamente únicamente sobre aquellos gravámenes que contengan irregularidades, tal como lo señala el Tribunal:

Quinta Época.

Instancia: Primera Sección

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año II. No. 16. Abril 2002.

Tesis: V-P-1aS-73

Página: 12

DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES.- SÓLO PROCEDE RESPECTO DE LOS GRAVÁMENES EN LOS QUE SE OBSERVARON IRREGULARIDADES.-

El hecho de que en la orden de visita se citen diversos tipos de contribuciones a revisar y la autoridad únicamente determine diferencias respecto de una de ellas, no causa perjuicio alguno a la contribuyente, toda vez que no existe precepto legal que la obligue a emitir determinación respecto de todos los impuestos que se hubieren mencionado en la orden referida, y revisado en la visita, y sobre los cuales la autoridad no advirtió irregularidad alguna; lo anterior, en razón de que el cumplimiento de las obligaciones fiscales respecto de los demás pudiera encontrarse satisfecho. (3)

Juicio No. 2672/99-06-02-9/428/00-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de junio de 2000, por unanimidad de 5 votos.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte.

(Tesis aprobada en sesión privada de 3 de agosto de 2000)

En este orden de ideas resulta importante hacer hincapié en la determinación que realiza el fisco, ya que ahí es donde se aplica el método indiciario; en tal sentido, existen dos procedimientos conforme los cuales la autoridad administrativa puede realizar el cálculo y determinación del impuesto a pagar, siendo evidente que para ambos hace uso de sus Facultades de comprobación o al menos intenta ejercer dichas facultades, lo cual justifica el estudio que se

realizó de las mismas en el capítulo que antecede. Los procedimientos en comento son:

- El procedimiento de liquidación o cuantificación sobre base cierta, y,
- El procedimiento de liquidación sobre base presunta.

El primero de ellos se realiza cuando la autoridad ejerce sus facultades y derivado de la investigación realizada cuenta con los elementos necesarios y la información cierta para efectuar la determinación y cálculo del impuesto, esto es, cuenta con los datos que indican las actividades realizadas y los ingresos obtenidos. El segundo es utilizado cuando no existe esa base cierta sobre la cual determinar el impuesto, entonces lo que hace es presumir que el contribuyente obtuvo ingresos gravados y por lo tanto debe pagar la contribución, las presunciones tiene que ser realizados dentro de los parámetros establecidos por la propia ley y los cuales analizaremos más adelante.

Así la determinación presuntiva tiene un carácter excepcional por las siguientes razones:

- *“Los procedimientos ordinarios de determinación de la base se utilizan cuando los sujetos cumplen de forma adecuada sus obligaciones, mientras que la estimación indirecta sólo se utiliza en caso de que se produzca un comportamiento irregular por parte del sujeto pasivo.*
- *También se puede hacer referencia a una cuestión estadística, pues la mayor parte de los sujetos determinan la base imponible de acuerdo con el método directo u objetivo, según los casos. De ahí que dichos regímenes de determinación de la base puedan ser calificados también desde este punto de vista como procedimientos normales y, por contraposición, a los procedimientos indirectos como extraordinarios.*

- *Desde el punto de vista técnico, también podría considerarse como excepcional en la medida en que en la estimación indirecta se recurre para determinar la base fundamentalmente a datos externos al contribuyente, en cuanto es imposible determinarla mediante los datos que el propio sujeto pasivo aporta. Luego la estimación indirecta a diferencia de la estimación directa y de la objetiva, que se basan en las declaraciones, contabilidad y registros de los contribuyentes, se caracterizaría porque se apoya, fundamentalmente, en pruebas indirectas, sin perjuicio de que se utilice aquella parte de la contabilidad y registros que se considere veraz".*⁵³

Las siguientes tesis nos sirven como apoyo de lo anteriormente descrito:

Novena Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Octubre de 1995

Tesis: III.2o.A.10 A

Página: 524

DETERMINACION PRESUNTIVA. NO QUEDA AL ARBITRIO DE LA AUTORIDAD NOTIFICAR O NO AL VISITADO, PUES DEL ARTICULO 58 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO SE ADVIERTE QUE ESA FACULTAD OBEDEZCA A RAZONES DE OPORTUNIDAD, DE ORDEN PUBLICO, TECNICAS O DE EQUIDAD. Lo dispuesto por el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación no se advierte que obedezca a la necesidad de analizar en cada caso concreto en que proceda la determinación presuntiva, las circunstancias especiales para decidir lo conducente, por razones de oportunidad, de orden público, técnicas o de equidad. Por lo contrario, la determinación impositiva, por regla general, se hace sobre bases ciertas, esto es, apoyándose en documentos aportados por los contribuyentes, y sólo por excepción se realiza de manera presuntiva. En este último caso, la determinación se apoya en varias presunciones legales (artículos 55, 56 y 57 del Código Fiscal de la Federación). En consecuencia, el vocablo "podrán" contenido en el citado artículo 58 debe interpretarse en relación con el artículo 55 del mismo ordenamiento, no como una facultad discrecional, sino como una facultad excepcional que tiene la autoridad administrativa para que, en base a concretas presunciones legales, pueda determinar

⁵³ *Ibidem*, pág. 56.

presuntivamente "la utilidad fiscal de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos por los que deban pagar contribuciones", por no tener la autoridad una base cierta de asientos contables o de documentos que le permitan hacer la determinación de esos conceptos. Y precisamente porque se trata de una facultad excepcional establecida para las hipótesis previstas en la norma legal, es que no constituye una facultad discrecional de la autoridad administrativa; por consecuencia, debe notificarse en los términos del propio artículo 58 al particular, a fin de que éste tenga la oportunidad de exponer lo que a su derecho convenga y de aportar las pruebas conducentes, si es que considera que no se encuentra en alguno de los supuestos que como excepción establece la ley para que proceda la determinación presuntiva, o en su caso, para que pueda autocorregirse. Lo anterior se corrobora si se atiende a que el multicitado artículo 58 establece categóricamente que no es aplicable lo dispuesto en el mismo artículo, cuando se está en los supuestos de agravante señalados en el artículo 75, fracción II, del propio Código Fiscal de la Federación. Además prevé todo un procedimiento que puede concluir con la visita domiciliaria, si el visitado corrige su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por el ejercicio a que haya estado afecto en el período sujeto a revisión en la forma ahí determinada, y de ésta proporciona copia a los visitadores. Esto es, en el caso que proceda hacer la determinación presuntiva, las circunstancias del acto están perfectamente delimitadas en las normas legales aplicables, y no se deja a la autoridad el poder de obrar, según su prudente arbitrio, por razones de oportunidad o de necesidad colectiva.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 27/95. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 30 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Mojica Hernández. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Quinta Época

Instancia: SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año III. No. 31. Julio 2003.

Tesis: V-P-2aS-221

Página: 193

ESTIMACION PRESUNTIVA. NO ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL SINO REGLADA DE LA AUTORIDAD.- El artículo 55, fracción I del Código Fiscal de la Federación, si bien refiere que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, cuando se omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de comprobación 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, no menos es que la expresión "podrá" no debe ser conceptualizada como una facultad discrecional de la autoridad, sino reglada, ya que en el caso de que se

inicien las facultades de comprobación y algún contribuyente, se ubique en la causal de determinación presuntiva prevista en la fracción I del artículo en cita, es decir, cuando no haya presentado la declaración del ejercicio sujeto a revisión, es indudable que la autoridad no sólo tienen la facultad discrecional de determinar presuntivamente la utilidad fiscal, sino la obligación, pues pues considerarlo de otra forma se incurriría en violación del precepto legal en cuenta. (24)

Juicio No. 2461/01-07-01-4/1196/02-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 28 de enero de 2003, por unanimidad de 5 votos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Rosa Guadalupe Olivares Castilla.

Cabe señalar que cuando la autoridad comprueba el incumplimiento de pago por parte del contribuyente, además de la determinación del tributo impone una sanción o multa por transgredir el ordenamiento fiscal, además de que se reserva el derecho de interponer la denuncia correspondiente ante la autoridad penal en caso dado de que se tipifique un delito, lo cual está regulado por el Título IV del Código Fiscal. Este aspecto es importante ya que hay que diferenciar los tres supuestos normativos: la aplicación del método indiciario, la infracción fiscal y el delito fiscal. La aplicación del procedimiento presuntivo no tiene un carácter sancionador simplemente tiene la finalidad de determinar un crédito fiscal en atención las obligaciones omitidas por el contribuyente.

3.4. LA REGULACION DE LAS PRESUNCIONES EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Primero que nada es de suma importancia especificar la diferencia que existe respecto de la regulación de las presunciones en nuestra materia y en el derecho común; en el capítulo primero establecimos el modo de operar de las presunciones en el derecho procesal civil, en donde se aplican por el juzgador como una prueba establecida en la ley o bien como un razonamiento lógico humano. Con el siguiente párrafo podemos apreciar claramente la diferencia:

"...en cuanto a la presunción fiscal, o mejor dicho la utilización de la presunción en el procedimiento tributario en su parte oficiosa, concretamente para determinar obligaciones fiscales, no es ni con mucho la presunción utilizada en el derecho procesal común, sino que adquiere características propias que le son necesarias

*para servir a la administración tributaria para la consecución de sus fines".*⁵⁴

En materia tributaria las presunciones no se establecen por el juzgador de manera lógica por lo tanto no son aplicables las presunciones humanas, se hace uso únicamente de las presunciones legales las cuales se establecen como una prueba que aplica la autoridad administrativa, esto para dar cumplimiento a nuestro texto constitucional que establece el principio de legalidad en el establecimiento de contribuciones, así las presunciones legales en materia fiscal consiste en la aplicación del método indiciario que acabamos de estudiar el cual tiene la finalidad de determinar la base gravable de la contribución, por lo tanto queda claro que no forman parte de un procedimiento contencioso.

*"De esta manera, al referimos a las presunciones en materia fiscal estamos aludiendo a ciertos procedimientos, en los que la presunción será la prueba de los actos realizados por el particular que se constituyen en generadores de contribuciones, y que por lo tanto originan la existencia de obligaciones a su cargo".*⁵⁵

O bien, como lo expresa Sergio Francisco de la Garza:

*"Criterios presuntivos dictados por normas de derecho material y elaborados por las ciencias de las finanzas para determinar con cierta aproximación, según los casos y en armonía como las leyes económicas, el objeto del tributo, la medida del mismo, la capacidad contributiva del sujeto pasivo".*⁵⁶

⁵⁴ Revista Indetec, SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, "La presunción fiscal: su Procedimiento", No. 95, México, julio-agosto 1995, pág. 125.

⁵⁵ Revista Indetec, SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, "La determinación presuntiva en Materia Fiscal Federal", No. 121, México, Junio de 2000, pág. 104.

⁵⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Ob. Cit.* pág. 683.

No obstante, aunque la aplicación de las presunciones es diferente en las dos materias la naturaleza es la misma, en ambas se trata de probar la existencia de hechos desconocidos. En materia tributaria aunque no se aplican las presunciones humanas por el hecho de no dejar al arbitrio de la autoridad el establecimiento de cargas para el contribuyente si es necesario la observancia en cuanto a la presunciones absolutas y relativas, esto es, las que admiten prueba en contrario y las que no.

Así las cosas, podemos comentar que nuestra legislación es muy imprecisa al respecto, ya que no señala en forma clara cual es una presunción que puede ser desvirtuada por el contribuyente y cual es realizada sin darle la posibilidad al contribuyente de contradecirla; la legislación común señala al respecto que será absoluta la presunción cuando se señale expresamente en la ley que no admite prueba en contrario, a *contrario sensu*, toda presunción que no especifique su naturaleza se entiende que es una presunción *iuris tantum*. La doctrina lo explica diciendo que por regla general toda presunción admite prueba en contrario y la excepción es que se establezcan en la ley las presunciones absolutas para lo cual el legislador debe señalarlo expresamente.

Sin embargo, en materia tributaria no podemos aplicar este criterio jurídico ya que la ley establece las presunciones que admiten prueba en contrario, por lo que debemos entender que las que no lo señalan de esa forma, no cuentan con la posibilidad de desvirtuarlas, lo anterior se debe a que muchas de las veces la lectura del texto no se establece como una presunción sino como una verdadera afirmación en donde la autoridad va hacer uso de ella sin permitirle al sujeto la posibilidad de probar lo contrario, por lo que debemos considerarla una presunción absoluta.

Existe un criterio doctrinal que al percatarse de la problemática existente en la legislación tributaria mexicana a denominado como "indeterminadas" aquellas presunciones que no se establece específicamente su naturaleza, es decir, si se trata de presunciones que admiten o no prueba en contrario.

"Es claro que se trata de una categoría diferente, si aceptamos que no son absolutas y que tampoco son relativa, pero, la esencia misma de su existencia debe obedecer a fines definidos aunque sea sólo en forma preliminar. De esta suerte, en nuestra opinión la naturaleza de tales presunciones obedece en forma directa a la búsqueda de una correcta aplicación de la justicia en materia tributaria, pues si bien es cierto que todos los casos que obedezcan a una causal indeterminada, se estará ante una presunción absoluta, también lo es que en algunos de ellos si deberá de considerarse que la estimación realizada con base en procedimientos previstos en la propia ley, será necesariamente irrefutable por parte del particular que dio cabida a que se realizase tal procedimiento, y en consecuencia, absoluta".⁵⁷

Sin embargo consideramos, que esta clasificación sólo nos sirve para fines didácticos, ya que en la práctica estaríamos al arbitrio de la autoridad el señalar si se convierte en absoluta o relativa, por lo que hay que aplicar los preceptos legales que nos llevan a considerar esta clase de presunciones como *iure et de iure* aplicando estrictamente la ley sin dar lugar a la voluntad humana o a la interpretación.

Así el fundamento legal para no aplicar supletoriamente el derecho civil al respecto de las presunciones es que el artículo 5 del Código Fiscal establece que con respecto a los elementos de las contribuciones se deberá aplicar la ley en su sentido estricto y no habrá lugar a la interpretación; de tal modo el establecimiento de una presunción lleva implícito fijar la base de la contribución, ya que la finalidad de la determinación presuntiva es imponer un tributo, por ello hay que aplicar los preceptos jurídicos tributarios de manera estricta, tal como lo señala el artículo en comentario:

⁵⁷ Revista Indetec, SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, "La presunción fiscal: su Procedimiento", *Ob. Cit.*, pág. 128.

Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

A continuación vamos a realizar el análisis de las leyes que regulan a la presunción como una forma de determinar ingresos obtenidos por el contribuyente y por ende, el establecimiento presuntivo de contribuciones, al mismo tiempo subrayaremos si se trata de una presunción *iuris tantum* o una *iure et de iure*; pero antes resulta conveniente aclarar que la ley hace uso de ciertas presunciones que no analizaremos debido a que su finalidad no es la de establecer la obligación de fondo del sujeto pasivo, sin embargo hay que tomar en consideración, que cada que la legislación hace mención de palabras como "se presume", o "se entiende", estamos frente a una presunción y dicho precepto debe ser tratado tomando en cuenta la regulación de las presunciones.

3.4.1. ¿CUANDO PROCEDE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA?

De los artículos siguientes se desprende la procedencia de la determinación presuntiva, después de su lectura nos podremos dar cuenta de la estricta aplicación del procedimiento, ya que no constituye una facultad más de la autoridad de la cual pueda hacer uso discrecionalmente, constituye verdaderamente casos de excepción que se tienen que fundar de acuerdo a los criterios señalados en la ley.

"Ahora bien, es cierto que no sólo porque haya existido una omisión de contribuciones, se podrá aplicar indiscriminadamente

*su procedimiento a base de presunciones, de tal manera que en la legislación aplicable se prevén sólo algunos supuestos en los que podrá llevarse a cabo de esta forma. Estos supuestos son necesariamente basados en irregularidades que deben considerarse graves y cometidas en forma dolosa, pues no podría sancionarse con una pena drástica a quien cometió una infracción sin el concurso de su voluntad. Esto es, el poder de presunción tiene como una de las justificaciones el hecho de que el particular cometió faltas graves en forma voluntaria".*⁵⁸

Con la presunción se intenta determinar:

- La utilidad fiscal,
- El resultado fiscal,
- Los ingresos,
- Entradas,
- El valor de los actos,
- El valor de las actividades,
- El valor de los activos,
- Las contribuciones retenidas,
- El importe de la enajenación.

Del listado anterior podemos apreciar dos circunstancias diferentes, por un lado los elementos que tienden a determinar el objeto gravado como los últimos siete y por el otro la base del impuesto como es el caso de la utilidad y el resultado fiscal, al respecto comentan las siguientes tesis:

Quinta Época.

Instancia: Segunda Sección

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año I. No. 5. Mayo 2001.

Tesis: V-P-2aS-34

Página: 58

PRESUNCIÓN DE INGRESOS Y PRESUNCIÓN DE UTILIDADES.- SUS DIFERENCIAS.-

Del contenido de los artículos 55 y 59 del Código Fiscal de la Federación, se puede advertir que contienen procedimientos

⁵⁸ *Ibidem*, pág. 131.

presuntivos diametralmente opuestos, en tanto que el artículo 55 contiene una atribución para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes, mientras que el artículo 59, contiene una atribución para calificar como ingresos acumulables del contribuyente los supuestos del referido numeral. Así las cosas, con el mecanismo legal de presunción del artículo 59 lo que se obtiene es la magnitud del ingreso presuntivo, es decir, la medida o tamaño del objeto gravado, lo que da lugar a la modificación de la utilidad o pérdida fiscal, en su caso, declarada por el contribuyente; por el contrario, el procedimiento presuntivo del artículo 55 no presume un ingreso, sino que presume directamente la utilidad fiscal en su totalidad, pues una vez ejercitada la presunción de los ingresos estimados, se pasa a aplicar directamente el porcentaje que corresponda del artículo 62 de la Ley Impuesto sobre la Renta, para así obtener la utilidad fiscal. (8)

Juicio No. 2930/98-03-02-1/247/00-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de noviembre de 2000, por unanimidad de 5 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar.

(Tesis aprobada en sesión del 6 de noviembre de 2000)

PRECEDENTE:

IV-P-2aS-172

Juicio No. 100(14)169/98/568/98.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 marzo de 1999, por mayoría de 3 votos a favor y 1 más con los puntos resolutivos.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.

Novena Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Febrero de 2002

Tesis: VI.2o.A.28 A

Página: 803

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LAS UTILIDADES Y OPERACIONES FISCALES. LAS HIPÓTESIS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DISTINTAS Y SÓLO SE APLICA A LA PRIMERA DE ELLAS EL PROCEDIMIENTO QUE ESTABLECE EL DIVERSO PRECEPTO 58 DEL PROPIO CÓDIGO, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO. Del estudio concatenado y sistemático de los artículos 55, 58 y 59 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que son distintas las presunciones contempladas en el primero y tercero de los numerales en cita, ya que este último se refiere a la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deben pagar contribuciones, a través de presumir, salvo prueba en contrario, que los

documentos, la información contable y la correspondencia que se encuentra en poder del contribuyente, son operaciones realizadas por él. Mientras que el artículo 55 estatuye la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, lo que implica realizar una serie de procedimientos, operaciones y cálculos matemáticos para obtener la misma, por no contar la autoridad hacendaria con los elementos necesarios para ello, al no aportarlos el contribuyente, y sólo a esa determinación presuntiva de la utilidad fiscal le resulta aplicable el procedimiento que regula el artículo 58 de dicho código.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 7/2001. Administración Local Jurídica de Puebla Norte. 9 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Gerardo Rojas Trujillo.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XI, enero de 2000, página 991, tesis VI.A.37 A, de rubro: "DETERMINACIÓN PRESUNTIVA Y DATOS O DOCUMENTOS QUE SE PRESUME CORRESPONDEN A OPERACIONES EFECTUADAS POR EL CONTRIBUYENTE. SON ASPECTOS DIFERENTES."

Para que la autoridad pueda establecer una contribución, específicamente un impuesto con base en un análisis presuntivo se tiene que situar en alguno de los siguientes casos que señala el artículo 55 de nuestro Código:

Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Los dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

A) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

B) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

C) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V.- No se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.

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

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

PRESUNTIVA DE RETENCIONES. El artículo 57 determina que también procede la determinación presuntiva en el caso de omisión de retenciones.

Artículo 57.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

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

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

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

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

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

Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, previstas

en el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo, se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

PRESUNTIVA DE ADQUISICIONES. La autoridad presumirá que enajenó los bienes que no se encuentren registrados en su contabilidad y obtendrá el importe de la enajenación con el siguiente calculo:

$$\begin{array}{r} \text{Importe de adquisición} \\ \times \text{ Porcentaje de Utilidad bruta} \\ \hline \text{Resultado} \\ + \text{ Importe de adquisición} \\ \hline \text{Valor de la enajenación} \end{array}$$

Es así como lo determina el ordenamiento jurídico que estamos revisando:

Artículo 60.- Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones:

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

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

El 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. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo de determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

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

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

Al respecto de la omisión de registrar las adquisiciones existe una tesis jurisprudencial que determina:

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IV, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1989

Página: 217

DETERMINACION PRESUNTIVA DE INGRESOS POR ADQUISICIONES NO CONTABILIZADAS. ARTICULO 60 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. SU CONFIGURACION. Con arreglo al artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, se presume la percepción de ingresos por el contribuyente cuando éste omite registrar adquisiciones en su contabilidad y estas sean determinadas por las autoridades fiscales. Para la configuración de este

supuesto, no se necesita demostrar el dolo o la mala fe del contribuyente, tampoco su ánimo de ocultar la información correspondiente, ni menos aún se precisa que las adquisiciones sean determinadas gracias a una fuente ajena al propio contribuyente, como sería una compulsión a terceros. Lo anterior porque, siendo clara la redacción del precepto, opera el principio de interpretación estricta de las normas fiscales que imponen cargas a los particulares y porque además, se trata de una presunción legal creada por el legislador precisamente como tal para liberar a la autoridad fiscal de demostrar la ocultación de ingresos y la evasión fiscal a través de conductas como las antes comentadas. Las dificultades que hasta antes de la vigencia de esta regla se presentaban para acreditar ambos extremos y la experiencia de que la falta de registro de operaciones iba aparejada con alguna conducta del particular tendiente a distorsionar la visión de su realidad contributiva - pues la adquisición de mercancías conducía a incrementar el número de existencias o de las entradas por venta, no declaradas - explican la creación de la norma y las condiciones de su aplicación.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 1023/89. Le'Roq, S.A. 18 de octubre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

3.4.2. PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACION PRESUNTIVA

El artículo 56 nos establece la forma en la que la autoridad presumirá los ingresos, la utilidad, los actos o actividades gravadas, etc., así nos enumera los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

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

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

3.4.3. ELEMENTOS PARA LA DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES

Cuando la autoridad va a realizar una determinación presuntiva de impuestos debido a que el contribuyente cayó en alguna de las hipótesis previstas en el artículo 55 debe allegarse de todos los elementos que le permitan la comprobación de ingresos, esto es, aplicar los procedimientos que marca el artículo 56; pero además de ello tendrá que presumir ciertas situaciones para comprobar los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, los actos, actividades o activos gravados; es como en el propio Código se establecen dichas presunciones.

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

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

IV. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y esta no los registre en contabilidad.

V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

VII. Que cuando los contribuyentes obtengan salidas superiores a sus entradas, la diferencia es resultado fiscal.

VIII. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuaran a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

En relación a la fracción tercera del artículo antes citado es atinado señalar las siguientes tesis emitidas por el Tribunal federal de justicia Fiscal y

Administrativa en las cuales nos determinan la actualización de dicha hipótesis y cuando no se actualiza.

Cuarta Época.

Instancia: Segunda Sección

R.T.F.F.: Año II, No. 16, Noviembre 1999.

Tesis: IV-TA-2aS-65

Página: 215

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS. ACTUALIZACIÓN DE LA HIPÓTESIS PREVISTA EN LA FRACCIÓN III, DEL ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-

El artículo antes citado establece que para la comprobación de los ingresos o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no corresponda a registros de su contabilidad cuando esté obligado para llevarlos, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones. Por tanto, si en la resolución se determinan ingresos presuntos en base a depósitos que se encuentran registrados en la contabilidad de la contribuyente, por el hecho de que no se encuentran debidamente soportados con la documentación comprobatoria, es claro que no se actualiza la hipótesis de la presunción legal que se analiza, ya que tratándose de normas que establezcan cargas a los particulares su interpretación es estricta en los términos del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación. (15)

Juicio No. 12108/98-11-08-1/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 5 de agosto de 1999, por mayoría de 3 votos y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Ma. Teresa Olmos Jasso.

(Tesis aprobada en sesión privada de 10 de agosto de 1999).

Quinta Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época, Año III, No. 31, Julio 2003.

Tesis: V-P-SS-296

Página: 7

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS CON BASE EN DEPOSITOS BANCARIOS.- CASO EN EL QUE NO PROCEDE.-

La facultad otorgada a la autoridad fiscal en la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de presumir como ingresos los depósitos en cuentas bancarias del contribuyente, está sujeta a la condicionante de que dichos depósitos se refieran a registros de la contabilidad que se este obligado a llevar. En consecuencia, si el contribuyente no se encuentra obligado a llevar contabilidad por los ingresos obtenidos (por ejemplo, honorarios, como miembro de consejo

de administración y arrendamiento), la autoridad no puede aplicar la presunción prevista en el precepto legal citado. (1)

Juicio No. 171/00-08-01-7/886/00-PL-02-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 10 de agosto de 2001, por mayoría de 7 votos a favor y 3 votos en contra.- Magistrado Ponente: Luis Malpica de Lamadrid.- Secretaria: Lic. Teresa Isabel Téllez Martínez.- Tesis: Lic. Raúl García Apodaca.

Por su parte el artículo 61 prevé la posibilidad de que la autoridad fiscal no pueda llegar a la comprobación, en cuyo caso se presumirá que los ingresos o el valor de los actos o actividades son iguales al resultado de las operaciones realizadas por el contribuyente en el ejercicio fiscal para lo cual se tendrán que reconstruir dichas operaciones de cuando menos treinta días lo más próximos al cierre del ejercicio, sino es posible hacer dicha reconstrucciones de las operaciones en base a la contabilidad y documentación que tenga el contribuyente se tomará como base la totalidad de los ingresos, el valor de los actos o actividades correspondientes a siete días cuando menos, incluyendo los días inhábiles; una vez obtenido el monto de las operaciones realizadas con base en éstos dos procedimientos se sacará el promedio diario de dichas operaciones el cual se multiplicara por el número de días que comprende el periodo de revisión y el resultado será los ingresos o el valor de los actos o actividades. Si esquematizamos el planteamientos nos quedará más claro:

Promedio diario de operaciones (30 o 7 días cuando menos)

X Número de días del periodo en revisión

Ingresos o valor de los actos o actividades

En cuanto a los días del periodo reconstruido el órgano judicial especifica que en éstos tienen que ser contando los días inhábiles ya que el artículo 61 no hace mención de operaciones en particular:

Octava Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomó: VI, Segunda Parte-I, Julio a Diciembre de 1990

Página: 140

DETERMINACION PRESUNTIVA DE INGRESOS. EL PERIODO RECONSTRUIDO DE OPERACIONES INCLUYE TAMBIEN LOS DIAS INHABILES. Del análisis al texto íntegro del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, puede concluirse que el período reconstruido de cuando menos treinta días de operaciones a que se refiere, está formado con los días en que se detecten operaciones del contribuyente y los inhábiles existentes en ese lapso, atento a que aún cuando en su fracción I, literalmente emplea el término período reconstruido, no contiene en su texto alguna otra expresión que permita inferir que el mismo sólo se formará con los días en que se hubieran detectado operaciones del particular, pues si bien es cierto que en su preámbulo establece la posibilidad de que los auditores, con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros, puedan reconstruir las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días; no menos cierto es que al precisar que éstos sólo sean en los que se realizaron operaciones, sino que genéricamente previene operaciones correspondientes a treinta días, debe estimarse que se refiere a tales días y a los inhábiles existentes en ese período reconstruido; dado que este se conforma con todos los días que incluya desde su inicio hasta su culminación y no sólo con días aislados excluyendo sin motivo los inhábiles o algunos otros; pues en tal supuesto, el texto legal diría con base en el promedio diario de los días reconstruidos. Tal criterio se corrobora con lo establecido en la fracción II del precepto en cuestión, donde claramente señala. Reconstruir las operaciones del período de treinta días a que se refiere la fracción anterior, es decir, se trata de un lapso de treinta días, constituido por días continuos y no por días aislados o por aquéllos en que se reconstruyeron las operaciones del sujeto visitado, esto conforme con lo establecido por la regla general contenida en el artículo 12 del propio Código Fiscal de la Federación, postura que se apoya aún más al tener en cuenta que si se trata de reconstruir operaciones de siete días, la propia ley incluye expresamente los inhábiles, no habría razón para no hacerlo en los casos que deban ser de treinta.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 3/90. Subprocurador Fiscal Regional del Golfo Centro, por su representación, 5 de julio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Dueñas Sarabia. Secretaria: Rosa María Roldán Sánchez.

INFORMACION DE TERCEROS RELACIONADOS

Como ya analizamos, una de las formas de obtener información de un contribuyente es mediante la información que al respecto nos proporcionen las personas relacionadas con el contribuyente, dentro de las facultades de

comprobación es conocida como la Compulsa a Terceros. En materia presuntiva constituye un medio para poder comprobar los ingresos, el valor de los actos, actividades o activos gravados, en tal caso, las autoridades fiscales podrán presumir que la información proporcionada por dichos terceros corresponde a las operaciones realizadas por el contribuyente cuando:

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

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

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

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

Ahora bien, para finalizar con este apartado relativo a la regulación de las presunciones en el Código Fiscal de la Federación cabe únicamente hacer dos apreciaciones:

Primera. En todos los preceptos revisados no se hace mención expresa a presunciones absolutas, sin embargo si se establece que en la presunción que realice la autoridad para comprobar la base gravable se admite prueba en contrario, tal es el caso de los artículos 59, 60, 61 y 62.

Segunda. La regulación contenida tiende a demostrar o comprobar los ingresos, el valor de los actos, el valor de las actividades y el valor de los activos los cuales se encuentran sujetos a un gravamen, una vez que se lleva a cabo la mecánica descrita y se hace la comprobación o determinación respectiva la autoridad debe proceder a aplicar la tasa o la tarifa descrita en la ley de la materia como puede ser la ley de Renta, del Activo, del Valor

Agregado, etc. y para ello deberá apegarse a todos y cada una de las reglas ahí consagradas para determinar el impuesto a pagar.

3.5. LA REGULACION DE LAS PRESUNCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.5.1. FUNDAMENTO PARA DETERMINAR INGRESOS PRESUNTIVAMENTE

En el análisis de la regulación que en materia de presunciones establece el Código Fiscal de la Federación quedaron establecidas las generalidades, es decir, cuando procede determinar un impuesto presuntivamente, los elementos que la autoridad debe tomar en cuenta para la presunción de que el contribuyente realizó actos o actividades que generan la imposición, etc.; la Ley del Impuesto sobre la Renta particulariza la posibilidad que tiene la autoridad de determinar presuntivamente los ingresos para posteriormente fijar el tributo.

Así el artículo 20 fracción primera constituye el fundamento en cuanto a las personas morales, el cual señala que se consideran ingresos acumulables los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales. Esta misma regulación aplica para el caso de las personas físicas cuyo fundamento es el artículo 107, el cual ya contienen una presunción *iuris tantum* para el caso de que las erogaciones realizadas por el contribuyente sean superiores a los ingresos declarados. Con respecto al fundamento para realizar presunciones de ingresos a cargo de los residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional se encuentra en el artículo 179, ubicado en el Título V del ordenamiento que nos atañe estudiar en este momento, el cual consagra:

Artículo 179. Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92, 215 y 216 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en

territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

3.5.2. FORMA DE DETERMINAR PRESUNTIVAMENTE LA UTILIDAD FISCAL

El título II De las personas morales, capítulo IX De las facultades de las autoridades, artículo 90 se establece la forma en que se calculara la utilidad fiscal, que será la que resulte de aplicar el 20% o el que determina el propio precepto atendiendo a la actividad del contribuyente a los ingresos declarados o determinados presuntivamente. Dicho numeral dice:

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

I. Se aplicará 6% a los siguientes giros:

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

II. Se aplicará 12% en los siguientes casos:

Industriales: Sombreros de palma y paja.

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

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

III. Se aplicará 15% a los giros siguientes:

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

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

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

IV. Se aplicará 22% a los siguientes rubros:

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

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

V. Se aplicará 23% a los siguientes giros:

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

VI. Se aplicará 25% a los siguientes rubros:

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

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

VII. Se aplicará 27% a los siguientes giros:

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

VIII. Se aplicará 39% a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

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

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

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

Sin embargo las autoridades podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal tal como lo señala el siguiente precepto:

Artículo 91. Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:...

Es importante señalar que en términos del artículo 10 de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta la utilidad fiscal se obtiene de manera normal mediante la resta de las deducciones a los ingresos obtenidos, sin embargo, como en la determinación presuntiva no contamos con un control exacto de las deducciones se realiza el procedimiento planteado en el artículo 90; no obstante cabe hacer algunas apreciaciones al respecto:

- En primer lugar el legislador no establece razonamiento alguno sobre el monto del porcentaje a aplicar, es decir, del 20% o del que corresponda según el artículo 90. La aplicación del coeficiente en comento dará como resultado la utilidad fiscal sobre la cual se determinará el impuesto a pagar y sino existe motivación alguna a cerca del porcentaje puede dar lugar a la inproporcionalidad del impuesto ya que no se contempla la verdadera capacidad contributiva del sujeto, por lo que el establecimiento del 20% que señala la ley para todos los sujetos que no se dediquen a las actividades que se enumeran, resulta a todas luces inproporcional; al respecto de los porcentajes establecidos atendiendo a la actividad realizada falta determinar el motivo que se tuvo para establecer ese factor y no otro el cual debe comprobar que el porcentaje es proporcional, por ejemplo, el 25% que se establece para los contribuyente cuya actividad comercial sea de restaurantes ¿por qué es el 25% y no el 20% o el 30%?.
- Otra cuestión importante al respecto, es la relativa a la equidad, en el caso de el coeficiente del 20% se va en contra de la equidad ya que da el mismo trata a sujetos que no son iguales tanto por la actividad que realizan como por los gastos realizados para la obtención del ingreso.
- Es por ello que para poder obtener la utilidad fiscal de una manera más certera y para cumplir con los principios constitucionales que debe contemplar toda imposición, es necesario establecer un monto atendiendo a la actividad del contribuyente, de modo tal que hay que tomar en consideración los gastos indispensables y deducciones autorizadas sin las cuales el contribuyente no hubiese podido realizar la actividad y por ende obtener el ingreso. Con el establecimiento de ello aseguramos de algún modo un porcentaje justo y respetando los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad, ya que la regulación actual parece ser al arbitrio del legislador y lo cual trae aparejado vicios inconstitucionales.

3.5.3. LAS PRESUNCIONES IURIS TANTUM Y LAS PRESUNCIONES IURE ET DE IURE

PRESUNCIONES IURIS TANTUM

- Erogaciones superiores que los ingresos declarados. Cuando los contribuyentes realicen erogaciones mayores a los ingresos obtenidos la autoridad presume la obtención de mayores ingresos para lo cual deberá comprobar dichas erogaciones y establecerá la diferencia con las declaradas, luego lo dará a conocer al contribuyente el cual informará y ofrecerá las pruebas pertinentes, de lo contrario la autoridad emitirá la liquidación respectiva. El mismo artículo establece la presunción *iuris tantum* de considerar ingresos omitidos los que deriven de préstamos y donativos que no hayan sido declarados de conformidad con el artículo 106.

Artículo 107. Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

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

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

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

Para los efectos de este artículo, se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones

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

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

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

Así lo confirma la siguiente tesis:

Quinta Época.

Instancia: Segunda Sección

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año II. No. 14. Febrero 2002.

Tesis: V-P-2aS-104

Página: 198

PRESUNCIÓN DE INGRESOS TRATÁNDOSE DE PERSONAS FÍSICAS.- PROCEDE CUANDO SE REALIZAN EN UN AÑO DE CALENDARIO EROGACIONES SUPERIORES A LOS INGRESOS QUE HUBIERA DECLARADO POR ESE EJERCICIO.-

De conformidad con el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la autoridad fiscal válidamente puede considerar como ingresos gravables, cantidades iguales a la discrepancia que exista entre los ingresos declarados en un año de calendario, con las erogaciones

realizadas en el mismo año, cuando las segundas sean superiores a los primeros, y siempre y cuando el contribuyente no pruebe el origen de dicha discrepancia. Sin embargo, no queda al arbitrio de la autoridad fiscal la determinación del monto de los ingresos gravables, toda vez que éstos sólo pueden ser en cantidad igual a la diferencia entre las erogaciones realizadas en el año de calendario, y los ingresos declarados en ese mismo año, en la parte donde no se acredite el origen de la discrepancia. (23)

Juicio No. 6495/99-11-01-9/37/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de mayo de 2000, por unanimidad de 5 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Luis Edwin Molinar Rohana.

(Tesis aprobada en sesión de 11 de septiembre de 2001)

- Determinación presuntiva del precio de adquisición o enajenación de bienes. El artículo 91 nos establece que la autoridad podrá modificar la utilidad o la pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio de adquisición o enajenación de bienes, así como el monto de la contraprestación en caso de que no se trate de enajenación; dicha presunción operará cuando:

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

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

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

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

- a) *Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;*
- b) *El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 90 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;*
- 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 90 de esta Ley.*

En dicho sentido se pronuncia el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Quinta Época.

Instancia: Segunda Sección

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. No. 36, Tomo II, Diciembre 2003.

Página: 649

PRESUNCIONES EN MATERIA FISCAL.- SIEMPRE SON SALVO PRUEBA EN CONTRARIO.- En materia tributaria la determinación presuntiva para la modificación de la utilidad o pérdida fiscal a fin de hallar la base gravable correcta, siempre es salvo prueba en contrario, por certeza jurídica, es decir, opera -ope-excepciones- lo que se demuestra con lo dispuesto en el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación y 64, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que si la autoridad fiscal modifica la utilidad o pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyente adquieren o enajenan bienes, en razón de que al ejercer las facultades fiscalizadoras concluye con el sujeto pasivo enajenó bienes al costo o a menor precio del costo, dicha presunción se destruye si el contribuyente comprueba que la enajenación se hizo al precio del mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en esas condiciones. (18)
Juicio No. 405/3-04-01-3.- Resuelto por la Sala Regional del Norte Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 26

de agosto de 2003, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor:
Juan Carlos Gómez Vázquez.- Secretaria: Lic. Ma. Teresa Sujo Nava.

PRESUNCIONES IURE ET DE IURE

- Presunción de ingresos en operación realizadas con partes relacionadas.

Artículo 215. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a 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.

En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el

método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y

e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas; y

V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

Artículo 216. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

IV. Método de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

V. Método residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,

b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Para los efectos de este artículo y del artículo 215 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las personas morales contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas estarán obligadas a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, de lo contrario la autoridad fiscal podrá determinarlos de la manera que indica el precepto legal para lo cual se hace uso de los métodos que señala el artículo 216. A nuestra consideración está es una determinación presuntiva que no admite prueba en contrario ya que una vez que la autoridad va a determinar los ingresos no da la posibilidad al

contribuyente que le proporcione los elementos para comprobar el precio o monto de la contraprestación de las operaciones celebradas.

3.6. LA GARANTIA DE AUDIENCIA Y LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

Uno de los motivos del presente trabajo es establecer la constitucionalidad de la regulación de las presunciones en materia tributaria, ya que es evidente que toda ley debe apegarse a lo consagrado en nuestra Carta Magna.

Nuestra hipótesis establecía que la determinación presuntiva de impuestos es violatoria de la Constitución, en especial de la garantía de audiencia, una vez que estudiamos las garantías que se aplican directamente a nuestra materia y del procedimiento para establecer presuntivamente cargas a los contribuyentes podemos determinar con elementos claros si este procedimiento realmente viola lo consagrado en el artículo 14 del máximo ordenamiento jurídico.

Pues bien, es necesario dividir el análisis en cuanto a la forma en que se regulan las presunciones, es decir, especificar la garantía de audiencia y las presunciones *iuris tantum*, y la garantía de audiencia y las presunciones *iure et de iure*.

LA GARANTIA DE AUDIENCIA Y LAS PRESUNCIONES *IURIS TANTUM*

Cuando la autoridad establece una presunción que puede ser desvirtuada por el contribuyente se respeta claramente la garantía de audiencia, ya que permite que el sujeto pasivo sea oído y aporte las pruebas tendientes a probar su dicho.

Algunos autores señalan que hay presunciones tributarias relativas que violan la garantía del artículo 14, ya que hay casos en que la ley se limita a desvirtuar la presunción realizada por el fisco con ciertas pruebas, de tal modo que si el contribuyente ofrece otras distintas, no se valoran y por lo tanto se considera la presunción como válida; sin embargo a nuestra consideración esta situación no transgrede el precepto constitucional mencionado, toda vez que se respeta la garantía del gobernado a ofrecer las pruebas, sólo que éstas deben ser las pertinentes, es decir, las que el legislador considera fehacientes para desvirtuar la presunción hecha por la autoridad.

Es así como concluimos que en el caso de las presunciones que admiten prueba en contrario se respeta plenamente la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos

LA GARANTIA DE AUDIENCIA Y LAS PRESUNCIONES *IURE ET DE IURE*

Las presunciones absolutas se encuentran consagradas en las leyes fiscales cuando se establece una presunción que no señala expresamente que admite prueba en contrario, por lo tanto se constituyen como verdaderas afirmaciones establecidas por el legislador, ello significa que no se da al contribuyente la posibilidad de establecer los medios de prueba para atacar dichas presunciones, en tal orden de ideas las presunciones absolutas van en contra de la importantísima garantía de audiencia.

De tal modo, la regulación jurídica de la determinación presuntiva debe ser siempre dando la posibilidad al contribuyente de defenderse, y aunque en relación a ello la legislación actual no establece muchas presunciones absolutas, si debe quedar claro que no debería dar lugar a ninguna.

Cabe resaltar, aunque no como justificación que el legislador parte del principio de que el procedimiento de determinación presuntiva es secundario a la facultad que la autoridad le da al contribuyente de autodeterminarse, basado en el principio de buena fe, en tanto el mismo se establece como una consecuencia o castigo al sujeto pasivo que no cumplió con su obligación o lo hizo de manera inadecuada, de ahí que en la ley se establezcan presunciones de ingresos, actos o actividades gravadas que no se de la oportunidad de revertirlas y entonces la autoridad afirme su existencia, pero ello no significa que bajo ese pretexto no se de la posibilidad de defenderse ya que la autoridad puede presumir erróneamente. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido firmemente el criterio de violación que hay al respecto, como más adelante lo especificamos. Sin embargo, sustentando plenamente el respeto de la garantía de audiencia el ya multicitado artículo de Edmundo Sandoval ya

que señala que el contribuyente puede defenderse una vez que la autoridad dicte la resolución y así establece:

*“Es también de nuestra consideración, que de acuerdo con los procedimientos de ley, no se viola la garantía de audiencia previa independientemente de que en esencia no se trata de un acto de privación, pues es claro que siempre que se haga una determinación presuntiva, antes de convertirse en definitiva, el particular siempre tendrá la oportunidad de corregirse o demostrar que es incorrecta la apreciación de la autoridad, a través de la prueba en contrario cuando así lo autoriza la ley. A mayor abundamiento, toda vez que se trata de la parte oficiosa de un procedimiento administrativo en el cual no existe resolución alguna que afecte directamente el interés jurídico del particular, debemos señalar que la garantía de previa audiencia para la afectación de su interés, se dará después de emitida la resolución, y que en ella el particular podrá alegar que no existió la causal para la determinación presuntiva, o bien que la apreciación de la autoridad administrativa es errónea por existir pruebas que demuestran lo contrario”.*⁵⁹

3.7. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LAS PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

Uno de los puntos más importantes en nuestra investigación lo constituye la posible violación de los principios tributarios que nuestra constitución establece, al respecto, la doctrina maneja dos posturas, por un lado los que consideran que con el procedimiento de determinación presuntiva se violan los principios de proporcionalidad y equidad y por el otro los que señalan que no hay tal violación. Al respecto del principio de legalidad existe un panorama más generalizado al fundamentar la actuación de la autoridad en la propia ley tributaria, específicamente el Código Fiscal de la Federación y los demás ordenamientos que regulan los impuestos en particular; así la determinación

⁵⁹ *Ibidem* pág. 133.

del impuesto se hará atendiendo estrictamente a las formas permitidas en la legislación.

*"En este orden de ideas es necesario establecer la constitucionalidad de una determinación presuntiva de la base gravable, a través de su autorización en la fracc. IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando en él se establece la obligación de contribuir en la forma en que dispongan las leyes, y su aplicación a través de la orden de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Asimismo, su legalidad se establece en las leyes secundarias cuando ha sido prevista como una norma de determinación administrativa en omisión del obligada de la base gravable, y además se ha previsto la realización de un procedimiento frente al particular incumplido; mismo que de ser cumplido cabalmente por la autoridad, hará que el procedimiento sea plenamente legítimo".*⁶⁰

Los principios tributarios están íntimamente relacionados con la garantía de audiencia que acabamos de estudiar, y por tanto con la diferencia básica entre las presunciones *iuris tantum* y *iure et de iure*. Nuestro razonamiento es el siguiente:

- Si se le da la garantía de audiencia del contribuyente, es decir, si se da la posibilidad del contribuyente de desvirtuar la presunción establecida por la autoridad y el contribuyente lo hace, entonces se invalida la presunción realizada y por tanto no hay transgresión alguna a los principios constitucionales.
- Si se respeta la garantía de audiencia por tratarse de una presunción relativa y el contribuyente no hace uso del derecho de desvirtuar la presunción significa que los elementos que el fisco tomó en consideración

⁶⁰ *Ibidem*, pág. 125.

para establecerla son validos y por lo tanto no se viola el principio de proporcionalidad ya que hay una capacidad contributiva que debe ser gravada y si no se grava entonces si se violaría el principio constitucional de equidad ya que el contribuyente incumplido no está aportando y el cumplido si, siendo que ambos se colocaron en la hipótesis generadora del tributo; por consecuencia lógica se da un trato igual a los iguales, tanto al contribuyente al que se le determinó presuntivamente el ingreso como al que se autodeterminó o se le determinó por cualquier otro método establecido en la ley, ya que dichos ingresos se gravaran de la misma forma, así, si dos sujetos cuentan con las misma capacidad contributiva teniendo las mismas condiciones la carga impositiva debe ser la misma, en eso consiste el principio de equidad y hay que entender que en la determinación presuntiva se establece la capacidad contributiva la cual es gravada en los mismos términos que señala la ley para todos los iguales y desigual para todos los desiguales.

- Si no se respeta la garantía de audiencia, el problema nuevamente viene en el caso de las presunciones absolutas en las que la autoridad no da al contribuyente la posibilidad de revocarlas, aquí se presentan dos situaciones, si el contribuyente cuenta con los elementos que le permitirían demostrar que la presunción de la autoridad carece de validez por así señalarlo las pruebas entonces si se transgreden los principios en comento, toda vez que se va a gravar una capacidad contributiva que no es real, que fue basada en una suposición que no existe, siendo esto violatorio del principio de proporcionalidad, además de que se le está dando un trato igual a un contribuyente que es desigual por no colocarse en la misma hipótesis jurídica.
- Si no se respeta la garantía de audiencia porque la presunción realizada es valida ya que el contribuyente no cuente con pruebas para desvirtuarlo (aunque de derecho no pueda hacerlo) no se transgreden los principios de proporcionalidad y equidad ya que la autoridad determinó de manera adecuada la contribución por haber capacidad contributiva que debe ser

gravada como a todos los sujetos que se coloquen en el presupuesto establecido.

El razonamiento empleado deriva de que si bien es cierto que las presunciones no constituyen una prueba plena la cual pueda ser empleada como tal por la autoridad los elementos que para el efecto aporte el contribuyente si lo son y si no lo hace se reconoce la validez de la actuación del fisco, además de que queda justificado plenamente por las siguientes causas:

- En primer lugar, el procedimiento presuntivo deviene de un incumplimiento por parte del contribuyente tanto de las obligaciones formales, como la de fondo, es decir, existe una necesidad real de contar con instrumentos que vayan en contra de la mala fe del contribuyente.
- La naturaleza de las contribuciones que son indispensables para atender el gasto público, con el cual el Estado cumple con sus funciones, lo que hace que la autoridad fiscal cuente con facultades para ejercer control sobre los contribuyentes.

Es decir:

"A través del enfoque filosófico puro, de la necesidad de preservar el interés social, basta y sobra en señalar la existencia de tal necesidad para justificar que el encargado de hacerlo que es el estado (sic), pudiese en todo caso llevar a cabo una determinación de su arbitrio; sin embargo, la aplicación misma de la filosofía del derecho nos obliga a justificar los fines de la justicia tributaria, que serán alcanzados mediante la facultad de la autoridad fiscal de llevar a cabo una determinación presuntiva de la base gravable. ...

En efecto, si nos damos cuenta que en su origen es el propio obligado a quien se le confirió el deber de establecer en su justa medida la obligación a su cargo, podremos entonces valorar el hecho de que sino lo hace conforme a lo que corresponde, sea en consecuencia, la autoridad quien a través de los medios

*legales lo haga. Es decir, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad sólo se hará cuando el particular haya quebrantado el principio de la buena fe, y como resultado de ello, la autoridad no pueda creer en sus declaraciones".*⁶¹

Al respecto a la proporcionalidad la Segunda Sala de la Corte determina el respecto de dicho principio en el caso específico de la presunción por los depósitos en cuentas bancarias, ya que en dicho procedimiento se toma en consideración la capacidad contributiva del sujeto.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Septiembre de 2002

Tesis: 2a. CXIV/2002

Página: 347

INGRESOS. EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PERMITE SU DETERMINACIÓN PRESUNTIVA NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE PROPORCIONALIDAD. De conformidad con lo dispuesto por la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, 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 o valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. Por tanto, si el particular no prueba en contra de dicha presunción se entiende que esos depósitos representan un ingreso o el valor de los actos o actividades por los cuales se deben pagar contribuciones conforme a las disposiciones relativas, lo que pone de manifiesto que en esos supuestos derivados de la determinación presuntiva que realiza la autoridad, se atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que, por ende, el citado precepto no viola la garantía de proporcionalidad establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo directo en revisión 1795/2001. Refrigeración Nieto de Acapulco, S.A. de C.V. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

⁶¹ *Ibidem*, págs. 130 y 131.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación opina al respecto de los tres derechos constitucionales de que hablamos en la siguiente jurisprudencia, en la cual señala no sólo la violación a la garantía de audiencia en el establecimiento de una presunción *iure et de iure* por tratarse de un precepto jurídico que no contempla la indicación de admitir prueba en contrario, sino que además quebranta el principio de proporcionalidad al establecer una capacidad contributiva que no existe y el de equidad al gravar de la misma forma a dos sujetos que se encuentran en diversa situación.

Sexta Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: Primera Parte, XLVI

Página: 281

PRODUCTOS DE CAPITAL. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 316 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. Del texto del artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, del tantas veces citado artículo 316, se encuentra redactado en la actualidad, o sea con posterioridad a la modificación del decreto combatido de 31 de diciembre de 1959, que entró en vigor el 1.º de enero de 1960, se desprende con claridad, que la fuente gravable está constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión sino que es preciso que se pacten en las operaciones relativas, en las que inclusive puede establecerse expresamente que no existe el derecho a percibirlos, y una disposición legal de carácter tributario no puede desconocer esas situaciones, a través de la presunción de que forzosamente deben percibirse intereses, fijados arbitrariamente en la suma de seis por ciento anual, con lo cual se están contrariando el principio de equidad en la imposición consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que se grava con el impuesto a sujetos que se encuentran en diversa situación, o sea, tanto a los que tienen derecho a percibir intereses, como a aquellos que expresa o tácitamente carecen del derecho a percibir tales ingresos, con lo que se coloca a los últimos en la misma situación tributaria de los primeros, no obstante que tienen diversa capacidad contributiva. Además, el último párrafo del precepto de que se trata, desvirtúa la finalidad del impuesto consignada claramente en el primer párrafo del propio artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al hacer recaer el tributo, no sobre el producto del capital, sino sobre la simple inversión del mismo, además de la indebida desigualdad que establece entre los causantes, según ha quedado precisado con anterioridad; y finalmente, también limita el derecho fundamental de audiencia establecido por el artículo 14 de la Ley Suprema, en perjuicio de la empresa afectada, puesto que restringe los medios de prueba que

puede utilizar para demostrar que realmente no tiene derecho a percibir intereses, y que por lo mismo, no es causante del impuesto sobre productos de capitales puesto que si bien se suprimió, por el citado decreto de 31 de diciembre de 1959, la frase "sin que se admita prueba en contrario", que convertía a la presunción de que se ha venido hablando en "juris et de jure", indirectamente se llega al mismo resultado, al expresarse que se presume la existencia del derecho a percibir intereses no obstante que en los documentos en que se hubieren hecho constar las operaciones relativas no aparezca estipulado ningún interés o lo que es más grave, a pesar de que temporal o permanentemente, total o parcialmente, se convenga que no se causa interés alguno o que será inferior al seis por ciento anual con lo que se está desconociendo a priori la eficacia probatoria de tales documentos, sin que exista base alguna para suponer una simulación por parte de los afectados y sin que previamente se haya seguido en contra de los mismos un procedimiento en que se hubiesen cumplido las formalidades legales en el cual se hubiese oído en defensa a los presuntos causantes, toda vez que el juicio de nulidad a que se refieren las autoridades responsables es posterior a la citada limitación probatoria.

Amparo en revisión 8210/60. Condominio Insurgentes, S. A. 26 de abril de 1961. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Gilberto Valenzuela.

Falta página

N° 154

CONCLUSIONES

- 1) Según nuestra legislación local la "presunción" es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido.
- 2) A nivel doctrinal existe mucha controversia a cerca de la naturaleza jurídica de las presunciones, mientras que unos consideran que son verdaderas pruebas otros las toman como un sustituto o un complemento de estas, con lo cual coincidimos, ya que las presunciones no demuestran plenamente los hechos como lo hacen las pruebas, sólo establecen como pudieran haberse suscitado los hechos.
- 3) Las presunciones se clasifican en atención a quien las realiza, así pueden ser legales cuando es el propio legislador quien las consagra en el texto jurídico y serán humanas cuando la deducción lógica es realizada por el juez. También pueden clasificarse en atención a los efectos que causan, es decir, en presunciones *iuris tantum* que son aquellas que admiten prueba en contrario y las *iure et de iure* que no pueden ser desvirtuadas por las partes; las primeras son llamadas también relativas y las segundas absolutas.
- 4) Las garantías individuales establecen la protección a los gobernados, en materia tributaria encontramos entre las más importantes:
 - La garantía de irretroactividad de la ley, significa que la ley aplicable será aquella que se encuentre vigente al momento en que se realice el hecho imponible y por tanto el monto de la contribución será el que corresponda en ese periodo de tiempo.
 - La garantía de audiencia, es sin duda de las más importantes ya que nos brinda la posibilidad de que el contribuyente se defienda y manifieste lo que ha su derecho convenga, ya sea ante el juzgador o la propia autoridad administrativa.

- La garantía de las formalidades esenciales del procedimiento, implica que se deben seguir los lineamientos que señala la ley para su adecuada resolución.
 - La garantía de no confiscatoriedad, esta garantía es básica ya que por medio de ella se garantiza al contribuyente que la autoridad no pueda apropiarse de la totalidad de sus bienes, por lo que no se pueden establecer contribuciones excesivas que vayan en detrimento del sujeto pasivo.
 - El derecho de petición, constituye una garantía más para el gobernado el cual consiste en que este puede plantear cualquier petición o consulta a las autoridades, quienes gracias a dicho derecho consagrado en el artículo 8 deben contestar a la consulta realizada por el contribuyente, en cualquier sentido pero deben de dar una respuesta. En la legislación fiscal se encuentra una figura denominada Negativa Ficta que conlleva el silencio por parte de la autoridad, así cuando no contesta la petición en un plazo de tres meses debe entenderse que se negó el planteamiento; dicha figura jurídica va a todas luces en contra de la Constitución, ya que la autoridad no contesta la petición pacífica y respetuosa hecha por escrito.
- 5) Los principios constitucionales en materia tributaria son aquellos que toda contribución debe cumplir los más importantes son cuatro, el principio de proporcionalidad, el de equidad, el de legalidad, el de gasto público, y se desprenden de nuestro texto constitucional el cual señala en su artículo 31 fracción IV lo siguiente: *Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*
- 6) El principio de proporcionalidad implica que la contribución tiene que ser precisamente proporcional a los ingresos obtenidos, es decir, cada impuesto o contribución debe atender a la capacidad contributiva del sujeto pasivo que es la capacidad real de aportar y la cual no debemos confundir como lo

hace la ley con la capacidad económica que es cualquier modificación en sentido positivo en el patrimonio de una persona.

- 7) En nuestras leyes fiscales se establecen diferentes tasas o alícuotas que muchas veces no cumplen con la proporcionalidad exigida por la Constitución; así tenemos:
 - Tasa proporcional, la cual permanece constante al variar la base,
 - Tasa progresiva, es aquella que aumenta al aumentar la base y es la que cumple plenamente con dicho principio ya que atiende a la capacidad contributiva del sujeto, esto es, a mayor ingreso mayor impuesto,
 - Tasa regresiva, está disminuye al aumentar la base.
- 8) El principio de equidad implica tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo cual podemos traducir en tratar de la misma forma a todos los sujetos que se coloquen en la misma hipótesis jurídica.
- 9) El principio de legalidad en materia de impuestos consiste en que todos los elementos de las contribuciones deben estar plasmados en la ley, de modo tal que si no se encuentra regulado el sujeto, el objeto, la base imponible y la tasa o tarifa en la disposición jurídica no puede ser exigida la contribución por parte de la autoridad administrativa. Además este principio implica que debe seguirse el procedimiento tal y como lo establece la ley.
- 10) El principio de gasto público está referido al fin de las contribuciones, que es que el Estado pueda cumplir con las funciones para lo cual fue creado y las que le fueron delegadas, que tienden a la satisfacción de las necesidades públicas. En el apartado respectivo comentamos la peculiaridad que existe con los impuestos con fines extrafiscales y concluimos que aunque la finalidad inmediata es distinta el fin último y destino es el mismo.
- 11) Además de los principios ya mencionados existen otros que se manejan a nivel doctrinal y que resultan de vital importancia ya que atienden a la

garantía de seguridad jurídica que debe tener el contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales, tales principios son:

- Certidumbre, que conlleva que el contribuyente debe tener claro el monto, modo y época de pago de las contribuciones,
- Comodidad, implica que el pago del tributo sea lo más fácil posible para el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria,
- Economía, este principio está referido más bien a la autoridad y no así al contribuyente, e implica que la recaudación del tributo debe ser lo menos onerosa posible.

12) Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales son un medio que las mismas utilizan para verificar el cumplimiento de las obligaciones de fondo y de forma, son cuatro:

- Visita domiciliaria,
- Revisión de escritorio,
- Compulsa a terceros,
- Dictamen contable.

13) La visita domiciliaria es la forma de fiscalización idónea por medio de la cual la autoridad se presenta en el domicilio del contribuyente a fin de comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular o para comprobar el cumplimiento integral de las obligaciones tributarias por medio de una auditoría; el fundamento de dicho acto lo encontramos en el artículo 16, párrafo once de la propia Constitución, así la visita debe realizarse con todas las formalidades y requisitos que debe contener cualquier acto administrativo como son: constar por escrito, autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, expresar el objeto de la visita, firma y competencia del funcionario que lo emite, nombre del visitado. Además deberá señalar: los lugares a donde se practicará la visita y el nombre de los visitadores.

14) La revisión de gabinete se realiza en las oficinas de las autoridades fiscales y cuyo fundamento también se encuentra en el artículo 16 Constitucional. para que pueda llevarse a cabo se deberá notificar la solicitud en el

domicilio fiscal del contribuyente o si es persona física en el lugar donde se encuentre y deberá cubrir las formalidades de cualquier notificación personal. La solicitud debe señalar el lugar, la documentación solicitada y el plazo para la presentación y dicha solicitud tienen que contener todos los requisitos de los actos administrativos, pero no así los necesarios para los cateos, ya que no se trata de una visita y el acto de molestia no se realiza en el domicilio del contribuyente. La duración es la misma que para la visita domiciliaria y al terminar se realiza un oficio de observaciones que contienen las irregularidades detectadas, el cual se notificará al contribuyente quien tendrá un plazo de veinte días para desvirtuarlo (respetando con ello la garantía de audiencia), si en ese plazo no corrige su situación o desvirtúa los hechos, la autoridad procederá a dictar resolución que determine las contribuciones omitidas y se realizará la notificación respectiva. Con lo anterior podemos darnos cuenta de las diferencias y similitudes de visita y la revisión, sin embargo, la aplicación entre una y otra dependerá de la naturaleza de cada situación y del contribuyente mismo, recalando que nada impide que se realicen ambas. El uso de éste medio de comprobación es sobre todo para complementar la información que ya tienen la autoridad derivada de una visita o revisión o cuando no puede obtener datos por otros medios, es decir, es una comprobación indirecta que se hace necesaria por la escasez de información y la cual puede ser obtenida de las personas relacionadas con el sujeto revisado.

- 15) La compulsas a terceros es un medio de obtener información de las personas relacionadas con el contribuyente y podrá ser realizada en las oficinas de la autoridad o en el domicilio del tercero respetando las formalidades de la revisión de gabinete o de la visita domiciliaria según sea el caso. Derivado de la investigación la autoridad emitirá un oficio de observaciones dirigido al contribuyente el cual tendrá que desvirtuarlo en los mismos términos que la revisión.
- 16) El dictamen contable es únicamente obligación de algunos contribuyentes determinados específicamente en la ley y consiste en la dictaminación de los estados financieros por un contador público autorizado. Constituye una

forma de dar certidumbre a carga de la actuación del sujeto obligado, pero ello no lo exenta de otro tipo de revisión. El inicio de esta facultad de fiscalización empieza con la revisión del dictamen y no así con la obligación que tiene el contribuyente de dictaminar; el procedimiento es el mismo que para la revisión de escritorio por lo que el fisco podrá requerir indistintamente al contador, al contribuyente o a los terceros que puedan tener información acerca del dictamen. Al respecto podemos comentar que el dictamen contable si bien da mayor certidumbre, no podemos considerarlo idóneo ya que puede resultar impreciso, por lo que se reduce a ser un instrumento que facilita la actividad de la autoridad, sin embargo es obligación ella el realizar un análisis exhaustivo del dictamen para que en el mínimo caso ejercite las demás facultades de comprobación.

- 17) Hablando directamente de las presunciones fiscales es necesario dejar claro la necesidad que existe de su regulación siempre y cuando ésta sea adecuada; el motivo, el alto índice de incumplimiento de las obligaciones fiscales, sino existiera este medio de control la autoridad se encontraría sin defensa ante las omisiones de los contribuyentes. Así cuando el sujeto pasivo no cumple al pie de la letra con cada una de sus obligaciones fiscales puede hacerse acreedor a diversos tipos de sanciones que pueden ir desde una simple infracción hasta un ilícito o delito penal. Pues bien, del incumplimiento de la obligación de fondo viene la determinación presuntiva que realiza la autoridad en base a los elementos que pueda recabar para tal efecto.
- 18) Para poder determinar el incumplimiento de las obligación de contribuir se hace necesario especificar tres figuras: La evasión fiscal consiste en la conducta antijurídica por medio de la cual se omite total o parcialmente el pago de una contribución. La elusión fiscal consiste en la utilización o manipulación de todos los instrumentos legales y la simulación de actos por parte del contribuyente para no colocarse en la hipótesis prevista en la norma como generadora del tributo. La planeación fiscal consiste en las estrategias realizadas por el contribuyente a efecto de que las actividades que realce sean lo menos gravadas.

- 19) Entre las principales causas de evasión y en general del incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes encontramos: la falta de una cultura cívica en general y de una cultura fiscal en particular, la existencia de una legislación compleja, la falta de beneficios. Entre las causas atribuibles a la estructura gubernamental tenemos la falta de una cultura organizacional, la falta de medidas regulatorias de la economía informal, la imposibilidad real del ejercicio de las facultades de fiscalización.
- 20) Derivado de lo anterior es importante señalar que si bien la determinación presuntiva de impuestos constituye uno de los medios de control, no es suficiente, cada día aumenta la necesidad de crear alternativas de solución en contra de esta problemática que nos afecta a todos; la creación de la Procuraduría de la Defensa al contribuyente es una buena opción, sin embargo, hay que tomar en consideración que debe surgir con una estructura diferente en la que realmente se trabaje en conjunto con todos los miembros de la organización ya que sino se va a convertir en una institución más.
- 21) La legislación fiscal contempla varias formas para la determinación del tributo, las cuales se establecen atendiendo a las características especiales de cada impuesto; la doctrina clasifica tres métodos para la determinación presuntiva:
- Método objetivo,
 - Método declarativo,
 - Método indiciario.
- 22) La determinación del tributo se realiza por regla general por el contribuyente, se le conoce como autodeterminación, así la autoridad partiendo del principio de buena fe permite al sujeto pasivo que sea el mismo que calcule el monto de la contribución a pagar; sin embargo, el fisco conserva sus facultades de comprobación y es cuando viene la posibilidad de determinar presuntivamente los impuestos, para ello hace uso del método indiciario en que como su nombre lo indica se basa en indicios para demostrar la existencia de actividades gravables.

- 23) El Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento jurídico que regula en términos generales las presunciones tributarias, así determina cuando la autoridad puede uso del procedimiento presuntivo, así como los elementos que debe tomar en consideración. Es importante aclarar que en nuestra materia no se aplican de la misma forma que en el derecho común, ya que en cuestión de impuestos no operan las presunciones humanas ya que no se puede dejar al arbitrio de la autoridad un razonamiento presuntivo que imponga una carga al contribuyente; por tanto sólo existen las presunciones legales que señala el Código y los demás ordenamientos fiscales. En este orden de ideas y como quedo bien especificado en el desarrollo de la investigación, las presunciones legales pueden ser absolutas o relativas, esta diferencia resulta imprescindible en materia fiscal ya que de ello depende el respeto de la Constitución.
- 24) Con la presunción se intenta determinar la utilidad fiscal, el resultado fiscal, los ingresos, las entradas, el valor de los activos, las contribuciones retenidas o el importe de la enajenación cuando el contribuyente se coloquen en cualquiera de las hipótesis que señala el artículo 55.
- 25) En cuanto al procedimiento para la determinación presuntiva tenemos todos aquellos medios por los cuales la autoridad se puede allegar de la información, siendo los más comunes los datos de la contabilidad del contribuyente, los de las declaraciones presentadas y los que puedan obtener de los terceros relacionados con el contribuyente. Para obtener la información necesaria que le permita llegar a la determinación deberá de presumir ciertas situaciones que indican la existencia de hechos realizados por el contribuyente que denoten capacidad contributiva; pero si la autoridad aún así no reúne los elementos necesarios deberá reconstruir las operaciones del contribuyente de treinta o siete días para obtener los ingresos, los actos, actividades o activos gravados.
- 26) Por su parte, la ley del Impuesto sobre la Renta considera los ingresos acumulables los determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, así por ejemplo, realiza una presunción en el caso de que las personas

físicas realizan más erogaciones que los ingresos declarados, sin embargo la presunción puede ser desvirtuada por el contribuyente.

27) Para determinar la utilidad fiscal presuntivamente la ley establece un porcentaje de acuerdo a la actividad del contribuyente que se aplicará a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, de lo cual podemos concluir que hace falta una regulación más clara y motivada, ya que la ley establece porcentajes que al aplicarse al caso concreto pueden ir en contra de los principios de proporcionalidad y equidad toda vez que el coeficiente que se utilice puede no atender a la capacidad contributiva del sujeto, además de que trata de la misma forma a dos sujetos que no son iguales.

28) La ley de renta establece varias presunciones las cuales analizamos atendiendo sus efectos, es decir, si admiten o no prueba en contrario ya que como antes mencionamos de ello depende su constitucionalidad, específicamente su apego a la garantía de audiencia. En las presunciones que la ley establece como relativas, no existe ningún problema ya que el contribuyente puede probarle a la autoridad que su presunción no es válida; sin embargo, en el caso de las presunciones absolutas existe una violación directa de la garantía comentada ya que se deja al contribuyente en estado de indefensión y aunque tenga los elementos para demostrar que la presunción es errónea no se le da la oportunidad de hacerlo.

29) Con respecto a la constitucionalidad de las presunciones atendiendo a los principios de proporcionalidad y equidad concluimos que el problema radica realmente al respecto de la garantía de audiencia, si cuando el contribuyente no se le da el derecho de defenderse y tiene las pruebas para ello entonces nos sólo se viola el artículo 16 sino que también el 31 fracción IV, ya que se establece un tributo sin que el sujeto tenga capacidad contributiva y se le da un trato igual a los que si poseen esa capacidad que se encuentran bajo las mismas condiciones. En el caso contrario, cuando si se respeta el derecho del contribuyente para desvirtuar las presunciones establecidas por el fisco y lo hace o no cuenta con las pruebas para ello

entonces no hay transgresión ya que la actuación de la autoridad es adecuada hay elementos para establecer el gravamen en forma proporcional y equitativa.

30) Por último solamente nos queda reprobar la conducta del legislador en todas aquellas leyes tributarias en las cuales establezca una presunción absoluta con el afán de determinar contribuciones y por tanto lo ideal al respecto es que se establezca en todo momento las presunciones que puedan llegar a demostrar de alguna manera una capacidad contributiva que el contribuyente no esta declarando, pero siempre con la posibilidad de que se pueda defender y aporte las pruebas idóneas necesarias para desvirtuar la presunción, y así, sino lo hace justificar plenamente la actuación de la autoridad con el respeto de los lineamientos constitucionales a que esta obligada.

31) Sin embargo la realidad es que está presente la probabilidad de la violación a nuestros derecho fundamentales y lo que podemos hacer es usar los instrumentos jurídicos que tenemos a nuestra disposición para defendernos, nos referimos al Juicio de Amparo Indirecto interpuesto ante los juzgados de distrito en contra de la ley que no respeta la garantía de audiencia.

32) También es procedente interponer el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo en contra de la resolución dictada por la autoridad fiscal que determino presuntivamente la contribución.

BIBLIOGRAFÍA

I. LIBROS

1. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "*La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*", ed. Porrúa, México, 2000.
2. ALCALA-ZAMORA Y CASTILLO, Niceto y LEVENE, Ricardo, "*Derecho procesal penal*", tomo III, ed. G. KRAFT, Buenos Aires, 1945.
3. BECERRA BAUTISTA, José, "*El proceso civil en México*", 14 ed., ed. Porrúa, México, 1992.
4. BIALOSTOSKI, Sara, "*Panorama del Derecho Romano*", 3ª ed., ed., UNAM, México, 1990.
5. BRISEÑO SIERRA, Humberto, "*Derecho procesal fiscal. Regímenes federal y distrital mexicanos*", 2 ed., Grupo editorial Miguel Angel Porrúa, México, 1990.
6. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "*Las garantías individuales*", 22 ed., ed. Porrúa, México, 1989.
7. CARRASCO IRIARTE, Hugo, "*Derecho Fiscal Constitucional*", 3º ed., ed. Oxford, México, 1997.
8. CARRASCO IRIARTE, Hugo, "*Derecho Fiscal I*", Iure editores, México, 2001.
9. CARRASCO IRIARTE, Hugo, "*Derecho Fiscal II*", Iure editores, México, 2001.

10. DE LA GARZA, Sergio Francisco, "*Derecho financiero Mexicano*", 19ª ed., ed. Porrúa, México, 2001.
11. FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús, "*Derecho Fiscal*", ed. McGrawHill, México, 1998.
12. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, "*Introducción al estudio del Derecho*", 45ª ed. ed. Porrúa, México, 1993.
13. GONZALEZ, Raúl, "*Los delitos fiscales*", Pereznieto editores, México, 1995.
14. GUASP, Jaime, "*Derecho Procesal Civil*", 2ª ed., ed. Instituto de Estudios Políticos, España, 1961.
15. LATAPI RODRIGUEZ, Mariano, "*Introducción al estudio de las contribuciones*", ed. McGrawHill, México, 1999.
16. MABARAK CERECERO, Doricela, "*Derecho Financiero Público*", 2ª ed., ed. McGrallHill, México, 2000.
17. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "*Dos temas fiscales. Terminología y métodos para la determinación del tributo*", ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1968.
18. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "*Introducción al Derecho Tributario*", 15ª ed., ed. Porrúa, México, 2000.
19. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "*Nociones de Política fiscal*", 2 ed., ed. Porrúa, México, 1998.
20. MARTIN José María, "*Introducción a las Finanzas Públicas*", 2ª ed, ed. Depalma, Buenos Aires, 1987.

21. OVALLE FAVELA, José, "*Derecho procesal civil*", 7 ed., ed. Harla, México, 1995.
22. PEREZ BECERRIL, Alonso, "*Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*", ed. Porrúa, México, 2001
23. PUGLIESE, Mario, "*La prueba en el Derecho Tributario*", Traducción de Alfonso González Rodríguez, ed. Jus, México, 1949.
24. ROCCO, Hugo, "*Teoría General del Proceso Civil*", Trad. DE LA J. TENA, Felipe, ed. Porrúa, México, 1959.
25. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "*Derecho Fiscal*", 2ª ed., ed. Oxford, México, 1998.
26. SANCHEZ PINO, José Antonio, "*La estimación indirecta en el ámbito de la Gestión Tributaria*", ed. Aranzadi, España, 2000.
27. TAPIA TOVAR, José , "*La Evasión Fiscal. Causas, efectos y soluciones*", ed. Porrúa, México, 2000.

II. DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

1. "*Diccionario Enciclopédico Espasa*", Tomo 19, 8ª ed., ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid 1979.
2. "*Diccionario Jurídico Mexicano*", octava edición, ed. Porrúa, UNAM, México, 1995.
3. "*Diccionario Larousse en color*", ediciones Larousse, México, 1984.
4. "*Diccionarios jurídicos temáticos*", ed. Oxford, México, 2000.

5. "Enciclopedia Jurídica OMEBA", Editorial Bibliográfica Argentina, S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1966.

III. REVISTAS

1. Hacienda Pública Española, SATAMP, Sir Josiah, "Los principios fundamentales de la imposición", No. 114-1, Madrid, 1990.
2. *La función de fiscalización*, SHCP, marzo 1980.
3. Revista del Departamento de Disciplinas Histórico-jurídicas y Económico-sociales, Derecho y Opinión, Universidad de Córdoba, Número 3 y 4, 1995-1996.
4. Revista indetec, SANCHEZ ZARAGOZA, Luis Alberto, "La Auditoría Fiscal en México", No. 95, México, Julio-Agosto de 1995.
5. Revista indetec, SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, "La Presunción fiscal: su Procedimiento", No. 95, México, Julio-Agosto de 1995.
6. Revista indetec, SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, "La determinación presuntiva en Materia Fiscal Federal", No. 121, México, Junio de 2000.
7. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año III, No. 31, Julio 2003.
8. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, No. 36, Tomo II, Diciembre 2003.
9. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año IV, No. 39, Marzo 2004.

10. Tapia, Publicación para el mundo del Derecho, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Cesar. *"Ficciones, presunciones y realidades tributarias"*, Año XIV, No. 88, Madrid, Mayo-Junio de 1996.

IV. LEGISLACION

1. Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal,
2. Código Federal de Procedimientos Civiles,
3. Código Fiscal de la Federación,
4. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,
5. Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público,
6. Ley del Impuesto sobre la Renta,
7. Ley del Servicio de Administración Tributaria,
8. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal,
9. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta,
10. Reglamento del Código Fiscal de la Federación,
11. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

V. JURISPRUDENCIA

1. IUS 2003, Jurisprudencias y tesis aisladas 1917-2003, Compact Disc, Coordinación general de Compilación y Sistematización de Tesis, SCJN, México, 2003.
2. CD-ROM JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA 2003, Cuarta versión, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2003.

VI. INTERNET O PAGINAS WEB

1. <http://www.dof.gob.mx>
2. <http://www.juridicas.unam.mx>

3. <http://www.sat.gob.mx>
4. <http://www.scjn.gob.mx>
5. <http://www.shcp.gob.mx>

VII. OTRAS FUENTES

1. BOETA ANGELES, Sergio Augusto, Material de apoyo didáctico, "*Facultad revisora o de comprobación*", Materia: Sistemas de Impartición de Justicia Fiscal, Especialización en Derecho Fiscal, División de Estudios de Posgrado, UNAM, 2002.
2. "*Guía de requisitos de trámites fiscales relacionados con el RFC*", Servicio de Administración Tributaria, Administración General de Asistencia al Contribuyente.
3. "*Universo de Contribuyentes por Estado*", Servicio de Administración Tributaria, Administración General de Tecnología de la Información, Administración de Planeación.