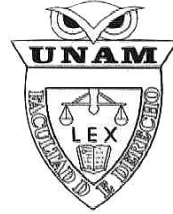




**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**



**FACULTAD DE DERECHO**

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL  
Y FINANZAS PÚBLICAS**

**“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LAS  
CONTRIBUCIONES PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 55 Y 61 DEL CÓDIGO  
FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

TESIS PROFESIONAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN DERECHO

**CASAS MONTEALEGRE CLAUDIA**  
Nº DE CUENTA: 09623197-7

ASESOR DE TESIS: DR. EDUARDO MARTÍNEZ DE LA VEGA Y GLORIA

Ciudad Universitaria, 2005



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## *DEDICATORIAS*

A Dios, por la oportunidad de vivir.

A mis padres, por su esfuerzo, pero sobre todo,  
por el amor que me han dado. Los quiero.

A mis hermanas, por creer siempre en mí,  
saben que pueden contar conmigo.

A la Universidad, por abrirme sus puertas,  
a ella, mi eterna gratitud, cariño y compromiso.

Al Doctor Eduardo Martínez de la Vega, muchas gracias por  
su tiempo, paciencia y dedicación.

A mis amigos, a quienes quiero, respeto y  
agradezco el tiempo que me han dedicado.

A mis compañeros y amigos del Banco de México,  
quienes me han ofrecido su amistad, conocimientos y apoyo.

## ÍNDICE

### “ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 55 Y 61 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”

	Página
INTRODUCCIÓN	I
<b>CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES DE LAS PRESUNCIONES</b>	
1.1 En el Derecho Romano	1
1.2 En el Derecho Español	4
1.3 En el Derecho Mexicano	9
1.4 Exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1981	12
<b>CAPÍTULO 2. ASPECTOS FUNDAMENTALES EN RELACIÓN CON LA DETERMINACIÓN Y LA PRESUNCIÓN</b>	
2.1 La Obligación Fiscal	15
2.2 Determinación y liquidación	29
2.3 Métodos de determinación	30
2.3.1 Indiciario	31
2.3.2 Objetivo	32
2.3.3 Declarativo	32
2.4 Requisitos que debe satisfacer el método de determinación	33
2.5 Clases de determinación	35
2.6 Concepto de Presunción	36
2.7 Clasificación de las presunciones	
2.7.1 Clasificación Doctrinal	45
2.7.2 Clasificación Legal	46
a) Presunciones legales. Iuris tantum y Iuris et de jure	46
b) Presunciones humanas	49
2.8 Principios de las Contribuciones y la garantía de audiencia	51

### **CAPÍTULO 3. LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 55 Y 61 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

3.1 Estudio del artículo 55 del CFF	57
3.1.1 Conceptos. Utilidad fiscal, remanente distribuible e ingresos	59
3.1.2 La determinación presuntiva derivada de las facultades de comprobación	63
3.1.3 ¿Cómo se integra la Contabilidad?	88
3.2 Estudio del artículo 61 del CFF	96
3.2.1 Documentos o información de terceros (artículo 62)	99
3.3 Relación con los artículos 90 y 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	102

### **CAPÍTULO 4. CRÍTICA A DIVERSOS ASPECTOS DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA**

4.1 Necesidad de la existencia de presunciones en materia tributaria	104
4.2. Comentarios relativos a la determinación presuntiva	
4.2.1 Artículo 55 primer párrafo CFF, la obligación de la autoridad de probar que los ingresos y el valor de los actos o actividades provienen del objeto gravado	106
4.2.2 Artículo 55 primer párrafo CFF, la potestad de las autoridades de iniciar o no el procedimiento de determinación presuntiva	108
4.2.3 Artículo 90 primer párrafo LISR en relación con el 61 del CFF la base, arbitrio de la autoridad administrativa	112
4.2.4 Artículo 90 fracción IX, utilidad de 50%	114
CONCLUSIONES	118
BIBLIOGRAFÍA	121

## INTRODUCCIÓN

En este trabajo que lleva por título “Análisis Jurídico de la Determinación Presuntiva de las Contribuciones prevista en los artículos 55 y 61 del Código Fiscal de la Federación”, pretendemos realizar un breve estudio del mecanismo de determinación presuntiva, ésta, desde nuestro punto de vista, constituye un tema relevante, pues las autoridades fiscales la utilizan para evitar que los contribuyentes actualicen supuestos como la elusión y la evasión, de esto depende de manera considerable el éxito o fracaso en la recaudación de contribuciones, mismas que al ser aplicadas al gasto público apoyan significativamente el desarrollo económico de nuestro país.

La determinación presuntiva de las contribuciones es una medida adoptada en el Código Fiscal de la Federación para impedir el incumplimiento de las obligaciones, si los procedimientos establecidos en la ley para alcanzar este fin no respetan los principios de las contribuciones, lejos de colaborar para una mayor recaudación, abren caminos para la interposición de recursos que podrían hacer imposible el cumplimiento de su objetivo.

En el primer capítulo de esta tesis, se exponen los antecedentes de las presunciones, en el Derecho Romano, en el Derecho Español y en el Derecho Mexicano. Del primero destaca que en el período clásico fue cuando las presunciones empezaron a tomar auge en el proceso civil romano, pero fue hasta la tercera época en que el sistema probatorio y con él las presunciones empezaron a ser regulados por la ley. El Derecho Español tuvo gran influencia del Derecho Romano, y es en la Ley de las Siete Partidas en la que quedan asentados los tres modos de presunciones a saber: vehemente o violenta, probable o

mediana, y leve, según el mayor o menor grado que tenían de probabilidad. En el Derecho Mexicano encontramos pocos antecedentes, pues el procedimiento en el Derecho prehispánico era consuetudinario.

En el segundo capítulo se tratan conceptos fundamentales que desde nuestro punto de vista nos permiten un mejor acercamiento con la figura de la determinación presuntiva, de igual manera se precisan conceptos sobre la presunción y los principios de las contribuciones.

En el apartado tercero, comenzamos con el estudio de los supuestos establecidos en los artículos 55 y 61 del Código Fiscal de la Federación, asimismo exponemos de manera breve, la relación de los artículos 90 y 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con el mecanismo de determinación presuntiva prevista en el artículo 61 del mencionado Código.

En el último capítulo, nos permitimos hacer algunos comentarios, en relación con la determinación presuntiva y los artículos materia de esta investigación.

Consideramos que es difícil abarcar todos los aspectos relacionados con la determinación presuntiva, por lo que nuestro propósito fue indagar sobre los aspectos más importantes del misma, a fin de que este trabajo pueda servir de apoyo o guía en el estudio del tema que aquí tratamos, esperamos sinceramente que el esfuerzo realizado logre este objetivo.

## **CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES DE LAS PRESUNCIONES**

### **1.1 EN EL DERECHO ROMANO**

Comenzaremos con el estudio de las presunciones en el Derecho Romano debido a la influencia de éste en nuestro país, pues como consecuencia del fenómeno de la recepción, México pertenece a la familia romano germánica, siendo entonces el Derecho Romano no sólo historia, sino un instrumento de gran utilidad para orientar el análisis de instituciones jurídicas contemporáneas.

En un principio las presunciones eran observadas con desconfianza en el Derecho Romano por los riesgos que representaba al ofrecerla como prueba, por lo tanto, los medios probatorios reconocidos eran los testigos, los documentos privados o públicos y el juramento.

“En el período clásico, fue cuando las presunciones en el proceso civil romano toman una verdadera directriz y surgen aproximaciones para su reglamentación, siendo así que distinguen el indicio de la presunción, y cuyas argumentaciones son relevantes y puestas en consideración ante el magistrado para que no cometiera una injusticia en el momento de dictar su sentencia, siendo así que la presunción es una operación mental en la que, por aplicación de esa relación, puede llegarse al conocimiento de un hecho determinado; y el indicio es así el punto de partida para llegar a establecer una presunción, de esta manera, el magistrado era más precavido para evaluar las presunciones que se le hacían llegar o que él mismo deducía de los hechos que originaron el juicio; por tanto, las presunciones hasta esa época eran totalmente humanas, pero que en momento determinado bien pudieran ser esenciales o no para una resolución judicial, pues para lo que no estaba



claro (el non liquet), o cuando existía la duda, todo era a favor del demandado (el in dubio pro reo).”<sup>1</sup>

“En el Derecho Clásico, conforme a la naturaleza del proceso, se dejaba al Juez la mayor latitud – amplia facultad en lo que se refiere a las pruebas; sólo en la tercera época el sistema probatorio empieza a ser regulado por la ley, y se hizo mucho en este sentido por obra de Justiniano”<sup>2</sup>

Como ejemplo de las presunciones en la etapa del Derecho Clásico en Roma tenemos a la *presunción muciana*, institución establecida por Quintus Mucius Scaevola, Cónsul en el año 95 a. de C., esta presunción “era la admisión de un hecho afirmado, sin recurrir a la necesidad de una prueba, cuyo solo empleo hubiera podido manchar indirectamente la buena fama y honor de una matrona romana.

De esta manera Q. Mucio, el jurisconsulto, consideraba que en casos de controversias acerca del origen de una cosa que se hallaba en poder de la mujer, parece lo más verdadero y honesto no demostrar su origen extraño, sino presumir que la cosa en controversia llegó al poder de la mujer de parte del marido o de la persona en cuya potestad se hallaba.”<sup>3</sup>

“Hay que tomar en cuenta que tal presunción se estableció en virtud de que las donaciones entre marido y mujer, que habían llegado a ser posibles y admitidas en el matrimonio sine manu, se tornaron en donaciones prohibidas por obra de la costumbre hasta quedar definitivamente abolidas hacia el fin de la República.”<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Ed. Porrúa, México 2001. pp. 6 y 7.

<sup>2</sup> BONAFANTE, Pedro. *Instituciones de Derecho Romano*, 5ª ed., Ed. Instituto Editorial Reus, Madrid 1979. p. 132.

<sup>3</sup> *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XIII, Ed. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires 1967. p. 47.

<sup>4</sup> *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo P – Z, 2ª ed., Ed. Porrúa – UNAM, México 1988. p. 2521.

Ya en la época del legislador Justiniano se introdujo la ficción como medio de prueba, aunque prudente, siempre hubo ciertos abusos en su aplicabilidad, pues se utilizó la ficción para fundar una presunción, dando como cierto un hecho positivamente falso; de tal manera, que el magistrado le hacía ver al reo en uso de las presunciones que la ley es conocida, por todos, y que su ignorancia de ella no era su responsabilidad, lo cual estaba fundado en una ficción.

Así pues, para los jurisconsultos romanos y en su aplicación procesal podemos concluir que se invocaba la ficción como una atribución de un hecho verdadero, de un hecho que se sabe ciertamente que no le corresponde, y en cuanto a la presunción partía del presupuesto de que el hecho concreto debe tener todos los caracteres del género mismo, hecho que se demuestra por sí mismo, lo cual era la inferencia de lo conocido a lo desconocido en base al derecho, lo que provocaba un proceso intelectual del magistrado para valorarla.

El Digesto de Justiniano, tomo II, Libro 22, título III “Sobre la pruebas y presunciones”, en una de las disposiciones que contenía expresa: “Cuando se trata de pago indebido, ¿quién debe probar? La cosa debe regularse de forma que si el que dice haber cobrado una cosa o cantidad lo hubiera negado y el que pagó hubiera probado el pago con las pruebas legales, el que negó haber cobrado la cantidad, si quiere ser atendido por el juez, deber ser obligado sin distinción alguna a suministrar las pruebas de que la cantidad cobrada se le debía, porque sería del todo absurdo que el que empezó por negar haber cobrado la cantidad y luego fue convicto de haberle cobrado, pueda exigir de su adversario, la prueba de que no se debía. Pero si empieza por confesar que cobró pero afirma que lo pagado no era indebido, nadie duda de que la presunción está a favor del cobrador, pues el que paga nunca es tan tonto de tirar el dinero en pagos que no debe, sobre todo si el que

afirma haber pagado lo indebido es persona diligente y un celoso cabeza de familia, que no es verosímil se haya equivocado en un asunto tan simple. Por ello, el que afirma haber pagado lo indebido debe probar que pagó lo indebido por dolo del cobrador o por alguna justa causa de error, y si no lo probara, no recuperará lo pagado. Pero si el que se queja de haber pagado lo indebido es un pupilo, o un menor de veinticinco años, o una mujer o un hombre capaz por su edad pero que es militar, labrador, ignorante de los asuntos forenses o de otro modo simple o abandonado, entonces el cobrador ha de probar que cobró lo que se le debía, y si no lo prueba ha de restituir lo cobrado.”<sup>5</sup>

## **1.2 EN EL DERECHO ESPAÑOL**

Las instituciones procesales civiles romanas tuvieron gran influencia en el Derecho Español, “pues debido a su zona geográfica y su cultura experimentó la venganza privada y pública para resolver los litigios entre particulares, además de la autodefensa, quedando así el poder público al margen de la legalidad del proceso civil.

Tiempo después, con la recopilación de las leyes romanas y las disposiciones del derecho canónico, se proyecta y queda de manifiesto en la Ley de las Siete Partidas, que es el texto legal más remoto en el derecho español; al respecto en su Partida 3, título 14, capítulo 8, disponía lo siguiente: La presunción de hombre o juez es de tres modos; a saber: vehemente o violenta, probable o mediana, y leve, según el mayor o menor grado que tiene de probabilidad.

---

<sup>5</sup> Op. Cit. PÉREZ BECERRIL, Alonso. pp. 11 y 12.

Ya en esta época, operaba la presunción *juris et de jure*, estando bien determinada por la ley, era bastante para probar plenamente; y la presunción *juris* del mismo modo, no probándose lo contrario”<sup>6</sup>

La ley VIII, título XIV, partida III, se señalaba “Et aun hi ha otra natura de prueba á que dicen presuncion, que quiere decir tanto como grant sospecha, que vale tanto en algunas cosas como averiguamiento de prueba. Et como quier que el rey Salomón diese su juicio por sospecha tan solamente sobre la contienda que era sobre la muger libre et la que era sierva en razon del fijo; pero en todo pleyto non debe seer cabida solamente prueba de señales et sospecha, fueras ende en aquellas cosas que mandan las leyes deste nuestro libro, porque las sospechas muchas vegadas non aciertan con la verdat.”<sup>7</sup>

Como podemos observar en esta ley se reconoce a la presunción como un medio de prueba, además en el mismo título se regulan diferentes situaciones indicando en qué sentido se dará la presunción.

Así en la ley IX se ordena: “Cómo la muger que dixiere que non es preñada de su marido mas de otri, que por tales palabras non nasce mala sospecha á la criatura que toviere en el vientre por quel pueda empescer.

Ensáñanse las mugeres á las vegadas tan fuertemente que por algun despecho que han de sus maridos dicen que los fijos que tienen en los vientres ó que son nacidos que non son dellos mas de otros; et en tal caso como este decimos que si podiere seer probado por los vecinos de aquel logar que el fijo de alguna muger que dixiese tales palabras como sobredichas son, naciera della seyendo casada con aquel marido, et non habiendo el marido estado alongado della tanto tiempo que podiesen verdaderamente sospechar segunt natura

---

<sup>6</sup> Ibidem p. 14.

<sup>7</sup> *Las Siete Partidas del Rey Don Alfonso el Sabio*, cotejadas con varios códices antiguos por la Real Academia de la Historia, Tomo II, Ed. Lope de Vega, Madrid 1972. p. 506.

que el fijo fuera de otri; por tales palabras que el padre ó la madre dixiesen non debe el fijo seer desheredado nin le empecé en ninguna manera.”<sup>8</sup> Como podemos darnos cuenta, se trata de una presunción que admite prueba en contrario, por lo que es *iuris tantum*.

La ley X estipula: “ Cómo aquel que prueba en juicio que en algunt tiempo fue señor ó tenedor de la cosa sobre que es la contienda, que debemos sospechar que lo es aun fasta que se pruebe lo contrario.

Casa, ó viña ó otra cosa qualquier mueble o raíz demandando en juicio un home á otro diciendo que era suya, si el demandado que la tenie negase que non era suya dél, abonda quel demandador pueda probar que aquella cosa fue suya, ó de su padre, ó de su abuelo ó de aquel cuyo heredero es, de manera que por tal prueba como esta debe seer entregado de aquella cosa: et esto es porque sospecharon los sabios antiguos que todo home que en alguna sazón fue señor de la cosa, que lo es aun fasta que sea probado lo contrario. Otrosi decimos que si algunt home fue tenedor de alguna cosa mueble ó raíz, si despues le fecieren demanda sobrella, et él non queriendo entrar en pleyto responde que non es tenedor de aquella cosa á la sazón quel facen demanda, en tal razon como esta decimos que non deben apremiar al demandado que responda sobre aquella cosa, manguer en alguna sazón óbviese estado tenedor della, fueras ende si le fuese probado que desamparara ó desechara la tenencia della engañosamente porque non gela podiesen demandar, ó si óbviese ganado la tenencia de aquella cosa por fuerza , ó por robo ó por engaño; ca entonce serie tenuto de responder á la demanda que le feciesen sobre aquella cosa, bien así como si fuese tenedor della, segunt mostramos en las leyes deste nuestro libro que fablan en esta razon. Mas si aquel que probó que fue tenedor en algunt tiempo de la cosa sobre que es la contienda, dice aun et otorga que hoy en dia es tenedor della, sin falla debemos sospechar

---

<sup>8</sup> Ibidem p. 507.

que lo sea fasta que el otro quel refierta la tenencia pruebe lo contrario. Otrosi decimos que el home que alguna vegada fue apoderado de alguna cosa por razon de empeñamiento, ó porquel fue prestada ó dada en guarda, que siempre deben sospechar que la tiene, manguer lo negase en juicio, fasta que pruebe que la tornó ó que la entregó á aquel de quien la rescebiera ó á su mandado, ó que la perdió por furto, ó por fuerza, ó por robo ó por otra ocasión; ca probando alguna destas razones no es tenuto de pechar la cosa que asi perdió, fueras ende si el demandador podiese probar que aquella cosa se perdió por culpa ó por engaño del demandado; ca entonces decimos que serie tenuta la parte contra quien esto probasen de pechar aquella cosa que asi óbviese perdida, segunt mostramos en las leyes deste nuestro libro que fablan en esta razon.”<sup>9</sup> En este caso nos encontramos también ante una presunción *iuris tantum*.

La ley XII dispone: “Cómo pleyto criminal non se puede probar por sospecha sinon en cosas señaladas.

Criminal pleyto que sea movido contra alguno en manera de acusación ó de riepto debe seer probado abiertamente por testigos, ó por cartas ó por conoscencia del acusado, et non por sospechas tan solamente; ca derecha cosa es que el pleyto que es movito contra la persona del home ó contra su fama, que sea probado et averiguando por pruebas claras como la luz en que non venga ninguna dubda. Et por ende fablando los sabios antiguos en tal razon como esta dixieron que mas santa cosa era de quitar al home culpado contra quien non puede fallar el judgador prueba cierta et manifiesta, que dar juicio contra el que es sin culpa, maguer fallasen por señales alguna sospecha contra él. Pero cosas señaladas hi ha en que el pleyto criminal se prueba por sospechas maguer non se avergue por otras pruebas: et esto serie quando alguno óbviese sospecha de otro quel face ó quiere facer tuerto de su

---

<sup>9</sup> Ibidem pp. 507 y 508.

muger, et le afrontare tres veces por escriptura que sea fecha por mano de escribano público et ante testigos, diciendol que se quite del pleyto della, et castigando aun á su muger que se guarde de fablar con aquel home; ca si después de eso lo fallare con ella en su casa, ó en la de la muger ó en la del otro quel quiere facer la deshonra, ó en huerta, ó en casa apartada fuera de la villa ó de los arrabales, puédelo matar sin pena, maguer non se podiese probar que óbviese fecho yerro con ella: et esto puede facer solamente por esta razon, porque después del afruento los falló fablando en uno. Mas si los fallase fablando apartadamente en la iglesia después que tal afruento óbviese fecha aso como desuso deximos, puede el marido prenderlos á amos á dos, et darlos al mayoral de la iglesia ó á los clérigos que se acertaren hi que los tengan guardados apartadamente á cada uno dellos fasta que venga el judgador que los demande al obispo, et que lo tome para darles la pena que merecen segunt que mandan las leyes deste nuestro libro que fablan de los adulterios. Otrosi decimos que si en otro lugar cualquier los fallare apartados fablando en uno, luego el marido debe facer afruento de tres testigos de cómo los falla fablando en uno, et desi prenderlos et darlos al juez del logar: el judgador puede et débeles dar pena de adulterio maguer otra prueba ó otro averiguamiento non diese contra ellos, sinon tan solamente esta sospecha que los fallaron fablando en uno después que el afruento sobredicho fuese fecho. Otrosi decimos que quando alguno fuese acusodo que facie adulterio con alguna muger, et él para defenderse dixiese al judgador que ella era su parienta tan cercana que non debie home ninguno sopear que ficiese tal yerro con ella, et entonce el judgador seyendol averiguado el parentesco, et cuidando que dicie la verdat le quitase de la acusación, et después que muriese su marido, por tal sospecha como esta decimos que puede seer dado juicio contra él, tan bien como si fuese probado el adulterio á la sazón que fue acusado. Eso mesmo serie si el judgador maliciosamente lo diese por quito de la acusacion quel facien del adulterio ó

se fuyese él de la prision en que estaba recabdado por razon de aquel yerro, si después deso fuese fallado en verdat que tenie aquella muger por barragana, ó se casase con ella.”<sup>10</sup>

### **1.3 EN EL DERECHO MEXICANO**

“Poco o nada es lo que hoy en día conocemos de nuestro derecho prehispánico, debido a que el sistema jurídico (azteca, maya y tarasco, principalmente) era consuetudinario, lo cual hace, si no se pone en escrito, que el mismo tienda a perderse con el paso del tiempo; la causa de la destrucción de la mayor parte de fuentes de conocimientos y demás testimonios originales fue la invasión; [...] puede manifestarse que durante el derecho precolonial, el proceso civil era totalmente oral, y las pruebas principales que contenían un mayor valor era la confesional, la testimonial y la pericial, desconociendo las demás que contemporáneamente hoy se conocen en un proceso.

Con la llegada de los españoles en el siglo XVI, el derecho prehispánico, se ve desplazado por las instituciones procesales traídas de la península ibérica, [...] y éstos se aplicaron en cuanto a las presunciones durante todo el período colonial y en gran parte en la época del México Independiente, pues el Derecho Procesal español hasta nuestros días tiene gran influencia.”<sup>11</sup>

El Código de Procedimientos Civiles que aparece en México en el año de 1872, contiene en el Título IV, Capítulo XII “De las Presunciones”, diversas disposiciones respecto a este tema:

---

<sup>10</sup> Ibidem pp. 509 y 510.

<sup>11</sup> Op. Cit. PÉREZ BECERRIL, Alonso. pp. 15 y 16.



Art. 757. 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.

Art. 758. Hay presunción legal:

- I. Cuando la ley lo establece expresamente, y
- II. Cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley.

Art. 759. Hay presunción humana cuando de un hecho debidamente probado, se deduce otro que es consecuencia necesaria o infalible de aquél.

Art. 760. El que tiene a su favor una presunción legal, sólo está obligado a probar el hecho en que se funda la presunción.

Art. 761. No se admite prueba contra la presunción legal:

- I. cuando la ley lo prohíbe expresamente; y
- II. cuando el efecto de la presunción es anular un acto o negar una acción.

Art. 762. Se exceptúa de lo dispuesto en la fracción II del artículo anterior, el caso en que la ley haya reservado el derecho de probar.

Art. 763. Contra las demás presunciones legales y contra las humanas es admisible la prueba.

Art. 764. Las presunciones humanas no servirán para probar aquellos actos que conforme a la ley deben constar por escrito.

Art. 765. La presunción debe ser grave: esto es, digna de ser aceptada por personas de buen criterio. Debe ser también precisa: esto es, que el hecho probado en que se funde sea parte o antecedente o consecuencia del que se quiere probar.

Art. 766. Cuando fueren varias las presunciones con que se quiere probar un hecho, han de ser además concordantes; esto es, no deben modificarse ni destruirse una por otras, y

deben tener el enlace entre sí y con el hecho probado, que no puedan dejar de considerarse como antecedentes o consecuencias de éste.

Art. 767. Si fueren varios los hechos en que se funde una presunción, además de las cualidades señaladas en el artículo 765, deben de estar de tal manera enlazados, que aunque produzcan indicios diferentes, todos tiendan a probar el hecho de que se trate, que por lo mismo no pueden dejar de ser causa o efecto de ellos.

El Código de Procedimientos Civiles del año 1880, el segundo en México, reproduce el articulado del primero en el Título IV, Capítulo XII “De las presunciones” en los artículos 701 al 711, pero presenta algunas modificaciones:

Art. 703. Hay presunción humana cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél.

Art. 708. Las presunciones humanas no servirán para probar aquellos actos que, conforme a la ley, deben constar en una forma especial.

En el año de 1884 aparece el tercer ordenamiento procesal civil, este código traslada el contenido de los artículos del anterior al Título V, Capítulo IX, “De las Presunciones”, bajo los numerales 536 al 545, reduciéndolos a diez, toda vez que el texto final de los artículos 762 (Código de Procedimientos Civiles de 1872) y 760 (Código de Procedimientos Civiles de 1880) es incluido en la fracción II del artículo 540.

Art. 540. No se admite prueba contra la presunción legal:

II. Cuando el efecto de la presunción es anular un acto o negar una acción, salvo el caso en que la ley haya reservado el derecho de probar.

El texto original del Código de Procedimientos Civiles de 1932 regula bajo la denominación “De las presunciones” en su Título VI, Sección Novena, el tema que tratamos:

Art. 379. 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.

Art. 380. Hay presunción legal cuando la ley la establece expresamente y cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley; hay presunción humana cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél.

Art. 381. El que tiene a su favor una presunción legal, sólo está obligado a probar el hecho en que se funda la presunción.

Art. 382. No se admite prueba contra la presunción legal, cuando la ley lo prohíbe expresamente y cuando el efecto de la presunción es anular un acto o negar una acción, salvo el caso en que la ley haya reservado el derecho de probar.

Art. 383. Contra las demás presunciones legales y contra las humanas es admisible la prueba.

#### **1.4 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1981**

En la exposición de motivos que se presentó a la H. Cámara de Diputados en diciembre de 1981 se inicia resaltando que la Reforma Fiscal impulsada en forma acelerada en esos últimos años, había permitido al Gobierno obtener recursos crecientes para financiar una política de gasto, logrando con ello atender necesidades sociales y económicas, que habían sido aplazadas por las características del desarrollo nacional.

Asimismo, señala que para obtener una mayor recaudación en términos reales, sin acudir al aumento de las tarifas existentes y sin descuidar el cumplimiento de los principios de proporcionalidad y equidad, se requiere de esfuerzos constantes para reestructurar el

sistema fiscal, modernizar y mejorar la eficiencia de su administración y extender sus nuevos postulados, armónica y coordinadamente, a los fiscos de las Entidades Federativas.

También indica que el nuevo Código Fiscal reúne principios generales conforme a los cuales se llevan a cabo las relaciones entre los contribuyentes y el Estado. Especificando que en el Código no se establecen gravámenes, sino que se fijan los derechos y obligaciones de los particulares y los deberes y facultades de las autoridades en relación con todas las contribuciones.

Con el nuevo Código Fiscal se pretendía dar una orientación a las disposiciones y propósitos que se persiguen, acorde con la transformación de la legislación fiscal, para contar con un cuerpo de normas jurídicas mas moderno y equilibrado que facilitara el cumplimiento de los deberes fiscales.

Entre las reformas encontramos, que serían los particulares y no la autoridad, quienes determinarían por qué y cuánto debían pagar; la autoridad tendría entonces funciones receptoras y de vigilancia del oportuno cumplimiento así como de la veracidad de los datos que le fueran declarados.

En este código se incluyen tópicos previstos ya en aquel tiempo por leyes fiscales especiales, pues se consideró que son de aplicación general para todos los impuestos; entre este bloque se encuentra la facultad de la autoridad de determinar presuntivamente la utilidad o los ingresos de los contribuyentes.

Tratándose de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones legales por parte de los contribuyentes, se propusieron reglas más precisas para otorgar mayor seguridad jurídica a los particulares y permitir el cumplimiento eficiente las funciones de la autoridad. Se permitió que el contribuyente corrigiera errores cometidos en su situación fiscal, aún cuando éstos no

hubieran sido subsanados antes de que fueran descubiertos por las autoridades fiscales. Con esto se estableció la posibilidad de que los contribuyentes cumplieran con las obligaciones omitidas, descubiertas por las autoridades con motivo de la visita domiciliaria, pudiendo concluirse anticipadamente la visita y aplicando multas más bajas, cuando se cumplieran dichas obligaciones en un plazo de 15 días contados a partir de que se hicieran saber las irregularidades al contribuyente.

En realidad, la exposición de motivos no es extensa tratándose de la determinación presuntiva de las contribuciones y alude sólo a lo siguiente: se incluyen en la Iniciativa diversas disposiciones que ya se regulan en la actualidad en las leyes impositivas federales; tal es el caso de la facultad que tienen las autoridades fiscales para determinar presuntivamente la utilidad o los ingresos de los contribuyentes, cuando éstos se coloquen en situaciones que se presumen tendientes a la evasión fiscal; así como la posibilidad de utilizar diversos datos contenidos en la documentación de los contribuyentes o en la de terceros con ellos relacionados, para determinar contribuciones omitidas.

El Código Fiscal fue aprobado y se publicó el 31 de diciembre de 1981 en el Diario Oficial de la Federación, sin embargo, el artículo primero transitorio dispuso que entraría en vigor en toda la República hasta el 1º de enero de 1983, con excepción del Título VI, del Procedimiento Contencioso Administrativo, que iniciaría su vigencia hasta el 1º de abril de 1983.

En el artículo segundo transitorio se determina que a partir de la entrada en vigor del Código de 1981 quedará derogado el Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966.

## CAPÍTULO 2. ASPECTOS FUNDAMENTALES EN RELACIÓN CON LA DETERMINACIÓN Y LA PRESUNCIÓN

### 2.1 LA OBLIGACIÓN FISCAL

Para referirnos a la obligación fiscal nos parece pertinente definir primero a la obligación jurídica en general, ésta es el vínculo jurídico mediante el cual una persona llamada deudor se encuentra constreñida a dar, hacer, no hacer o tolerar algo, a favor de otra persona llamada acreedor.

Algunos autores distinguen entre la obligación fiscal y la obligación tributaria, a la primera se le considera el género y a la segunda la especie.

Para Doricela Mabarak “la *obligación fiscal* se define como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar algo en favor de aquél, en la forma y términos previstos por la ley fiscal. Por su parte, la *obligación tributaria* se conceptúa como el vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicable al caso específico de que se trate.”<sup>12</sup>

Como podemos observar, los conceptos de obligación jurídica en general, obligación fiscal y obligación tributaria son muy semejantes, sin embargo la relación de acreedor – deudor del derecho fiscal es distinta de la conocida en el derecho privado pues las obligaciones de los sujetos pasivos tienen su origen en la celebración de contratos, en la declaración unilateral de la voluntad, en la gestión de negocios, en el enriquecimiento ilegítimo, en hechos ilícitos o en el riesgo profesional, en cambio la obligación fiscal sólo

---

<sup>12</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho Financiero Público*, 2ª ed., Ed. Mc. Graw hill, México 2000. p. 150.

surge de normas de derecho público dictadas por autoridades competentes que pueden ser legislativas o administrativas, cumpliendo con los requisitos de impersonalidad, generalidad y abstracción. Mientras que la obligación tributaria sólo puede surgir con base en una ley expedida por la autoridad legislativa.

Otra diferencia entre la obligación jurídica en general y la obligación tributaria radica en que el acreedor, sujeto activo de ésta, es poseedor de imperio para hacer valer su derecho ya sea con la colaboración del sujeto pasivo o mediante ejecución forzosa, mientras que en aquella esto no es posible.

Existen numerosas opiniones respecto a la obligación fiscal, Narciso Sánchez considera que la relación jurídico – tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie al decir que “...la obligación tributaria es el deber jurídico que tiene una persona física o moral de contribuir al gasto público cuando su situación individual encuadra en la hipótesis normativa que da nacimiento a un tributo y por tanto ello debe hacerlo en una forma proporcional y equitativa que marque la norma jurídica, pues se trata de cumplir con una prestación de dar, de hacer, de respetar, consistente en enterar una cantidad específica en dinero o en especie al fisco para que el Estado pueda atender sus cometidos. En cuanto a la relación jurídica – tributaria, lleva en su esencia un enlace entre dos personas, que es por un lado el gobierno, y por el otro un particular, y que tiene como finalidad cumplir el contenido de una disposición fiscal, ya sea de hacer, de no hacer o de tolerar, y que tiene que ver con el nacimiento, modificación, transmisión, extinción o liberación de una obligación tributaria, en donde no forzosamente se debe aportar una cantidad de dinero al fisco, pues esa relación simplemente puede configurarse al darse de alta o de baja un giro industrial, comercial o prestación de servicio, al presentar manifestaciones, avisos, el traslado o traspaso de un negocio, al demostrarle al fisco que se está exento del tributo. Por

lo tanto, la relación jurídico – tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie.»<sup>13</sup>

“La obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.

Se trata del deber jurídico que tienen los particulares que por diversas circunstancias encuadran en una hipótesis normativa, para contribuir a sufragar las necesidades sociales...”<sup>14</sup>

Una vez delimitado el concepto de obligación tributaria, es necesario señalar cuando se origina, ésta sólo puede surgir con base en una ley en la que se prevén situaciones jurídicas o de hecho, de cuya realización por parte de una persona física o moral surgirá la obligación de aportar una parte de su riqueza para contribuir al gasto público. Por esta razón no es necesario que la autoridad fiscal emita una resolución expresa para que la obligación tributaria exista. Así, mientras no se materialice el hecho generador, la obligación no habrá nacido.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece que: “ Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

Los elementos de la obligación tributaria son: *sujetos* (activo y pasivo), *objeto* y *vínculo jurídico*. Todos ellos, esenciales para la existencia de la misma.

---

<sup>13</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª ed., Ed. Porrúa, México 2003. p. 350.

<sup>14</sup> *Ibidem* p. 343.



***Sujeto Activo.*** Esta calidad, recae según lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, en tres tipos de autoridades que son la Federación, los Estados y los Municipios, además de los organismos fiscales autónomos.

El sujeto activo es la entidad pública con autoridad, conforme a una norma jurídica, para establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, además de que dispone del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción de dicha obligación.

Aunque por regla general la calidad de sujeto activo recae en el fisco, puede llegar a darse el caso de que el particular sea quien ostente ese título tratándose de la obligación fiscal, de esto nos habla Doricela Mabarak al apuntar lo siguiente: “ Excepcionalmente el gobernado asume el carácter de sujeto activo de la relación jurídico-fiscal, pero esto sólo sucede cuando la autoridad tiene que devolver cantidades por concepto de pagos indebidos hechos por los sujetos, o cuando aquéllos adquieren el derecho de hacer acreditamiento o compensaciones de créditos fiscales.

Sobre este aspecto es necesario precisar que el carácter de sujeto activo que asume el fisco presenta en la doctrina las siguientes características:

Los tratadistas afirman que en la obligación tributaria el carácter de sujeto activo recae invariablemente en el fisco, en consecuencia, no se admite que un particular pueda adoptar ese carácter, ya que afirman que como ya se superó la etapa en la que es Estado remataba a favor de un particular un gravamen fiscal, y le daba la posibilidad de subrogarse en los derechos del ente público, y la facultad legal de exigir a los gobernados el cumplimiento de sus deberes tributarios, ya no a favor del Estado, sino de la persona que

había pagado al fisco el monto de los impuestos previamente determinados, ya que éste le había cedido sus derechos de recaudador tributario.”<sup>15</sup>

Aunque la opinión general es que un particular no puede ser sujeto activo de la obligación tributaria, en el entendido de que ésta consiste en la obligación de pago del tributo, consideramos incorrecta esta idea, por las razones siguientes. Conforme al artículo 2º último párrafo del Código Fiscal de la Federación que señala “Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.” El fisco debe actualizar las cantidades que está obligado a entregar al particular en virtud de una devolución, según dispone el párrafo octavo del artículo 22 del citado ordenamiento “El fisco deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17–A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente.” Además, el quinto párrafo del artículo 22 del código de la materia que señala “Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente...”, si el fisco no realiza la devolución dentro del plazo señalado deberá pagar intereses de conformidad con el artículo 22–A del Código “Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del

---

<sup>15</sup> Op. Cit. MABARAK CERECEDO, Doricela. p. 152.

vencimiento de dicho plazo conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada.” De todo lo anterior se desprende que cuando el fisco hace devoluciones, la naturaleza de las cantidades que otorga es la de tributo, pues cuando el particular proporcionó la cantidad que origina la devolución aquella era una contribución y el hecho de que sea el fisco quien posteriormente entrega no es motivo suficiente para cambiar la naturaleza inicial. Asimismo, los accesorios que debe pagar el fisco en caso de que realice extemporáneamente la devolución participan de la naturaleza de las contribuciones.

En el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación podemos encontrar un ejemplo de obligación de hacer a cargo de la autoridad fiscal, pues ésta deberá contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas le hagan los interesados individualmente. ***Sujeto Pasivo.*** Se denomina así a la persona física o moral, mexicana o extranjera, que está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco, por haber realizado la hipótesis prevista en una norma jurídica.

Aún cuando no es común el Estado puede tener la calidad de sujeto pasivo en los casos que la ley tenga previstos de manera expresa. El Código Fiscal de la Federación señala en el artículo 1º que “La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.”

En relación con esto, y como apuntamos en párrafos anteriores al referirnos al sujeto activo, el fisco también puede llegar a ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, como en el caso de la devolución.

Los Estados extranjeros también podrían ser sujetos pasivos, cuando por falta de reciprocidad el Estado Mexicano fuera considerado sujeto de obligaciones fiscales en otro país.

Los sujetos pasivos pueden ser de diferentes tipos: los que tienen responsabilidad directa y los que poseen responsabilidad solidaria. Los primeros son aquellos que realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la norma jurídica y que por lo tanto provocan el nacimiento de la obligación fiscal; en cambio, los responsables solidarios quedan obligados en los mismos términos que los responsables directos en virtud de haber establecido una relación jurídica con éstos y sin haber participado en el hecho generador; por lo tanto se les puede exigir el cumplimiento en aquellos casos y condiciones que indique expresamente la norma jurídica. Este tipo de responsabilidad puede darse por diversas circunstancias de hecho o de Derecho y se encuentra regulada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, aunque, siguiendo las ideas del Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, los supuestos señalados por este artículo no contienen en sí casos de responsabilidad solidaria, sino diversas clases de sujetos tributarios.

De acuerdo con el Dr. Miguel de Jesús Alvarado, el sujeto pasivo debe ser sólo aquel que ponga en acción al hecho imponible y, por tanto, titular de la capacidad económica. En cambio, el responsable tributario, es el titular de una obligación no inmediatamente contributiva, cuya finalidad es la de asegurar el pago de la prestación tributaria.

Continuando con las reflexiones del Dr. Alvarado, en las fracciones I, II y XIII del citado artículo 26 no se establecen supuestos de responsabilidad tributaria sino de retención a cuenta. El retenedor es un obligado tributario cuya obligación surge cuando realiza el presupuesto de hecho al cual la Ley vincula el nacimiento de la retención. El

hecho imponible del que deriva la obligación tributaria está constituido por la obtención de renta por el contribuyente, el período impositivo es el año natural, y el impuesto nace o se devenga el 31 de diciembre de cada año. En cambio, la retención a cuenta constituye una obligación que nace de forma instantánea, es decir, cuando existen rendimientos sujetos a retención, el retenedor está obligado a traer parte de dichos rendimientos para ingresarlos posteriormente a la Hacienda Pública. La deuda del retenedor deriva de la obligación legal de retener e ingresar las sumas respectivas, y es el único obligado a efectuar dichos actos por lo que su obligación es distinta a la obligación tributaria material, cuyo titular es el contribuyente, es decir, el receptor de la renta.

Ahora bien, el responsable solidario es un sujeto que viene obligado legalmente junto al sujeto pasivo a pagar la obligación tributaria material, es decir, la deuda tributaria en sentido estricto. De tal manera que el retenedor no es responsable solidario porque éste sujeto debe cubrir la obligación o deuda tributaria. En cambio, el retenedor está obligado a efectuar una prestación que no constituye una obligación tributaria en sentido estricto; el retenedor es un sujeto obligado antes de que nazca la deuda tributaria y aparezca un auténtico contribuyente, a la inversa el responsable solidario no puede aparecer en la escena tributaria mientras no exista con antelación tanto la deuda tributaria como el sujeto pasivo.

En los casos de las fracciones VII y XII no existe responsabilidad solidaria sino sucesión en la deuda tributaria. La sucesión implica que dentro de una relación jurídica determinada un sujeto viene a colocarse en el puesto que ocupaba otro, asumiendo el nuevo sujeto los derechos y cargas del sujeto sustituido. La sucesión en la deuda tributaria origina que el antiguo contribuyente desaparezca de la escena tributaria viniendo el sucesor a ocupar su lugar, que es el que queda vinculado con la Hacienda Pública. Este sería el caso de los legatarios (sucesión mortis causa) y donatarios (sucesión inter vivos) a título

particular. Así la deuda tributaria del de cuius o del donante no se extingue con la muerte o con la donación sino que la reciben los sucesores.

Lo anterior ocurre también con la escisión prevista en la fracción XII del mismo artículo, ya que la sociedad escidente transmite su activo y pasivo a las sociedades escindidas, éstas ocuparán la posición deudora de aquella por lo que quedarán vinculadas directamente con la Hacienda.

Por las razones aducidas, las fracciones VII y XII no constituyen responsabilidad solidaria, para que esta se dé es necesario que exista un obligado tributario y junto a éste se encuentra el responsable solidario, en el caso de la sucesión el contribuyente es sustituido por otro, además, en la sucesión el sucesor asume la titularidad del hecho imponible, en la responsabilidad solidaria esto no ocurre.

En la fracción VIII tampoco se da la responsabilidad solidaria en sentido estricto, sino que se trata de una garantía personal de la deuda tributaria, la garantía es de índole voluntario, pues un tercero se ofrece como garante de la deuda para el caso de que el contribuyente no la cumpla, pero es necesario que el tercero compruebe su idoneidad y solvencia para garantizar la deuda, por lo tanto los avalistas y fiadores solidarios no constituyen verdaderos responsables solidarios en sentido técnico jurídico, sino elementos subjetivos de una garantía personal del crédito tributario.

Tratándose de la fracción IX, no se da la responsabilidad solidaria sino que se trata de una garantía de deuda de naturaleza real, en tanto que se constituye un depósito, prenda, hipoteca o secuestro sobre determinados bienes que quedan sujetos al pago de la deuda tributaria.

En la fracción XIV se da la sustitución con retención, el sustituto es el sujeto que viene obligado al cumplimiento de la obligación tributaria en lugar del realizador del hecho

imponible, el sustituto sin desplazar totalmente al contribuyente sustituido, ocupa su posición frente a la Hacienda Pública quedando como primer obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, sin embargo, puede retener o repercutir el tributo sobre el contribuyente, aportando sólo una mayor agilidad y seguridad en la gestión tributaria.

Para el caso de la fracción X, no se trata de responsabilidad solidaria sino subsidiaria, en virtud de que la Hacienda debe dirigirse primero a los bienes de la sociedad para hacer efectiva la deuda tributaria insoluble, si esos bienes no son suficientes podrá dirigirse a los socios o accionistas, pero éstos últimos no responden de la totalidad de la deuda tributaria sino hasta el importe de la participación que tenían en el capital social.

Por otra parte, los sujetos pasivos de la obligación fiscal deben reunir ciertos requisitos, como son: la capacidad, el domicilio, el nombre o denominación, la nacionalidad y la ocupación, aunque en realidad se trata de aspectos distintivos que constituyen los criterios jurídicos de vinculación del sujeto pasivo con la obligación tributaria y que conducen a identificar plenamente a la persona que debe aportar una parte de sus ingresos para sufragar las necesidades sociales.

La capacidad se refiere a la aptitud para ser sujeto de derechos y obligaciones y para ejercitarlos, en principio “todo sujeto tiene capacidad y sólo determinados grupos de personas, a título excepcional, son incapaces. Hay dos clases de capacidad: a) La de goce (aptitud para ser titular de derechos y obligaciones), y b) La de ejercicio (aptitud para ejercitar o hacer valer por sí sus derechos).”<sup>16</sup> La primera, es una verdadera vocación para tener derechos, para ser titular de ellos y todos los hombres la poseen.

---

<sup>16</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. *Obligaciones Civiles*, 4ª ed., Ed. Oxford University Press, México 1998. p. 122.

Por otra parte, se exige que el acto jurídico sea realizado por una persona que tenga capacidad de ejercicio, con el propósito de proteger a ciertos grupos de personas que, por varias causas podrían ser víctimas de abusos.

El artículo 450 del Código Civil determina: “ Tienen incapacidad natural y legal:

- I. Los menores de edad;
- II. Los mayores de edad que por causa de enfermedad reversible o irreversible, o que por su estado particular de discapacidad, ya sea de carácter físico, sensorial, intelectual, emocional, mental o varias de ellas a la vez, no puedan gobernarse, obligarse o manifestar su voluntad, por sí mismos o por algún medio que la supla.”

La sanción por incapacidad de ejercicio es la nulidad relativa, cuando el acto es nulo por incapacidad puede ser confirmado cuando cese el motivo de la nulidad.

En Derecho Fiscal, para ser sujeto pasivo basta con realizar la hipótesis prevista en la norma jurídica. De tal manera que sólo importa si la persona física o moral encuadra en la hipótesis generadora de la obligación, sin tomar en cuenta si la persona física es mayor de edad o no, o si es capaz o incapaz en el orden civil; si una persona que no cuenta con capacidad de ejercicio realiza el hecho generador quedará obligada y deberá cumplir quien ejerza la patria potestad o tutela. Aunque esto también se da en los otros ámbitos del Derecho, es decir, cuando un incapaz es representado, es el representante quien realiza los actos y así mismo los cumple, de tal manera que es en la esfera jurídico – económica del representado en donde repercuten y surten efectos los actos celebrados por el representante. Podríamos decir entonces, que la diferencia estriba en que en el Derecho Fiscal si un incapaz realiza directamente actos generadores de obligaciones en materia fiscal, debe cumplirse con ellas, a través del tutor o de quien ejerza la patria potestad, en cambio en el



Derecho privado si un incapaz realiza directamente un acto, se obliga para con otro, entonces podrá (el incapaz) solicitar la nulidad relativa del acto, y con ello se libera de la obligación que contrajo anteriormente.

El domicilio constituye un elemento muy importante pues sirve para fundar el derecho de un país de gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto; para determinar quien tiene derecho a gravar tratándose de Estados Federales; para determinar ante qué oficina debe realizarse el cumplimiento; para saber qué oficina puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que corresponden al Estado; para establecer el lugar en que deben hacerse al sujeto pasivo las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la ley ordena que se practiquen en el domicilio del causante.

El domicilio fiscal para las personas físicas, según el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, será el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios si es que realiza actividades empresariales; cuando presten servicios personales independientes será el local que utilicen para el desempeño de sus actividades; en los demás casos se considerará domicilio fiscal el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Las personas morales tendrán su domicilio fiscal, de conformidad con el artículo citado, en el local donde se encuentre la administración principal del negocio si se trata de residentes en el país; cuando se trate de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento, en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

El nombre o denominación es la forma de identificar en lo individual a los contribuyentes, sirve para designar a las personas o a las cosas mediante una palabra o conjunto de palabras distinguiendo a unos de otros. En la persona física el nombre cumple con la función de individualización y como signo de filiación de parentesco.

En el Derecho Fiscal el nombre es indispensable para identificar, reconocer y registrar al sujeto pasivo, así como para ejercer facultades de inspección, determinación, requerimiento, imposición de infracciones, etc.

La nacionalidad es importante en la medida en que influye en el tipo y cantidad de obligaciones del contribuyente pues tanto nacionales como extranjeros tienen obligación de pagar contribuciones.

La ocupación es determinante en la ubicación en el régimen fiscal que resulte aplicable, pues las disposiciones fiscales tienen para cada actividad u ocupación distintos enfoques, con lo cual ayuda a preservar los principios de proporcionalidad y equidad.

**Objeto.** “Se llama genéricamente objeto de la obligación, la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor. En el derecho privado este objeto reviste un triple carácter debido a que la prestación puede consistir en dar, hacer o no hacer. En cambio en el derecho fiscal, en donde se establecen relaciones de supra a subordinación entre el fisco como sujeto activo y el gobernado como sujeto pasivo, además de los anteriores, se identifica otro tipo de prestación que es la de tolerar o permitir. En efecto en esta relación jurídica el fisco se encuentra constitucionalmente facultado para realizar actos de comprobación de todas las obligaciones relacionadas con la fiscalización que se practica tanto a los sujetos pasivos como a los responsables solidarios o a los terceros vinculados en alguna forma con aquellos, para verificar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones fiscales. En este caso el objeto de la obligación queda conformado por la

conducta tolerante o permisible que deben adoptar las personas a que se someta a inspección ya sea de mercancías, documentos, domicilios, o cualquier otro elemento que pueda proporcionar a la autoridad fiscal la certeza de que han cumplido con las disposiciones jurídicas que están obligados a observar.”<sup>17</sup>

No compartimos la idea anterior en lo que respecta a la obligación de tolerar, ya que la diferencia entre tolerar y no hacer reside fundamentalmente en el ánimo además, la primera queda necesariamente comprendida en la segunda, es decir, cuando el deudor tolera, en realidad no obra, se abstiene de impedir que otro actúe, su participación consiste en no hacer, y como el Derecho sólo regula conductas externas, la prestación consistente en tolerar o permitir no tiene importancia para el mismo. Si en cualquier caso en una llamada obligación de tolerar el contribuyente no es totalmente pasivo, entonces sería una obligación de hacer.

De acuerdo a lo anterior se puede clasificar a las obligaciones fiscales según la forma que tome el objeto de que se trate en: sustantivas o adjetivas, las primeras se presentan cuando el objeto de la obligación consiste en dar o pagar una suma de dinero; en cambio las adjetivas son aquellas cuyo objeto es hacer o no hacer.

**Vínculo Jurídico.** Se denomina así a la relación que existe entre el sujeto activo de la obligación y el sujeto pasivo. “En la obligación el acreedor y el deudor están conectados por la norma de derecho: los ata una relación jurídica que impone a éste conceder a aquél la prestación o abstención determinada que es su objeto.”<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Op. Cit. MABARAK CERECEDO, Doricela. p. 167.

<sup>18</sup> Op. Cit. BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. p. 15.

## 2.2 DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN

La *determinación* implica una forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar que la obligación ha nacido y que se integran los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento. Consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a la obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretar el monto del tributo que debe enterarse al fisco. La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En la teoría los conceptos de *determinación* y *liquidación* no se refieren a lo mismo aún cuando en múltiples ocasiones se les utiliza como sinónimos. Determinar una obligación fiscal significa constatar su nacimiento y la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento. En cambio por *liquidación* debemos entender la realización de una o varias operaciones aritméticas mediante las cuales se especifica el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo. Así las cosas, la determinación es previa a la liquidación y tiende a posibilitar a esta última.

No obstante lo anterior, en nuestro sistema fiscal, cuando una persona determina una obligación realiza simultáneamente la liquidación, ya que es a través de una declaración que se hacen ambas. Además, el término liquidar es poco utilizado debido a su ambigüedad, con él podemos referirnos a diversas acciones “convertir en líquido: liquidar un gas. Vender en liquidación (pagar y vender). Hacer el ajuste final de una cuenta. Poner

fin a una cosa. Quitarse de encima; matar.”<sup>19</sup> Entonces, para evitar confusiones al emplear tal expresión se ha preferido recurrir al vocablo determinar.

Generalmente la determinación corresponde a los contribuyentes, aunque existe la posibilidad de que sea la autoridad tributaria quien la realice, por ejemplo cuando en el desempeño de sus facultades de comprobación descubran irregularidades en la contabilidad, o por cualquier otro motivo previamente establecido en la ley.

### **2.3 MÉTODOS DE DETERMINACIÓN**

Cuando se emplea el término método se hace referencia a los trámites y procedimientos establecidos en una norma jurídica que deben ser aplicados por el sujeto pasivo o por las autoridades según sea el caso, para concretar el nacimiento de una obligación fiscal y posteriormente realizar su liquidación.

“Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Es frecuente observar que el legislador establece que la determinación del impuesto a pagar se hará en los términos de la ley o, en su defecto, del reglamento; o bien, la ley simplemente enuncia el método y deja al reglamento las bases conforme a las cuales se liquidará el crédito, con lo cual se introduce la incertidumbre y se deja al contribuyente en manos de la administración pública.”<sup>20</sup>

La doctrina ha reconocido como métodos de determinación al indiciario, objetivo y declarativo.

---

<sup>19</sup> GARCÍA – PELAYO Y GROSS, Ramón. *Pequeño Larousse Ilustrado. Parte Lengua*, 10ª ed., Ed. Ediciones Larousse, México 1985. p. 631.

<sup>20</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 15ª ed., Ed. Porrúa, México 2000. pp. 322 y 323.

### 2.3.1 INDICIARIO

En este método se toman en cuenta ciertos indicios, ciertas pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto gravado, para determinar, con mayor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo. A este método Pugliese lo llama presunciones.

Existen diversos métodos indiciarios, entre los cuales tenemos:

- a) El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y clase de materia prima a emplearse. En este método se determina el crédito fiscal por medio de un convenio celebrado entre la Hacienda Pública y el contribuyente, en el que la administración y el productor llegan a un acuerdo en la cantidad que se presume se producirá en un período específico y sobre esa cantidad se aplica la cuota del impuesto, con esto se obtiene el importe a pagar.

Sólo se toma en cuenta la capacidad de producción de los elementos necesarios para elaborar lo que está gravado, excluyendo la capacidad técnica del productor.

Si el fabricante produjera mas de lo convenido deberá cubrir un impuesto a la producción sobre dicho excedente.

- b) El basado en el giro del negocio y el capital en él invertido. Este método no es equitativo para los contribuyentes, ya que se grava más fuertemente al comercio grande que al pequeño a pesar de que en muchos casos el pequeño obtiene mayores utilidades que el grande, de acuerdo con el capital invertido en el negocio.
- c) El de la teoría de los signos de riqueza externa. Consiste en estimar el valor de los elementos, bienes o indicios que revelan la capacidad económica del contribuyente y cotejados éstos con el ingreso declarado, pueden hacer presumir cuál es el comportamiento del contribuyente ante el fisco.

### **2.3.2 OBJETIVO**

Consiste en establecer una cuota o tasa en razón del peso, medida, volumen y valor o calidad de las mercancías o bienes gravados, y no requiere ninguna investigación previa para la determinación del impuesto a pagar, pues una vez que se especifique el hecho que dio nacimiento a la obligación, se debe aplicar la cuota o tasa señalada al número de kilos, metros lineales, cuadrados o cúbicos o al valor de los bienes que se produzcan, enajenen o consuman y que sean objeto de gravamen.

### **2.3.3 DECLARATIVO**

“Consiste en imponer legalmente al causante o a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. La declaración puede ser informativa o de pago. En el primer caso la manifestación sólo contiene los datos necesarios para cuantiar (sic) la obligación fiscal u otros datos exigidos por la ley; en el segundo caso la manifestación contiene, además de los datos de la informativa, la cuantía determinada de la obligación fiscal a cubrir.”<sup>21</sup>

En este método se debe valorar un precio, un ingreso, una venta o un capital, mediante la presentación de una declaración por quien lo percibió o la celebró, para que el propio contribuyente aplique la cuota o tarifa correspondiente a esa base, obteniendo con ello el monto del tributo a pagar.

Los principales métodos declarativos son:

- a) Declaración Jurada. En este caso el contribuyente, al presentar la declaración de sus ingresos declara bajo juramento que los datos que ella contiene son ciertos. La declaración jurada puede ser universal o particular. En la primera se requiere que en

---

<sup>21</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Oxford University Press, México 2001. p. 123.

toda declaración que se presente se haga el juramento. En la particular sólo en casos especiales (aquellos en los que el fisco presume la falsedad de los datos declarados) se llamará al particular y se le requerirá, en presencia de funcionarios, que realice su juramento de que la declaración que se revisa contiene datos ciertos y correctos. En nuestra legislación se utiliza el método de declaración universal.

- b) Declaración con inspección de libros. La autoridad competente tiene el derecho de “exigir a los contribuyentes la presentación de los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de las operaciones registradas y los demás elementos que estime necesarios para el estudio de las declaraciones, con el fin de determinar el impuesto a pagar.”<sup>22</sup>
- c) Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio. También denominado imposición en el origen o fuente, en este tipo de declaración la determinación del tributo corresponde a un tercero (que hace las veces de retenedor o responsable solidario de la obligación fiscal) a quien la ley impone el deber de descontar o efectuar su cobro, en los pagos que hagan o en el precio que reciben de los deudores directos del crédito tributario y posteriormente deberán enterar el monto del impuesto cobrado.

#### **2.4 REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER EL MÉTODO DE DETERMINACIÓN**

La legislación fiscal Federal, Estatal y Municipal debe establecer preceptos jurídicos que orienten y expliquen claramente el procedimiento que se debe seguir para determinar una obligación fiscal, para esto es necesario que el legislador conozca o prevea el grado de

---

<sup>22</sup> Op. Cit. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. p. 329.



educación legal, cívica y moral que en materia tributaria guardan el contribuyente y el fisco.

Emilio Margáin señala que “Todo método que corresponda al contribuyente aplicar, para que garantice el rendimiento que de él se espera, debe satisfacer los requisitos siguientes: a) sencillez; b) Economía; c) Comodidad, y d) Limpieza.

El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entiende e inclusive lo puede aplicar. Elaborar un método que sólo esté al alcance del técnico, dada su complejidad, es como preparar una serie de trampas en donde indefectiblemente estará cayendo, un día si y otro no, el obligado. La falta de satisfacción de este requisito mermará el rendimiento del gravamen.

Que el método sea económico, significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención. Hay ocasiones en que el método, de atenderse debidamente, origina pago de honorarios que superan a la utilidad del contribuyente, o bien, absorbe buena parte de ella, de modo que trabaja para el fisco y para el contador. Si cumplir con el método resulta oneroso, el grueso de los contribuyentes determinarán el impuesto a pagar al margen del mismo con grave detrimento de sus resultados.

El método será cómodo, si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente. El grueso de los contribuyentes, principalmente comerciantes e industriales, no tienen un grado de preparación elevado, pero se percatan de inmediato de las fallas del método y, sobre todo, de lo que está de más dentro del mismo, así como sus exigencias, aparentemente inocentes, cuya importancia no escapa a su criterio.

El método será limpio cuando evita el contubernio entre obligado y personal hacendario. Si para la determinación del impuesto a pagar se requiere un contacto constante entre el contribuyente y el fisco, el método corre peligro.

Cuando para la determinación del impuesto a pagar se requiere que las dos partes entren en contacto, el legislador debe prever un segundo método dentro de la ley, para uso exclusivo de la administración hacendaria, con el objeto de que personal desconocido por el contribuyente verifique desde el escritorio el impuesto determinado.”<sup>23</sup>

## 2.5 CLASES DE DETERMINACIÓN

Conforme al sistema jurídico mexicano la determinación de la obligación fiscal, puede estar a cargo de las siguientes personas:

- a) Por lo general la norma jurídica fiscal establece que la determinación de la obligación corresponde al sujeto pasivo principal o al responsable solidario, a este tipo de determinación se le conoce como *autodeterminación*. El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece en su párrafo tercero que “ Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.” Las personas que realizan la determinación están obligadas a respetar los preceptos legales conducentes a concretar el nacimiento de la prestación tributaria
- b) La determinación a cargo de la autoridad fiscal, ésta puede llevarse a cabo con la colaboración del sujeto pasivo directo o de terceras personas que deben auxiliar al fisco para que se concrete el hecho que dio nacimiento a la contribución que de manera específica debe pagar la persona física o moral, cuya situación haya coincidido con la hipótesis normativa. Esa determinación de igual forma es operante cuando la autoridad descubre que se ha incumplido la obligación fiscal, a dicha medida se le conoce con el nombre de *determinación de oficio*.

---

<sup>23</sup> Ibidem pp. 324 y 325.

- c) Determinación de la obligación contributiva que se establece de común acuerdo entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, o por mandato de la ley, en donde el segundo se encarga de proporcionarle los datos, documentos, constancias o informes pertinentes a la primera, para que se llegue a concretar el acto, operación, tipo de ingresos o actividad que dio origen al tributo, para que con base en esos elementos, se establezca la base gravable y se realice la liquidación de la contribución. Se le conoce con el nombre de *concordato tributario*.

El citado artículo 6° párrafo tercero segunda parte dispone que cuando las autoridades fiscales deban hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

## 2.6 CONCEPTO DE PRESUNCIÓN

Alonso Pérez Becerril citando al Diccionario de la Lengua Española señala que “La palabra presunción proviene del latín *praesumptio, onis*, que significa acción y efecto de presumir. Mientras que presumir (*praesumere*), se refiere a sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.”<sup>24</sup>

Para José Becerra Bautista presunción “viene de *prae* preposición de ablativo, y del verbo *sumere*: tomar. Tomar antes.”<sup>25</sup>

Hernando Devis considera que “la presunción es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho (lo segundo es

<sup>24</sup> Op. Cit. PÉREZ BECERRIL, Alonso. pp. 1 y 2.

<sup>25</sup> BECERRA BAUTISTA, José. *El Proceso Civil en México*, 17ª ed., Ed. Porrúa, México 2000. p. 160.

presunción judicial o de hombre), con fundamento en las máximas generales de la experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden las cosas y los hechos.”<sup>26</sup>

“Se trata de un típico procedimiento de técnica jurídica, consistente en un conjunto de medios y formas más o menos artificiosas, destinados a hacer eficaz una norma en el medio social que debe regir. La ciencia y la política jurídica solamente alcanzan a fijar el contenido y los propósitos del Derecho, mientras que la técnica lo convierte en disposiciones o normas concretas, otorgándoles una determinada estructura.

Las presunciones se aplican, especialmente, a los hechos jurídicos y convierten en Derecho lo que no es más que una simple suposición fundada en circunstancias o hechos que con generalidad ocurren. Como la dificultad de la prueba podría significar en oportunidades la pérdida de un Derecho, su fundamento reside en ello, precisamente, por lo cual la obligación de demostrar la causa destructora de la presunción recae sobre quien la alega y no sobre el que invoca que la norma lo protege.”<sup>27</sup>

“En el Universo de los tributos, encontramos las presunciones, entendidas como técnicas impositivas que facilitan la actividad probatoria de las autoridades fiscales encargadas del procedimiento de liquidación o gestión, cuyo fin es evitar la evasión fiscal y otorgar certeza y homogeneidad a las relaciones tributarias [...] A través de tales instrumentos el legislador facilita a la administración fiscal el ejercicio de su poder impositivo, mediante reglas legales que excluyen y limitan fuertemente, la posibilidad para el sujeto pasivo de demostrar la inexistencia del presupuesto del impuesto o la medida efectiva de su base imponible.”<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> Op. Cit. PÉREZ BECERRIL, Alonso. p. 3.

<sup>27</sup> *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XVI, Ed. Driskill S.A., Buenos Aires 1982. p. 952.

<sup>28</sup> ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, en SOLIS DE ALBA, Cristina Angélica (comp.), Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la

La presunción se da como resultado de un razonamiento que parte de un hecho comprobado y del que se deriva otro hecho, teniéndolo como cierto o probable por ser éste la consecuencia más lógica u ordinaria del primero.

De todo lo anterior se desprende que para la existencia de la presunción jurídica son necesarios los siguientes elementos:

- a) Un hecho conocido
- b) Un hecho desconocido que se quiere demostrar
- c) Una relación de causalidad entre el hecho conocido y aquel que quiere demostrarse.

Por su parte el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal en su artículo 379 define a la presunción como “...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.”

Algunos tratadistas han discutido si las *presunciones* son o no *medios de prueba*. Carnelutti, “sostiene que las presunciones no son medios probatorios, ya que en ocasiones se producen aun en contra de la voluntad del agente; no tienen una verdadera función representativa, toda su eficacia se sustenta en la inferencia que se obtiene del derecho que constituye la propia presunción; son simples consecuencias que el legislador deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido. Sin embargo afirma: nada impide llamar medio de prueba a la actividad del juez, porque ella es precisamente un medio sin el cual el conocimiento no podría lograrse; y nada impide igualmente llamar medio de prueba al hecho, sin el cual la actividad del juez resultaría estéril; pero la exigencia del sistema

prohíbe poner en el concepto y en el vocablo dos órdenes de medios, que son profundamente distintos, como el medio personal o subjetivo y el medio real u objetivo.”<sup>29</sup>

Chiovenda afirma que “la idea de las presunciones legales es ajena a la prueba. Realmente, el objeto de la prueba es el de producir la convicción del juez acerca de la existencia de un hecho, cosa bien distinta del objeto de la presunción legal. Cuando el legislador establece una presunción legal no se propone producir en el juez un grado más o menos elevado de convencimiento. La disposición legal no vale en este caso como prueba, sino como mandato, que el juez ha de acatar, teniendo por verdad lo que la ley presupone.”<sup>30</sup>

Hernando Devis Echandía, señala “ las presunciones legales son reglas jurídicas substanciales para la aplicación del derecho objetivo a ciertos casos concretos, cuyos efectos sustanciales se producen fuera del proceso y son reconocidos en éste, donde además influyen en la carga de la prueba. Así, cuando la ley presume que el hijo de la mujer casada es también del marido y, por lo tanto legítimo, los efectos sustanciales de tal presunción se producen desde el momento del nacimiento; cuando presume que el poseedor material de un inmueble es su dueño, éste disfruta de los derechos de tal aun fuera del proceso. Pero una vez que el hecho presumido (legitimidad o propiedad) se discute en un proceso, tales presunciones producen el efecto procesal de limitar el presupuesto fáctico que la norma sustancial contempla para que surtan sus efectos jurídicos, sacando del mismo el hecho presumido, por lo cual el favorecido por ella no necesita demostrarlo, bastándole con probar los otros hechos que sirven de base a tal presunción (el matrimonio y el nacimiento dentro de éste o dentro de los trescientos días siguientes a su disolución, en el primer

---

<sup>29</sup> Op. Cit. *Diccionario Jurídico Mexicano*. p. 2517.

<sup>30</sup> DE PINA, Rafael. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, 15ª ed., Ed. Porrúa, México 1982. p. 331.

ejemplo; los actos materiales de posesión, en el segundo). Como consecuencia de lo anterior, la parte que niegue el hecho presumido, está sujeta a la carga de probar el hecho contrario (que esa persona es hijo de otro hombre o que ese terreno es de su propiedad). Ese doble efecto (sustancial y procesal) de la presunción de origen legal, sea *juris tantum* o *juris et de jure*, es claro e indudable y pone de manifiesto que no constituye medio de prueba.”<sup>31</sup>

José Becerra señala que “las presunciones humanas no son verdaderos medios de prueba, ya que las deducciones del juez son elementos subjetivos de juicio con los cuales llega a una resolución; en cambio los medios de prueba son elementos objetivos, reales o personales, que producen esa convicción.

Las presunciones legales *juris et de jure*, técnicamente no son verdaderas presunciones, sino formas legislativas de crear nulidades o de privar del derecho de acción a quienes se encuentran en los supuestos previstos en la misma presunción. Por tanto no son medios de prueba.

Las presunciones legales *juris tantum*, son limitaciones a la carga de la prueba de quien la tiene a su favor, pues sólo debe demostrar el hecho en que la presunción se funda. Tampoco son medios probatorios.

Las presunciones judiciales o humanas, tampoco son medios de prueba, en cuanto que no producen el convencimiento, sino que son el convencimiento mismo.”<sup>32</sup>

Eduardo Pallares señala que “las presunciones absolutas forman parte del Derecho sustancial y no del procesal, porque consisten en verdaderas normas jurídicas, mediante

---

<sup>31</sup> Op. Cit. PÉREZ BECERRIL, Alonso. p. 40.

<sup>32</sup> Op. Cit. BECERRA BAUTISTA, José. p. 164.

las cuales el legislador atribuye determinados hechos o actos, ciertas consecuencias legales. Su función no es probatoria sino de índole substantiva.”<sup>33</sup>

Gonzalo Armienta Calderón argumenta que “Se ha pretendido equiparar las presunciones absolutas – iure et de iure – a auténticas normas de derecho material, en cuanto, se dice, relevan al órgano administrativo de la acción probatoria. Esto es rotundamente falso, nunca pierden su calidad como instrumentos que facilitan la acción probatoria a las autoridades fiscales, aun cuando, en el caso concreto, no sean realmente una prueba. Así, [...] al ser instrumentos que facilitan la comprobación en el procedimiento tributario, cuando la autoridad se da cuenta de su falta de vinculación con la realidad, está en posición de no aplicarlas, ya que de hacerlo atentaría contra los derechos de los contribuyentes.”<sup>34</sup>

Uno de los argumentos que niega a las presunciones el carácter de prueba es aquel que señala que aunque todos los medios probatorios, aun los directos, sirven de base a la inferencia que hace el juez para tener probado, mediante ello el hecho controvertido, existe una diferencia entre las presunciones y las pruebas consistente en que estas últimas producen certidumbre, mientras que aquellas sólo engendran una probabilidad respecto a la existencia del hecho que se trata de probar.

Planiol y Ripert rechazan esta postura diciendo: “La prueba de presunciones muchas veces es más segura que la que resulta del testimonio o de la escritura. Raras veces hay que esperar de los indicios el perjuicio de la falsificación, siempre de temer en la escritura y el de la parcialidad o de la venalidad de los testigos. El único peligro está en la consecuencia que el juez saque sea falsa, pues si los hechos como dice un axioma de jurisprudencia

---

<sup>33</sup> Op. Cit. PÉREZ BECERRIL, Alonso. p. 42.

<sup>34</sup> Op. Cit. ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M. pp. 346 y 347.



inglés no mienten, pueden en cambio ser mal interpretados. El vicio no reside en el indicio mismo, sino en el juez.”<sup>35</sup>

Carlos Arellano indica que “...la prueba presuncional es una prueba indirecta ya que se apoya en otros medios de prueba que le sirven de base. Con los otros medios de prueba se acredita el hecho conocido. Ese es el punto de partida de la presuncional para llegar a probar el dato desconocido que no han probado esos medios probatorios que le han servido de base a la prueba presuncional.

Supongamos un caso controvertido en donde todos los medios probatorios, diferentes a la presuncional, han demostrado su insuficiencia para probar uno de los hechos básicos en los que la parte apoya su pretensión. La conclusión sería, si la presuncional no fuera prueba, que la parte no ha demostrado los hechos que le sirven de fundamento a su pretensión. Pero, en cambio, si esos medios de prueba probaron el dato conocido, mediante la prueba presuncional se probará el hecho o los hechos que sirven de fundamento a la pretensión de la parte. En este caso, el juzgador podrá concluir que se probaron los hechos constitutivos de la pretensión con la prueba presuncional.”<sup>36</sup>

El Código Federal de Procedimientos Civiles reconoce a la presunción como un medio de prueba al disponer en su artículo 93 que “la ley reconoce como medios de prueba: VIII. Las presunciones.”

Es importante diferenciar la *presunción* del *indicio*, el indicio puede constituir y constituye una verdadera prueba, la presunción es un juicio mas o menos exacto que de las pruebas o de los hechos pueden tener los juzgadores.

---

<sup>35</sup> Op. Cit. PÉREZ BECERRIL, Alonso. p. 45.

<sup>36</sup> Ibidem p. 48.

Alsina, “tras definir el indicio como todo rastro, vestigio, huella, circunstancia y en general, todo hecho conocido o mejor dicho debidamente comprobado, susceptible de llevarnos por vía de inferencia al conocimiento de otro hecho desconocido, explica que la presunción es la consecuencia que se obtiene por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos. Por consiguiente, indicio y presunción son dos conceptos independientes, pero que se complementan. Un hecho, una cosa, una actitud, se transforman en indicios en cuanto indican la existencia de una relación mediante la cual puede presumirse la existencia de otro hecho que es un atributo. Presunción es la operación mental en la que, por aplicación de esa relación, puede llegarse al conocimiento de ese hecho. El indicio es así el punto de partida para llegar a establecer una presunción.”<sup>37</sup>

“Indicio y presunción, no son ni pueden ser sinónimos, ya que el primero constituye únicamente un hecho conocido, es decir, comprobado, mientras que la segunda representa el resultado del procedimiento de raciocinio plasmado por el legislador en la ley y por el juez en su sentencia, en el sentido de tener como cierto o probable un hecho, por ser éste la consecuencia más probable u ordinaria del hecho comprobado.”<sup>38</sup>

Algunos han confundido a las *presunciones* con las *ficciones*, sin embargo éstas no tienen ilación lógica entre dos hechos uno conocido y otro que se desprende de él, son contrarias a la realidad y pueden modificarla agregando o quitando algo. Esto con las presunciones no sucede porque como ya se mencionó debe existir una relación de causalidad entre un hecho conocido y otro que pretende demostrarse y no es contraria a la realidad.

---

<sup>37</sup> Ibidem p. 28.

<sup>38</sup> Ibidem p. 29 y 30.

El resultado de las ficciones redundando en la creación de una verdad jurídica artificial, de esta manera no pueden desvirtuarse a través de ninguna prueba.

“La ficción no se orienta a dar por verdadero un hecho cualquiera, sino un hecho que es necesariamente falso, pero con una falsedad que es completamente asumida y que, en consecuencia, no resulta engañosa. A diferencia de la presunción cuyo fin se centra en combatir la evasión en el pago del tributo, el legislador utiliza las ficciones para erradicar los actos elusivos y que desencadenan el fraude a la ley.

La creación de una ficción no sólo afecta la definición del hecho imponible, suele, a su vez, incidir en la determinación legal del sujeto pasivo tributario, así como en la enunciación de la base imponible.”<sup>39</sup>

La ficción es un concepto creado por el derecho por una necesidad jurídica para poder en algunos casos someter al régimen jurídico determinados actos, hechos o personas, o bien para permitir una aplicación uniforme del derecho.

En cambio las presunciones, por ser máximas tomadas de la lógica y de la experiencia, regularmente coinciden con la realidad.

La diferencia esencial entre presunción y ficción estriba en que, mientras la presunción se funda en leyes de probabilidad, las ficciones son manifestaciones contrarias a la realidad probable.

Por último, es importante establecer la diferencia entre *presunción* y *analogía*, esta última es la relación de semejanza que se da entre elementos de cosas diferentes, la cual permite extender a uno los predicados de la otra. Para que dos cosas puedan ser consideradas semejantes deben tener una o más propiedades en común (si tuvieran todas en común serían iguales, si no tuvieran ninguna, serían diferentes).

---

<sup>39</sup> Op. Cit. ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M. pp. 350 y 351.

“Con la expresión analogía jurídica o sus equivalentes indican la operación realizada por el intérprete (p. e. un juez) para aplicar a un caso no previsto por el orden jurídico las disposiciones jurídicas (legislativas o consuetudinarias) destinadas a regir casos similares.

De esta forma tenemos que la analogía jurídica aparece dentro del complejo proceso de la aplicación del derecho, se manifiesta particularmente, en la sentencia jurisdiccional cuando se trata de aplicar una norma general a un caso concreto no previsto. La aplicación analógica es un medio a través del cual el intérprete puede superar la eventual insuficiencia o deficiencia del orden jurídico.”<sup>40</sup>

## **2.7 CLASIFICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES**

### **2.7.1 CLASIFICACIÓN DOCTRINAL**

Esta clasificación se realizó observando el grado de certeza o probabilidad que tenían las presunciones, así tenemos:

- a) Presunciones leves: son aquellas que sólo inclinan levemente el ánimo del juez a considerar probado el hecho que de ellas puede se puede derivar.
- b) Presunciones medianas: en este tipo de presunciones la probabilidad de la existencia del hecho se encuentra balanceada, porque del mismo hecho se infieren al mismo tiempo, razones a favor y en contra con igualdad de fuerza, para considerarlo probado.
- c) Presunciones vehementes: son aquellas que producen en el juzgador un grado de convencimiento mayor, y se pone de ejemplo aquella que le sirvió de base a Salomón para pronunciar su fallo sobre la maternidad del niño que se disputaban dos mujeres.

---

<sup>40</sup> Op. Cit. PÉREZ BECERRIL, Alonso. p. 53.

### 2.7.2 CLASIFICACIÓN LEGAL

El Código Federal de Procedimientos Civiles en el artículo 190 establece que las presunciones son:

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

**a) Presunciones legales. *Iuris Tantum* y *Iuris et de Jure*.**

Las presunciones legales son aquellas establecidas por la ley, “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 primero, haya sido comprobado suficientemente.”<sup>41</sup>

Esta clase de presunciones tiene su origen en la ley, de donde deriva que jurídicamente resulta inconcebible la existencia de las mismas sin una norma que las sancione. Para establecer una de estas presunciones debe considerarse la naturalidad y repetición de los acontecimientos de que se trata, lo comúnmente realizado, que con posibilidad se reitera siempre.

Las presunciones legales son un procedimiento de técnica jurídica, mediante los cuales se elabora el derecho positivo y el judicial; a través ellas se tiene por cierto lo dudoso, por seguro lo probable; responden a la necesidad de obtener seguridad y firmeza en el orden jurídico.

El legislador debe establecer presunciones legales cuando el hecho controvertido es muy difícil o imposible de probar, cuando se trata de hechos imposibles de aprehender en su materialidad, los cuales, sin embargo, es preciso fijar, cuando se trata de circunstancias carentes de precisión por su propia naturaleza y que aun siendo examinadas en cada caso particular, no pueden tenerse por ciertas sino con reservas importantes.

---

<sup>41</sup> Op. Cit. *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XVI. p. 953.

Las presunciones legales tienen principalmente una función sustancial y extraprocesal, además de la indirectamente probatoria, esta función es darle seguridad a ciertas situaciones de orden social, político, familiar y patrimonial. Desde este punto de vista reconocen ciertos derechos sustanciales y permiten su ejercicio extrajudicial y judicialmente.

Hay presunciones legales cuando la ley declara la relación entre los hechos; pero no cuando sin declarar la relación se prohíbe, aunque sea por consideración a la misma, la realización de uno o de dichos actos o contratos. La presunción legal es la que se atribuye por una ley especial a ciertos actos o hechos. La presunción legal dispensa de prueba a aquel en cuyo provecho existe.

El Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal establece en su artículo 380 que existe “presunción legal cuando la ley la establece expresamente y cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley...”

Las presunciones legales pueden ser relativas *juris tantum* o absolutas *juris et de jure* según admita o no prueba en contrario, respectivamente.

***Presunciones juris tantum.*** La expresión latina indica que la ley admite la existencia de algún hecho, salvo que se demuestre lo contrario, se aplica a determinado tipo de presunciones legales cuya validez subsiste hasta que se pruebe que no son verdad.

Estas presunciones pueden convertirse en absolutas si no se presenta la prueba en contrario que efectivamente desvirtúe la consecuencia prevista por la ley.

El efecto de las presunciones relativas (*juris tantum*) es dispensar de prueba a la parte en cuyo favor se den, aunque esta dispensa no es absoluta, ya que el que tiene a su favor una presunción legal de este tipo, está liberado de probar el hecho alegado que la ley presume, debiendo probar sin embargo, los hechos que constituyen las premisas o los presupuestos de la presunción legal.

En las presunciones relativas, la prueba en contra puede dirigirse tanto al indicio a partir del cual se establece la presunción como a la presunción misma. Este tipo de presunciones invierte la carga de la prueba.

El artículo 192 del Código Federal del Procedimientos Civiles establece que “la parte que alegue una presunción sólo debe probar los presupuestos de la misma, sin que le incumba la prueba de su contenido.”

Mientras que el artículo 194 del mismo ordenamiento preceptúa que “la parte que impugne una presunción debe probar contra su contenido”

Por su parte el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal señala en el artículo 381 “El que tiene a su favor una presunción legal, sólo está obligado a probar el hecho en que se funda la presunción”

El artículo 383 de la ley citada ordena “En los supuestos de presunciones legales que admiten prueba en contrario opera la inversión de la carga de la prueba.”

***Presunciones juris et de jure.*** Esta expresión latina significa “de pleno y absoluto derecho”, considerándose como tal una presunción cuando la ley no admite prueba en contrario. Al no admitir prueba en contrario obligan al juez a aceptar como cierto el hecho que se presume.

Para saber si una presunción admite o no prueba en contrario hay que examinar la ley. Así, el artículo 191 del Código Federal de Procedimientos Civiles regula “Las presunciones, sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando, para las primeras, exista prohibición expresa de la ley.”

Y el artículo 382 dispone “No se admite prueba contra la presunción legal, cuando la ley lo prohíbe expresamente y cuando el efecto de la presunción es anular un acto o negar una acción, salvo el caso en que la ley haya reservado el derecho de probar.”

La prohibición de la prueba en contrario no significa no poder aportar prueba con el fin de destruir el fundamento de la presunción. Lo que impide es atacar el razonamiento o demostrar la inexistencia del hecho presumido, no impidiéndose justificar que el hecho invocado como antecedente no existe o no es el que específicamente se requiere por la ley.

**b) *Presunciones humanas.***

El artículo 380 del Código de procedimientos Civiles para el Distrito Federal en su segunda parte define “hay presunción humana, cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél.”

Este tipo de presunciones son las de hecho, la presunción humana es la conclusión del raciocinio de una persona respecto a un punto de partida, o la designación del resultado de ese raciocinio o de una simple inferencia, empleadas por el juzgador para justificar la apreciación de hechos desconocidos, con base en los conocidos mediante los supuestos necesarios.

Las presunciones humanas se fundan en la convicción de quien aprecia las pruebas al tener por comprobado un hecho por ser el resultado lógico o cotidiano de otro hecho confirmado, con la peculiaridad, de que ninguno de esos hechos están establecidos por la ley.

Estas presunciones se obtienen con base en los razonamientos lógicos que el juez debe expresar, quien debe cuidar que las mismas sean graves, porque es imprescindible que el hecho conocido en que se apoya la presunción haga sacar la consecuencia casi necesaria del hecho desconocido que se busca; precisas, porque la presunción no debe ser vaga ni capaz de aplicarse a muchas circunstancias; y concordantes, porque las presunciones no deben destruirse unas a otras.



Tratándose de presunciones humanas, se tiene un hecho como probable, a menos que por basarse en una ley física inmodificable o por tratarse de varias deducidas de un conjunto de indicios graves, precisos y concordantes, otorguen certeza sobre tal hecho.

La presunción humana es objetiva y no creada por el juez, éste la descubre no la forma, el juez no valora según su estimativa peculiar, descubre nexos, atendiendo a necesidades de carácter objetivo. La revisión del superior debe ceñirse al estudio del descubrimiento hecho por el juez, es decir, a determinar si el enlace establecido verdaderamente existe. La presunción no es una suposición, pues el suponer invita a pensar en algo subjetivo y las suposiciones sobre una misma cosa pueden ser múltiples, la presunción siempre es singular. La ley quiere que las presunciones sean tales que obedezcan forzosamente a una sola conclusión.

La eficacia de la presunción humana como prueba no es absoluta, por ejemplo, la ley exige en determinados casos que el consentimiento se exprese en forma escrita, en consecuencia, dicha voluntad no puede probarse por medio de presunciones humanas.

El artículo 218 del Código Federal de Procedimientos Civiles dispone “ Las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, tendrán pleno valor probatorio. Las demás presunciones legales tendrán el mismo valor, mientras no sean destruidas. El valor probatorio de las presunciones restantes queda al prudente arbitrio del tribunal.”

La diferencia entre las presunciones legales y humanas consiste en que el valor probatorio de aquéllas está determinado por las leyes y fuera del arbitrio del juez, de tal manera que, si son absolutas, no puede ponerse en duda que tienen tanto valor como la evidencia; y si son relativas y no se producen pruebas en su contra, producen el mismo efecto jurídico independientemente de la convicción que sobre la verdad de los hechos tuviere el juez. No sucede lo mismo con las presunciones humanas, cuyo valor probatorio

esta enteramente subordinado, al criterio del juez, según hayan producido o no en su ánimo plena convicción.

En las presunciones legales la ley determina necesariamente el hecho consecuencia derivado de la aplicación de la regla presuncional y en las humanas corresponde a la autoridad administrativa o al juzgador derivar del hecho comprobado, el hecho consecuencia a través de la aplicación de la regla presuncional.

## **2.8 PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES Y LA GARANTÍA DE AUDIENCIA**

El poder público (financiero, fiscal y tributario) tiene limitaciones fijadas en nuestra ley fundamental, relativas tanto a la forma y modo de establecer y hacer efectivas las contribuciones, como para determinar los conceptos y magnitud del ingreso para sufragar los gastos públicos, en virtud de que se debe observar un procedimiento señalado en el texto mismo de la Constitución, para establecer los ingresos y autorizar los gastos públicos, y por otro lado, respetar las garantías individuales otorgadas por la Constitución, mismas que constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado en sus diversas manifestaciones.

Los principios de las contribuciones derivan básicamente de lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que establece: “Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Estos principios son: el principio de legalidad, el principio de destino al gasto público, los principios de proporcionalidad y equidad.

***Principio de Legalidad.*** Al disponerse en el artículo 31 de la Constitución, que las contribuciones deben estar establecidas por leyes, en realidad se reitera la garantía contenida en el párrafo segundo del artículo 14 de la misma ley, que ordena que nadie podrá ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, si no es mediante juicio y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

El establecimiento de las leyes fiscales en nuestro país, puede darse por dos vías, mediante el procedimiento señalado para la formación de leyes en el Poder Legislativo, y por la determinación del titular del Poder Ejecutivo en uso de la facultad de legislar delegada por el Congreso de la Unión, en los casos previstos en los artículos 29 y 131 de la Carta Magna, en este caso el Presidente de la República queda investido de la facultad de dictar leyes con idéntica fuerza jurídica como si lo hiciera el Congreso de la Unión, y esos actos deben ser considerados formal y materialmente legislativos, pues el Congreso delega su facultad de legislar.

Por otra parte, el principio de legalidad exige la existencia de un orden jurídico creado y organizado que consigna derechos fundamentales a favor de los gobernados y que deben ser respetados por la autoridad gobernante.

La razón de este principio se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y conforme a sus prescripciones.

Este principio consiste en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecta a un particular en su persona o en sus derechos. La necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel

poder que conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

En otras palabras, en acatamiento a este principio es preciso no sólo que la ley establezca las contribuciones, sino que también debe señalar los elementos de las mismas, (sujeto, objeto, base, tarifa o tasa, cuota, fecha de pago), a efecto de que la autoridad administrativa se limite a aplicar la ley, evitándose de esta manera que quede a su arbitrio la determinación de los mismos.

***Principio de destino al gasto público.*** No puede ser válido el establecimiento de contribuciones que no tengan por objeto, satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Cuando se compruebe que los ingresos recaudados no serán aplicados a los gastos públicos, se puede estimar que la aportación coactiva de bienes de los particulares deja de ser contribución y se convierte en una exacción arbitraria. Sin embargo, la única manera de conocer que una contribución no está destinada al gasto público, es que en la misma ley en que se establece la contribución correspondiente, se determine el destino

de los ingresos recaudados por ese concepto a un propósito de gasto que no puede ser calificado como público.

Ahora bien, para que un gasto se considere público, es necesario que: la asignación de fondos sea para expresar una atribución o competencia constitucional de la Federación, de los Estados o de los Municipios; quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o de los Municipios; se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.

***Principios de Proporcionalidad y Equidad.*** La proporcionalidad de los impuestos radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los impuestos deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

El Estado debe en primer lugar determinar el gasto público, y en base a este fijar las contribuciones necesarias para cubrirlo, cuidando al hacerlo, de no sobrepasar la capacidad económica de los gobernados.

El principio de proporcionalidad debe entenderse como el requisito previo que fija la Constitución al legislador, para que la norma tributaria contenga además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público; la relación entre la contribución y el beneficio del gasto público; los elementos determinantes de la contribución y el gasto público; que tanto

el uso del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.

El principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y regula.

***La Garantía de Audiencia.*** Es una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del poder público que tiendan a privarlo de sus derechos. Se encuentra consignada en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional: “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a la las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

El derecho a defenderse, no es simplemente el derecho a utilizar los medios de defensa establecidos por la ley aunque pueda coincidir con ellos, porque entonces, el derecho consistiría sólo en aplicar la ley no obstante que ésta conculcara algunas formas de defensa, así cuando la ley estipula que sólo serán admitidas algunas pruebas impidiendo o desconociendo los demás medios probatorios está violando la garantía reconocida en el artículo 14 de la Constitución, lo que el artículo ordena es que en el juicio previo al acto de despojo, se permita al destinatario de tal pretensión, que utilice los medios idóneos para destruirla, así que cualquier actitud que impida, obstruya o limite la defensa, se traduce en una violación a la garantía de audiencia.

La garantía de audiencia no sólo obliga a las autoridades administrativas y judiciales, sino también a la autoridad legislativa, para que consigne en las leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos. Esto no quiere decir, que el procedimiento que se establezca en las leyes, a fin de satisfacer la exigencia constitucional de audiencia del interesado, cuando se trate de privarle de sus derechos, tenga necesariamente los caracteres del procedimiento judicial, pues pueden satisfacerse los requisitos a que contrae la garantía, mediante un procedimiento ante las autoridades administrativas, en el cual se da oportunidad al afectado, de hacer su defensa y se la otorgue un mínimo de garantías que le aseguren la posibilidad de que, rindiendo las pruebas que estime convenientes, y formulando los alegatos necesarios, aunque no tenga la misma formalidad que el procedimiento judicial, la autoridad que tenga a su cargo la decisión final, tome en cuenta tales elementos, para dictar una resolución legal y justa.

“Las formalidades esenciales del procedimiento dentro del juicio que debe preceder al acto de privación, consisten en permitir una máxima oportunidad defensiva al que puede ser objeto de la privación, en otorgar todas las posibilidades de defensa, en permitir cualquier medio de defensa; contrario sensu, toda obstrucción a la defensa, todo impedimento a la actitud de defensa, toda negación de defensa implicará estado de indefensión, y por lo mismo, violación a las formalidades esenciales del procedimiento.”<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Op. Cit. PÉREZ BECERRIL, Alonso. p. 93.

### **CAPÍTULO 3. LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 55 Y 61 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

#### **3.1 ESTUDIO DEL ARTÍCULO 55 DEL CFF**

El artículo 55 del CFF regula los casos en que procede la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes, del remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos (previstas en el Título III de la LISR), de los ingresos y del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones.

En este artículo el legislador incluyó seis fracciones que contienen las hipótesis para ser sujeto de determinación presuntiva, de tal manera que el contribuyente debe ubicarse en alguna de ellas para que la autoridad pueda proceder a determinar presuntivamente, sin embargo, la última fracción deja libertad para que la determinación presuntiva se pueda motivar en otras irregularidades de carácter contable, siempre que éstas imposibiliten el conocimiento de las operaciones del sujeto pasivo.

El artículo 55 del Código Fiscal de la Federación dispone:

“Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

- I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día



en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

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

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

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

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

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

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

V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

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

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

De la primera parte del artículo se desprende la posibilidad que tienen las autoridades fiscales de realizar la determinación presuntiva. Nos parece importante precisar

algunos de los conceptos que se utilizan al principio este artículo, por lo que abordaremos este tema en el siguiente punto.

### **3.1.1 CONCEPTOS. UTILIDAD FISCAL, REMANENTE DISTRIBUIBLE E INGRESOS**

**Utilidad Fiscal.** El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define utilidad como: “(Del latín *utilitas*, - atis) f. cualidad de útil || 2. Provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de algo.”<sup>43</sup>

Por otra parte, el término fiscal hace referencia al fisco (erario o tesoro público, Hacienda Pública), relativo a los tributos o impuestos que deben pagarse a la Hacienda Pública.

Por lo tanto, para efectos de la materia podemos decir que se entiende por utilidad fiscal al excedente de ingresos sobre los costos o gastos realizados, este beneficio puede provenir de una operación comercial o de la práctica de una profesión que la ley tenga contemplada y que convierte a una persona en contribuyente por haberse colocado en la hipótesis normativa que da nacimiento al tributo, razón por la que debe entregar una parte de esa ganancia al fisco por concepto de contribución.

El CFF no proporciona una definición de utilidad fiscal, pero en la Ley del Impuesto Sobre la Renta encontramos el procedimiento para obtener dicha utilidad, el artículo 10 párrafo tercero fracción I de la ley preceptúa: “Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso,

---

<sup>43</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, 21ª ed., Ed. Espasa Calpe, Madrid 1992. p. 2053.

la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Debemos tener en cuenta que tanto los ingresos como las deducciones varían dependiendo de las actividades que realicen las personas, de tal manera que cada contribuyente deducirá distintos renglones, pero éstos deben estar siempre contemplados por la ley.

***Remanente Distribuible.*** La palabra remanente proviene del latín “*remanens, - entis*, part. act. de *remanere*, quedar. m. Aquello que queda de algo.”<sup>44</sup>

El CFF establece que el remanente distribuible puede ser determinado presuntivamente por las autoridades fiscales correspondientes, sin embargo, no nos proporciona un concepto del término empleado. La ley del ISR utiliza este vocablo en el Título III que trata del régimen de las personas morales con fines no lucrativos, quienes salvo algunas excepciones establecidas en el artículo 94 de la propia ley, no son contribuyentes de este impuesto.

El artículo 93 de la LISR señala en la última parte del primer párrafo “Sus integrantes considerarán como remanente distribuible únicamente los ingresos que éstas les entreguen en efectivo o en bienes.”

Este mismo artículo dispone en su párrafo tercero “Las personas morales a que se refiere este artículo determinarán el remanente distribuible de un año calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese período, a excepción de los señalados en el artículo 109 de esta Ley y de aquéllos por los que se haya pagado el impuesto definitivo, las deducciones autorizadas, de conformidad

---

<sup>44</sup> Ibidem p. 1764.

con el Título IV de la presente Ley.” El procedimiento que establece este párrafo para obtener el remanente distribuible es similar al establecido para la utilidad fiscal.

El artículo 95 segundo párrafo establece: “Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX y XX de este artículo, así como las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 172 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.” En este párrafo se establece que se considerará remanente distribuible no sólo aquel que las personas morales hayan entregado a sus integrantes, también tendrán este carácter las omisiones de ingresos, las compras registradas y no realizadas, las erogaciones no deducibles y los préstamos a socios o integrantes de dichas personas morales, aún cuando éstas no los hayan entregado a aquellos. Cuando el remanente distribuible haya sido calculado de conformidad con el segundo párrafo del artículo 95, la persona moral enterará como impuesto a su cargo lo que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa del artículo 177 del la LISR.

De los párrafos que anteceden podemos concluir que el remanente distribuible está integrado por el sobrante de ingresos o bienes que las personas morales con fines no lucrativos hayan obtenido en un ejercicio fiscal, este saldo es repartido entre los integrantes o accionistas de dichas personas morales, aunque existen conceptos que son considerados como remanente distribuible por la propia ley aun cuando estos no hayan sido entregados a los integrantes de las personas morales y sobre los cuales se deberá pagar el impuesto correspondiente.

**Ingresos.** “(Del lat. Ingressus) m. Acción de ingresar. || 2. Espacio por donde se entra. || 3. Acción de entrar. || 4. Acto de ser admitido en una corporación o de empezar a gozar de un empleo, etc. || 5. Caudal que entra en poder de uno y que le es de cargo en las cuentas. || 6. Pie de altar.”<sup>45</sup>

Un ingreso es una cantidad o bien material que entra en poder de uno, los ingresos pueden aumentar las utilidades o disminuir las pérdidas; la ley del ISR establece para cada actividad una serie de ingresos sobre los que se deberá pagar el impuesto, como ejemplo tenemos el artículo 110 de la ley que establece: “Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.” El artículo 155 de la misma ley dispone “Se consideran ingresos por adquisición de bienes: I. La donación. II. Los tesoros. III. La adquisición por prescripción. IV. Los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190, de esta ley. V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso

---

<sup>45</sup> Ibidem p. 1167.

se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales. Tratándose de las fracciones I a III de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 153 de esta ley.”

### **3.1.2 LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DERIVADA DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN**

La primera causal para que proceda la presunción se encuentra en la fracción I del artículo 55 del CFF citado al inicio de este capítulo. Esta fracción engloba dos situaciones distintas, la primera se refiere a aquellos casos en que el contribuyente realice actos que impidan o dificulten la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación fiscal; la segunda se refiere a la no presentación de la declaración de un ejercicio correspondiente a cualquier contribución, hasta el día en que se inicien las facultades de comprobación, siempre y cuando haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para presentar dicha declaración, el artículo 6º del CFF establece el plazo para el pago de contribuciones.

Por lo que respecta a la primera de las situaciones a que alude esta fracción, las facultades de comprobación se encuentran reguladas por el artículo 42 del mismo Código que a la letra dice:

“ARTICULO 42. 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:

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- 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.
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de 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.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del 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 bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos 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.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria la ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados que designe, será coadyuvante del ministerio público federal en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique la contribuyente.”



Con el propósito de tener una idea general de las facultades que refiere el artículo transcrito y de cómo puede derivarse de ellas la determinación presuntiva, intentaremos una breve explicación de las mismas atendiendo al orden del artículo 42 del CFF.

En la *primera fracción* se regula la facultad de las autoridades fiscales de revisar las declaraciones, solicitudes o avisos presentadas por los contribuyentes, para encontrar posibles errores u omisiones. “La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etcétera.”<sup>46</sup> Aunque en realidad, y como lo señala el propio artículo, no sólo se revisan las declaraciones, también se verifican las solicitudes o avisos que realice el contribuyente.

Cuando con motivo de la revisión se ha encontrado un error, la autoridad está facultada para solicitar al contribuyente la presentación de los documentos que sean necesarios para llevar a cabo la rectificación. Para la exhibición de estos documentos ante la autoridad correspondiente, el contribuyente tiene 15 días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, de conformidad con el artículo 53 inciso c) del Código Fiscal de la Federación. Al respecto el artículo 135 del mismo Código, señala: “Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que notifique.” La solicitud de informes, datos o documentos debe ser hecha por autoridad competente y darse a conocer al afectado a través de una notificación personal o por correo certificado o electrónico, con acuse de recibo, según lo preceptúa el artículo 134 fracción I.

---

<sup>46</sup> Op. Cit. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. p. 213.

El artículo 53 del CFF señala que el plazo se podrá ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o difícil de obtener.

Entonces, para que se actualice el supuesto de determinación presuntiva previsto en la fracción I del artículo 55 del CFF, en el caso de la rectificación de errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, el contribuyente tendría que realizar algún acto u omisión tendiente a la obstrucción del inicio o desarrollo de la revisión, que podría consistir en la no presentación, dentro del plazo fijado, de los documentos, informes o datos solicitados por la autoridad respectiva.

En este ejemplo la autoridad estaría facultada, de conformidad con la fracción primera del artículo 55 del CFF, para determinar presuntivamente al contribuyente que desatendió el requerimiento de presentación de documentos, para la rectificación de errores aritméticos, omisiones u otros que se hayan descubierto en alguna solicitud, declaración o aviso del contribuyente, pues la falta de dichos documentos constituye un obstáculo para el desarrollo de la facultad contenida en esta fracción.

La determinación presuntiva no excluye la posibilidad que tiene la autoridad de imponer una sanción, por tratarse de una infracción de las contenidas en el artículo 85 fracción I que señala: “Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes: I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.” La sanción prevista para esta infracción es una multa y los montos se encuentran regulados en el artículo 86 del mismo Código.

Además, si se trata de la rectificación de errores aritméticos, se podrá imponer también una multa, de acuerdo con lo señalado en el artículo 78 del CFF que ordena: “Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.”

En la *segunda fracción* del artículo que estudiamos se establece la facultad que comúnmente conocemos como *revisión de escritorio*, este acto de fiscalización consiste en solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros que “exhiban en el domicilio de las autoridades los elementos de su contabilidad, o los documentos, correspondencia o informes, y para que proporcionen los datos necesarios para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones que les impongan las disposiciones fiscales.”<sup>47</sup>

Para poder practicar un revisión de escritorio, debe existir un mandamiento escrito de autoridad competente, fundado y motivado. El mandamiento debe cumplir con los requisitos de los artículos 16 Constitucional, 38 y 48 del CFF, esta orden de revisión de escritorio debe notificarse a la persona a quien vaya dirigida, en el domicilio que haya manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes, y cuando se trate de personas físicas también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. Cuando el notificador no encuentre, en el domicilio donde tenga que hacerse la notificación, a la persona a quien va dirigida la orden, deberá dejar citatorio a quien se encuentre en el lugar para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a

---

<sup>47</sup> Op. Cit. MABARAK CERECEDO, Doricela. p. 206.

hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud, si no atienden el citatorio, la notificación se hará a quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.

Una vez hecha la notificación el particular tendrá 15 días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva.

Las autoridades fiscales deberán concluir la revisión en un plazo de seis meses contados a partir de que se le notificó al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación, este plazo se podrá ampliar por seis meses por una ocasión más, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga se haya emitido por la autoridad que ordenó la revisión. Cabe aclarar que este plazo es distinto cuando se trata de contribuyentes que integran el sistema financiero o cuando se trate de contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicitó información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país, además de los mencionados por el apartado B del Artículo 46-A CFF.

Al término de la revisión la autoridad deberá emitir un oficio de observaciones, en el cual hará constar de forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario. El oficio de observaciones se deberá notificar en la misma forma que la solicitud y el contribuyente o responsable solidario contarán con un plazo de 20 días contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, ese plazo se ampliará por 15 días más cuando se trate de más de un ejercicio revisado, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de 20 días, el particular también tiene la opción de corregir su situación fiscal. Este plazo será distinto cuando se trate de contribuyentes que celebren operaciones con partes

relacionadas y sobre los cuales la autoridad ejerza las facultades que señalan los artículos 215 y 216 de la LISR.

Si el contribuyente no corrige su situación fiscal o no desvirtúa los hechos u omisiones, la autoridad emitirá una resolución que determine las contribuciones dentro de un plazo de seis meses contados a partir de que se concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 del CFF (artículo 50).

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

En el caso de la revisión de gabinete, la no presentación de los informes, libros o documentos requeridos por la autoridad crea, de la misma manera que en la rectificación de errores u omisiones, una traba para realizar la revisión, de tal suerte que la autoridad podría determinar presuntivamente al contribuyente que incurrió en esta falta, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar las sanciones que correspondan de conformidad con los artículos 85 y 86 del CFF.

La *fracción tercera* del artículo 42 recoge la facultad de la autoridad de realizar visitas domiciliarias. En la visita domiciliaria, la autoridad fiscalizadora acude al domicilio del contribuyente con el objeto de verificar el cumplimiento íntegro y oportuno de las obligaciones fiscales. El fundamento más importante de la visita domiciliaria se encuentra en el párrafo 11 del artículo 16 de la Constitución, que establece “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales,

sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

Para practicar un visita domiciliaria, la autoridad competente emite un mandamiento escrito denominado orden de visita domiciliaria. Este mandamiento debe cumplir con ciertos requisitos, previstos en los artículos 16 de la Constitución, 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación. De tal manera que el mandamiento además de constar por escrito, debe señalar la autoridad que lo emite; estar fundado, motivado y especificar el objeto o propósito de que se trate; tener firma del funcionario que lo emite, así como el nombre o nombres de las personas a que vaya dirigido, cuando el nombre no se conozca deberán señalarse los datos suficientes que permitan su identificación; designar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita, se notificara al visitado cuando los lugares donde deba practicarse la visita aumenten; y el nombre de la persona o personas que vayan a efectuar la visita, cuando estas personas sean sustituidas por otras se notificará al visitado.

“Una vez que se ha expedido la orden de visita correspondiente y se ha entregado al visitador o visitadores, éste o éstos se presentarán en el domicilio marcado en el documento de referencia, en donde por exigencia legal efectuarán la diligencia y requerirán la presencia del contribuyente o en su caso, del representante legal. Si la persona indicada no estuviera en ese momento en el domicilio, los visitadores procederán en ese acto a formular un citatorio por escrito que dejarán en poder de la persona que se encontrare ahí en ese momento. En ese citatorio le expresarán a la persona a cuyo cargo se expidió la orden, que espere a los visitadores a una hora determinada de un día posterior. Si llegado el día y la

hora el interesado directo no asistiere a la cita, los visitadores podrán iniciar la diligencia de fiscalización con la persona que se encuentre en el domicilio en ese momento.”<sup>48</sup>

La autoridad está facultada para que en caso de peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la visita, procedan a asegurar la contabilidad. También podrán asegurar mercancías o bienes cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con esta obligación.

“Por aseguramiento debe entenderse la acción de identificar los objetos, levantar un acta circunstanciada de los hechos que deban consignarse en torno a esa contabilidad, bienes y mercancías, con la intervención del sujeto visitado y de dos testigos, y si se trata de la contabilidad o de mercancías fácilmente sustituibles colocarlas en un lugar cerrado (pueden ser archiveros o escritorios, o bien bodegas en caso de mercancías), y colocar sellos o precintos para evitar que puedan ser sustraídos si no es con la intervención de los visitadores.”<sup>49</sup>

Al inicio de la diligencia, la persona que notifica la orden debe identificarse de manera pormenorizada, con un documento oficial que lo acredite como funcionario de la SHCP, entregarán un copia de la orden de visita domiciliaria, en este mismo momento requerirán al visitado para que nombre dos testigos, si no los designa o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten. Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier momento por no comparecer al lugar donde se lleve a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en estos casos, la

---

<sup>48</sup> Ibidem pp. 218 y 219.

<sup>49</sup> Ibidem pp. 219.

persona con quien se entienda la diligencia deberá designar otros testigos, si no lo hiciere o estuviere impedido para hacerlo, podrá designarlos el visitador.

Ya que la autoridades se identificaron y se nombraron los testigos se procede a levantar el acta de inicio, en la que se precisan la notificación de la orden, la identificación de los visitadores y el requerimiento y designación de testigos, esta acta de inicio debe ser firmada por los visitadores, los testigos y el visitado.

Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la diligencia están obligados:

- Permitir el acceso al lugar o los lugares que vayan a ser objeto de la visita.
- Poner y mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Permitir la verificación de bienes y mercancías.
- Permitir la verificación de documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.
- Poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, cuando el contribuyente lleve su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la SHCP.

La revisión física de los documentos se hará dentro de un plazo de seis meses que podrán prorrogarse por un periodo de seis meses por una sola vez. Este plazo no aplica en los casos señalados por los apartados A y B del artículo 46-A del CFF.

Durante el desarrollo de la visita domiciliaria se levantarán actas parciales o complementarias, en las que se harán constar en forma circunstanciada los hechos,



omisiones o circunstancias de carácter concreto que conozcan los visitadores. En la última acta parcial se hará mención expresa de lo observado durante la revisión, el particular tiene 20 días para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Este plazo podrá ampliarse por 15 días más, cuando se trate de la revisión de más de un ejercicio fiscal, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de 20 días.

Transcurrido el plazo anterior, se procederá a levantar el acta final, en la que se integrarán las actas parciales, si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos firmarán el acta final de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, o se niegan a hacerlo, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en el acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

La visita domiciliaria terminará anticipadamente cuando el contribuyente sobre quien recae la orden de visita se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros, o cuando no estando obligado a hacerlo opte por dictaminarlos manifestándolo al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta.

La visita no podrá terminar anticipadamente si la autoridad fiscal considera que la información proporcionada, en los términos del artículo 52-A del CFF, por el contador público que haya dictaminado no es suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente; cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada; o cuando en el dictamen exista abstención de opinión, negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

Ante la conclusión anticipada de la visita, se levantará un acta en la que se señale la razón de tal hecho.

Cuando las autoridades fiscales hayan conocido de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses, contados a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita. Si no emiten la resolución dentro del plazo que se concede, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

En el caso de la visita domiciliaria, la hipótesis podría verificarse en el caso de que el contribuyente no permita el acceso a todos los lugares en donde deba realizarse la visita, de esta manera estaría impidiendo el desarrollo de la misma, razón por la cual la autoridad podría ejercer su facultades presuntivas.

Además es viable, la aplicación de las sanciones que correspondan según lo establecido en el artículo 85 y 86 del CFF.

La **fracción cuarta** recoge la facultad de la autoridad fiscal de realizar revisiones a los dictámenes de estados financieros formulados por contadores públicos.

“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.»<sup>50</sup>

El dictamen formulado por contador público se presumirá cierto, salvo prueba en contrario, siempre que cumpla con los requisitos señalados en el artículo 52 del CFF.

Para que un contador público pueda dictaminar estados financieros debe estar registrado ante las autoridades fiscales para esos efectos en los términos del Reglamento del CFF. Sólo podrán obtener el registro ante las autoridades fiscales: las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud del registro correspondiente, y cuenten con certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación pública, y con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales. Además de las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, enumera a las personas que están obligadas a dictaminar sus estados financieros, entre estas personas se encuentran, por mencionar algunas, aquellas que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR; las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto, la persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente; la escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente, etc.

---

<sup>50</sup> Ibidem p. 208.

El artículo 52-A del CFF, dispone el procedimiento que se seguirá cuando se revisen los dictámenes de contadores públicos, primero se requerirá al contador que haya formulado el dictamen, la información que deba estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, pudiendo solicitar dicha información directamente al contribuyente cuando el dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

Cuando se requiera primero al contador público se le deberá notificar al contribuyente, una copia del requerimiento respectivo.

Si se solicitó al contador la información y los documentos mencionados, y la autoridad después de haberlos recibido, considera que no son suficientes para observar la situación fiscal del contribuyente, o si los documentos no fueron presentados en tiempo por el contador, la autoridad fiscalizadora podrá requerir directamente al contribuyente la información que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Si se hace este requerimiento al contribuyente, se le deberá notificar copia del mismo al contador público.

Además, las autoridades podrán solicitar en cualquier tiempo, a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, esta solicitud se hará por escrito, y se notificará copia de la misma al contribuyente.

Si una vez cumplido el orden de solicitud de documentos, las autoridades consideran insuficiente la información proporcionada para observar la situación fiscal del contribuyente, se podrá practicar una visita domiciliaria.

Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y soliciten al contador público información o documentación, éste tendrá seis días para presentar los papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado, si el contador tiene su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de 15 días. Cuando se trate de otra documentación o información, que se encuentre en poder del contribuyente, y que esté relacionada con el dictamen tendrá también 15 días para presentarla (53-A CFF).

El contribuyente, responsable solidario o tercero contarán, de igual manera, con 15 días para presentar los documentos o información que les solicite la autoridad, con motivo de la revisión de dictamen (53 CFF).

Para que la determinación presuntiva pueda realizarse en el supuesto de la revisión de dictamen, es preciso determinar primero cuando inicia la facultad de comprobación, al respecto, el artículo 42 del CFF en su última parte señala: “Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.” Mientras que el artículo 56 del Reglamento del CFF dispone: “Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior.”

El artículo 55 del RCFE al que hace referencia el artículo transcrito en el párrafo anterior preceptúa:

“Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refieren los artículos 52 del Código y 50, 51, 51-A y 51-B de este Reglamento, podrán requerir indistintamente:

- I. Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:
  - a) Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
  - b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
  - c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
  - d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b) y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

- II. Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.
- III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de los establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código.”

Se advierte de la lectura de los artículos transcritos, que en el caso de la revisión de dictamen, ésta no inicia sino hasta que la autoridad solicita la información directamente al contribuyente, cabe aclarar que aunque el reglamento señala que la documentación podrá pedirse indistintamente al contador, al contribuyente, a terceros relacionados o responsables solidarios, esto no puede ser así, pues el Código Fiscal de la Federación prescribe expresamente y sin lugar a dudas el orden y las razones por las que podrá requerirse al contribuyente, de tal manera que la autoridad sólo podrá pedir dicha información al contribuyente en el caso de que la que proporcione el contador no sea suficiente para conocer la situación fiscal o que la documentación no haya sido entregada en tiempo por el contador público, así las cosas, la autoridad deberá demostrar que la información no fue suficiente para aclarar la situación fiscal y que por esa razón se vio en la necesidad de solicitar la información al contribuyente. Lo que establece el Reglamento del Código en el sentido de que la información podrá pedirse indistintamente a los sujetos antes mencionados, no puede aceptarse pues “las disposiciones reglamentarias deben ajustarse a lo dispuesto en la ley, sin ampliar ni restringir los postulados de la misma”<sup>51</sup> ya que la facultad que tiene el Presidente de la República, de expedir reglamentos de ejecución está limitada, “toda vez que dicha facultad es una fuente secundaria de derecho que se encuentra subordinada a la fuente primaria, que es la ley, y no tiene otro objeto que determinar su forma de aplicación y particularismo en concreto, por lo que la ley constituye el límite de

---

<sup>51</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Facultades de Comprobación Fiscal*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México 2001. p. 281.

validez de los reglamentos y si estos van más allá de lo preceptuado en ella, se convierten en ordenamientos ilegales e inaplicables.”<sup>52</sup>

Así pues, la autoridad podrá determinar presuntivamente al contribuyente, cuando éste se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de la facultad de revisar los dictámenes de estados financieros. Una forma de oponerse al inicio de la revisión podría ser el negarse a recibir el requerimiento de información hecho por autoridad competente.

Toca el turno a la *fracción quinta* del artículo 42 del CFF, en la que se recoge la facultad de las autoridades fiscales de realizar visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, la presentación de solicitudes o avisos en materia del 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 bebidas alcohólicas tengan el marbete o precinto correspondiente, o en su caso que los envases que las contenían hayan sido destruidos.

El artículo 27 del CFF dispone quienes son las personas obligadas a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, así como a presentar los avisos de cambio de denominación o razón social, cambio de domicilio fiscal, aumento o disminución de obligaciones, etc. estos últimos contenidos en el artículo 14 del RCFF.

Los comprobantes que deban ser expedidos por los contribuyentes, tienen que reunir los requisitos contenidos en los artículos 29 y 29-A del Código.

Por lo que respecta al marbete y el precinto, la Ley del Impuesto Especial sobre producción y servicios, asienta en su artículo 3 fracciones IV y V que se entiende por marbete “el signo distintivo de control fiscal, que se adhiere a los envases que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que no exceda de 5,000 mililitros.” y por precinto “el

---

<sup>52</sup> Idem.



signo distintivo de control fiscal, que se adhiere a los recipientes que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que exceda a 5,000 mililitros.”

El procedimiento para la visita domiciliaria para los efectos que señala esta fracción V, se encuentra en el artículo 49 del Código. Este tipo de visitas domiciliarias se podrá llevar a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, donde se presten servicios o se contrate el uso o goce temporal de bienes, pero para que pueda realizarse esta visita, dichos lugares deberán estar abiertos al público en general, también podrá efectuarse la vista en los sitios donde se almacenen las mercancías.

Los visitadores entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección. Los visitadores deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, y en el mismo acto se le solicitará que designe dos testigos, si no lo hace o los designados no aceptan serlo, serán los visitadores quienes los nombren, y harán constar este hecho en el acta que levanten.

Se levantará un acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores o en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez o valor probatorio de la misma, dándose por terminada la visita.

El contribuyente contará con un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de las infracciones encontradas, presentando pruebas y formulando alegatos. Si no son desvirtuadas, las autoridades procederán a la formulación de la resolución correspondiente. Cuando el particular no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la autoridad le requerirá los datos necesarios para su inscripción.

La autoridad correspondiente, podrá determinar presuntivamente, si el contribuyente se opone u obstaculiza la realización de la visita, el contribuyente podría por ejemplo, impedir que se revisen los lugares donde se almacenan las mercancías, o cerrar el establecimiento entorpeciendo con ello la práctica de la visita pues es requisito para llevarla a cabo que el establecimiento se encuentre abierto al público.

No debemos olvidar que la determinación presuntiva puede darse sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar, entre ellas tenemos las mencionadas en los artículos 79 fracción I y III, 85 fracción I y 86-A todos del CFF.

La facultad de comprobación prevista en la *fracción VI* es la de practicar u ordenar avalúos o verificaciones físicas de toda clase de bienes, esta potestad se ha otorgado a las autoridades porque “existen en diversas leyes tributarias sistemas que parten del valor de los bienes como base para determinar el monto de la contribución que deberán pagar los sujetos pasivos de la obligación. En esas leyes se faculta a las autoridades fiscales para practicar avalúos de bienes cuando su valor sea determinante para el pago de la contribución y, sobretodo, cuando existan dudas sobre la veracidad del valor del bien declarado por el contribuyente.”<sup>53</sup>

Como ejemplo tenemos a la ley aduanera, donde se establece que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, el valor en

---

<sup>53</sup> Op. Cit. MABARAK CERECEDO, Doricela. p. 213.

aduana de las mercancías es el valor de transacción de las mismas y se entiende por valor de transacción, el precio pagado por dichas mercancías. Aunque además se deben cubrir ciertos requisitos que dispone el artículo 67 de la misma ley.

Los avalúos que se realicen para efectos fiscales tendrán vigencia de seis meses, estos avalúos deben ser realizados por autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, por corredor público o persona que cuente con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública. El artículo 4 del RCFF además de señalar lo anterior, dispone el procedimiento que se deberá llevar a cabo en el caso de que se solicite un avalúo referido a una fecha anterior a aquella en que se practique.

En el caso de la verificación de bienes durante su transporte, el artículo 29-B del Código Fiscal dispone que cuando se transporten mercancías por el territorio nacional, éstas deberán acompañarse del pedimento de importación, la nota de remisión, de envío, de embarque o despacho, según sea el caso, además de la carta de porte. Esta documentación, para ser válida, debe contener los requisitos que numera el artículo 29-A del mismo código.

Además, el artículo 146 de la Ley Aduanera determina: “La tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, deberá ampararse en todo tiempo, con cualquiera de los siguientes documentos:

I. Documentación aduanera que acredite su legal importación.

Tratándose de la enajenación de vehículos importados en definitiva, el importador deberá entregar el pedimento de importación al adquirente. En enajenaciones posteriores, el adquirente deberá exigir dicho pedimento y conservarlo para acreditar la legal estancia del vehículo en el país.

- II. Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o institución autorizada por ésta, o la documentación que acredite la entrega de las mercancías por parte de la Secretaría.
- III. Factura expedida por empresario establecido en inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la cual deberá reunir los requisitos que señale el Código Fiscal de la Federación.

Las empresas porteadoras legalmente autorizadas, cuando transporten las mercancías de procedencia extranjera fuera de la franja o región fronteriza, podrán comprobar la legal tenencia de las mismas con la carta de porte y los documentos que establezca mediante reglas la Secretaría.”

La Ley Aduanera faculta a las autoridades para verificar en forma exclusiva durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en todo el territorio nacional (artículo 144 fracción XI).

El contribuyente podría ser sujeto de determinación presuntiva en el caso de que escondiera un bien mueble para impedir que las autoridades competentes puedan realizar el avalúo sobre dicho bien. En este caso la presunción tendría que ser respecto del valor del bien.

La *fracción VII* faculta a las autoridades fiscales para recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, existen disposiciones fiscales que disponen que “tanto los servidores públicos, como las personas dotadas de fe pública, como es el caso de los notarios y corredores públicos, que con motivo de sus funciones participen o tengan conocimiento de actos o hechos gravados con contribuciones, pueden tener, en primer lugar, la obligación de

recaudar o retener y enterar las contribuciones que se causen por los hechos o actos ante ellos realizados, o de los que puedan tener conocimiento.”<sup>54</sup>

Este procedimiento de comprobación convierte a los servidores públicos y fedatarios en valiosos coadyuvantes del fisco para controlar la evasión fiscal.

La *fracción VIII* del artículo que numera las facultades de comprobación de la autoridad fiscal otorga a ésta la potestad de formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

El artículo 92 del Código de la materia, ordena que para proceder penalmente por los delitos fiscales es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114. Tratándose de los delitos de contrabando y del apoderamiento de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, será necesario que el fisco declare que ha sufrido o pudo sufrir perjuicio. La autoridad debe formular la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos la denuncia de los hechos ante el ministerio público será suficiente.

Hasta aquí la explicación de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y su relación con la primera parte de la fracción I del artículo 55 del mismo ordenamiento.

Debemos aclarar que el artículo 40 del Código, prevé que cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u

---

<sup>54</sup> Ibidem p. 215.

obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente: solicitar el auxilio de la fuerza pública, imponer la multa que corresponda o solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente. Lo anterior no excluye la posibilidad de que las autoridades respectivas decidan realizar la determinación presuntiva.

Como indicamos al principio de este punto, la fracción primera del artículo 55 comprende dos situaciones, concluida la explicación de la primera de ellas, pasaremos con la segunda de las hipótesis que mencionamos.

En la segunda situación, la autoridad esta facultada para determinar presuntivamente los ingresos, el valor de los actos, actividades o activos, por los que haya que pagar contribuciones, cuando la autoridad al iniciar alguna de las facultades de comprobación encuentre que el contribuyente omitió presentar alguna declaración correspondiente a cualquier contribución, siempre y cuando haya pasado más de un mes de la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración.

No obstante lo anterior, la autoridad, de conformidad con el artículo 41 del CFF, exigirá la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, y procederá en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos que siguen: podrá hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiere determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas; podrá también embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos

tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los que se solicita la presentación del documento no presentado en un plazo de quince días; o imponer una multa. Si la autoridad agota los actos señalados en la fracción III del artículo en comento, se darán a conocer los hechos a la autoridad competente, para que proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

Cabe mencionar, que el artículo 81 fracción I señala como infracción relacionada con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias: el no presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales. Siendo el artículo 82 el que contiene las sanciones respectivas.

El final de la fracción I del artículo que estudiamos en este punto, previene que lo dispuesto en esta fracción no se aplica tratándose de aportaciones de seguridad social, esto se debe a que son otros los organismos encargados de determinar créditos relacionados con la materia, es este el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social.

### **3.1.3 ¿CÓMO SE INTEGRA LA CONTABILIDAD?**

En este punto haremos referencia a la contabilidad por considerar indispensable conocer los conceptos que la integran para estudiar con mayor precisión las fracciones siguientes del artículo 55 en comento.

De conformidad con el artículo 28 del código de la materia, la contabilidad se integra por los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes, los sistemas y registros contables, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, equipos y sistemas

electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales.

El artículo 45 cuarto párrafo del CFF señala que en los casos previstos por el mismo artículo para poder obtener copias de la contabilidad tratándose de una visita domiciliaria, se entenderá que la contabilidad incluye los papeles, discos y cintas así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

Debemos tener presente que, según se desprende de los párrafos anteriores, la contabilidad de los contribuyentes no siempre estará compuesta con los mismos elementos, pues depende de las obligaciones que la ley establezca para cada uno de ellos.

Una vez que hemos señalado los conceptos que integran la contabilidad, podemos continuar con el estudio de las fracciones faltantes del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

La fracción II del artículo que comentamos, prevé tres situaciones diferentes, en las que se podrá proceder a la determinación presuntiva:

- a) Cuando no presente los libros o registros de contabilidad que deba llevar según establezca la ley;
- b) No presente la documentación comprobatoria de más de 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones. Nos parece importante aclarar en este punto, que esta documentación no siempre será requerida como resultado de las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del código de la materia, sino que el artículo 41-A del mismo código, dispone que las autoridades fiscales tienen facultades para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros,



datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en avisos de compensación. De tal manera que el contribuyente se encuentra obligado a atender esta solicitud de la autoridad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efecto la notificación respectiva, siempre que la autoridad haga dicha solicitud en un plazo que no exceda de tres meses a partir de que se presentó la declaración o aviso, sin que esto sea considerado como el ejercicio de alguna de las facultades de comprobación fiscal. Así pues, tenemos que si el contribuyente al atender la solicitud referida, omite presentar el 3% o más de la documentación que ampare los asientos hechos para alguno o algunos de los conceptos en la declaración, podrá ser sujeto de determinación presuntiva.

- c) No proporcione los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La fracción III del artículo que estudiamos establece como hipótesis de determinación presuntiva la existencia de irregularidades en la contabilidad de los contribuyentes, en este concepto engloba a los siguientes supuestos:

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

Nos parece elemental delimitar el concepto de “operaciones” que se emplea en este inciso, el diccionario Larousse, define “operación” como “f. Acción de una potencia, de una facultad o de un agente que produce un efecto: *operación del entendimiento, operación química.*|| Negociación o contrato sobre valores o mercancías.|| Conjunto de los medios que se ponen en juego para conseguir un

resultado: *una operación financiera*.|| Intervención quirúrgica...”<sup>55</sup>, podemos inferir entonces, que cuando el legislador se refiere a “operaciones” pretende regular las actividades del contribuyente, por las que este último obtiene ingresos y por lo tanto debe declarar y, en su caso, pagar contribuciones, o simplemente porque estas actividades influyen o se reflejan en sus finanzas, razón por la cual y siempre que el propio contribuyente esté obligado de conformidad con la ley, a llevar contabilidad, debe realizar los asientos correspondientes a sus actividades para tener un control de las mismas.

Al referirse a costo, podemos entender que se alude a la erogación o desembolso que el contribuyente realiza para poder llevar a cabo sus actividades o para adquirir bienes que coadyuven a la realización de éstas.

Entonces, cuando el contribuyente omita registrar alguno de los aspectos que se señalan en este inciso, y esta omisión u omisiones constituyan más del 3% de lo declarado en el ejercicio, la autoridad podrá proceder a la determinación presuntiva de contribuciones.

- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos. Esto implica la inexistencia de las compras, de los gastos o los servicios, por lo que la información que establezca lo contrario es falsa, y se podría presumir que lo que se pretende con el registro de un gasto no realizado, es disminuir el crédito fiscal a cargo del contribuyente.
- c) Omitir o alterar en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o los precios de estas existencias sean distintos a los del costo, cuando estas alteraciones representen más del 3% del costo de los inventarios.

---

<sup>55</sup> Op. Cit. GARCÍA-PELAYO Y GROSS, Ramón. p. 741.

Por inventario debemos entender la relación de bienes, debidamente contados, pesados o medidos, presentada en forma analítica, incluyendo su valor en dinero.

La primera parte de este inciso se refiere a la omisión de bienes que integran el inventario que el contribuyente esté obligado a llevar o a la modificación relativa a la existencia de bienes que integran el mismo; la segunda parte se refiere a las modificaciones relativas al costo de los bienes que figuran en el inventario, es decir, dichos bienes se encuentran registrados, pero, los precios que se señalan para ellos, son distintos al costo verdadero. Cuando alguna o algunas de las situaciones antes descritas se presenten y, de manera individual o en conjunto, representen más del 3% del costo total de los inventarios, se habrá actualizado la hipótesis de determinación presuntiva prevista en el inciso c) de la fracción III del artículo en comento.

La fracción IV del artículo que nos ocupa señala como causal para que proceda la determinación presuntiva que el contribuyente no realice la valuación de inventarios a que esté obligado o no lleve el procedimiento de control de los mismos. El Código Fiscal de la Federación no hace ninguna precisión respecto de la valuación de inventarios, tampoco dispone nada respecto del procedimiento de control de éstos, con excepción de lo señalado en los artículos 83 fracción II Y 84 fracción II que califican como infracción no valuar los inventarios o no realizar el procedimiento de control de los mismos, asimismo indican la sanción a la que se hace acreedora la persona que cometa la infracción.

Hugo Carrasco Iriarte señala que por Inventario se entiende la “Relación ordenada de bienes y existencias de una entidad o empresa a una fecha determinada. Contablemente, es una cuenta de activo circulante que representa el valor de las mercancías existentes en un almacén.

En términos generales, es la relación o lista de los bienes materiales y derechos pertenecientes a una persona o comunidad, hecha con orden y claridad. En contabilidad, el inventario es un relación detallada de las existencias materiales comprendidas en el activo, la cual debe mostrar el número de unidades en existencia, la descripción de los artículos, los precios unitarios, el importe de cada renglón, las sumas parciales por grupos y las clasificaciones y su total.”<sup>56</sup>

En los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, podemos encontrar disposiciones que se han utilizado en la práctica, sin embargo, no tienen en realidad, un sustento legal, por lo que no otorgan seguridad jurídica al gobernado.

En la fracción V se establece como hipótesis de determinación presuntiva, el incumplimiento por parte del contribuyente, de las disposiciones que establezcan para él la obligación de poner en operación máquinas registradoras de comprobación fiscal, o equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, o los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

El Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, contienen diversos artículos que tratan de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, sin embargo, no señala claramente qué criterio debe seguirse para asignar a determinadas personas la obligación de contar con dichas máquinas.

El artículo 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, señala que las personas que estén obligadas a llevar contabilidad, deberán llevar los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de dicho Código.

---

<sup>56</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionarios Jurídicos Temáticos*, Segunda Serie, Derecho Fiscal, Primera Parte, Volumen 2, 2ª ed., Ed. Oxford University Press, México, 2002. p. 554.

El artículo 29, sexto párrafo, del mismo Código, dispone que los contribuyentes con local fijo, están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos.

El artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece que los sistemas y registros contables a que hace referencia el artículo 28 fracción I del Código de la materia, deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, además, señala los requisitos mínimos que deberán reunir dichos sistemas y registros. Para tal efecto, los contribuyentes podrán usar indistintamente los sistemas de registro manual, mecanizado o electrónico, siempre que los mismos cumplan con los requisitos que para cada caso establece el propio Reglamento.

El artículo 29-A del Reglamento citado, enumera las reglas que deben cumplir los contribuyentes que cuenten con local fijo, y que tengan máquinas registradoras de comprobación fiscal, así como aquellas personas que adquieran directamente de fabricantes o importadores máquinas registradoras de comprobación fiscal, entre estas reglas se encuentran las siguientes:

- I. Registrar en las máquinas el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general.
- II. Expedir los comprobantes que emitan dichas máquinas, respecto de los actos o actividades señalados en la fracción anterior.
- III. Tener en operación las máquinas de comprobación fiscal.
- IV. Cuidar que cumplan con su finalidad, proporcionar y conservar la información de su funcionamiento.

El artículo 29-I del mismo Reglamento, indica que cuando una máquina registradora presente alguna descompostura que impida su correcto funcionamiento, el contribuyente deberá solicitar por escrito la reparación de la misma, dentro del día siguiente a aquél en que dejó de funcionar. Los registros que correspondan a sus actividades deberán seguirse realizando, a través del sistema manual, mecanizado o electrónico, cuando no cuenten con otras máquinas registradoras, si cuentan con ellas, deberán realizar dichos registros en estas máquinas.

Podríamos decir que cuando el contribuyente no solicite la reparación a que se refiere el párrafo anterior, está impidiendo que la máquina cumpla con el propósito para el que fue instalada, pues depende de dicha solicitud, el correcto funcionamiento de la misma, y al no realizar los actos tendientes para su reparación impide que éstas sean utilizadas adecuadamente, por lo que se actualizaría la hipótesis de determinación presuntiva a que se refiere la fracción V del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

La última fracción del artículo 55 del Código establece como posibilidad de determinación presuntiva, el hecho de que las autoridades fiscales adviertan “**otras irregularidades**” en la contabilidad de los contribuyentes, que impidan el conocimiento de sus operaciones. Es claro que esta fracción involucra una gama enorme de posibilidades en que la autoridad podría ejercer su facultad de determinación presuntiva, pues dentro de la expresión citada pueden encuadrar muchísimas situaciones contables del contribuyente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado en la tesis que tiene como rubro “Código Fiscal de la Federación. El Artículo 55, Fracción VI, de dicho Ordenamiento, que utiliza la expresión “Otras Irregularidades” no transgrede el Principio de Legalidad Tributaria, pues precisa los Lineamientos o Reglas que debe seguir la Autoridad Exactora para determinar la irregularidad en la contabilidad.”, que esta fracción

del artículo 55 no transgrede el principio de legalidad tributaria, argumentando que todo contribuyente está en posibilidad de conocer algunas “irregularidades” listadas en el artículo que nos ocupa que se consideran para efectos de la referida determinación presuntiva y que informan sobre la existencia de “otras” irregularidades similares no señaladas expresamente en el texto de este artículo que pueden dar lugar al ejercicio de la facultad de determinación presuntiva.<sup>57</sup>

El último párrafo de este artículo aclara que la determinación presuntiva no excluye las sanciones a que se hubiere hecho acreedor el contribuyente.

### **3.2 ESTUDIO DEL ARTÍCULO 61 DEL CFF**

Este artículo establece dos procedimientos para realizar la determinación presuntiva una vez que se ha determinado que el contribuyente se encuentra en alguna de las hipótesis previstas en el artículo 55 que estudiamos anteriormente.

El artículo 61 de que se trata, dice a la letra:

“Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el Artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el período objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

- I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a

---

<sup>57</sup> Cf. Instancia: Segunda Sala. Novena Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XX, Diciembre de 2004 Tesis: 2ª XCII/2004 Página: 559 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis Aislada. Rubro: Código Fiscal de la Federación. El artículo 55 fracción VI, de dicho ordenamiento, que utiliza la expresión “otras irregularidades” no transgrede el principio de legalidad Tributaria, pues precisa los lineamientos o reglas que debe seguir la autoridad exactora para determinar la irregularidad en la contabilidad

treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.

- II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del período de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión.

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

En la primera parte del artículo se disponen claramente las circunstancias en las que el contribuyente debe encontrarse para que las autoridades puedan aplicar alguno de los dos procedimientos que se establecen en el propio artículo. De tal manera que la autoridad fiscal primero deberá comprobar que el sujeto pasivo de la relación tributaria se ha colocado en alguno de los supuestos que se establecen en el artículo 55 del mismo Código, posteriormente será necesario que el contribuyente no pueda comprobar por el período objeto de la revisión, sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deba pagar contribuciones.



Una vez que se han dado las situaciones que el Código dispone, el sujeto activo de la relación tributaria podrá aplicar alguno de los procedimientos establecido en este artículo para determinar presuntivamente, **sólo por el período objeto de la revisión**, al contribuyente que se ha colocado en alguno de los supuestos de determinación presuntiva que se prevén en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

La *primera fracción* del artículo 61 prevé la posibilidad de que el sujeto pasivo, tenga en su poder contabilidad o documentación, que si bien no comprueba sus ingresos o el valor de los actos o actividades por los que deba pagar contribuciones, durante la totalidad del período que fue objeto de revisión, puede ser suficiente para permitir que se reconstruyan las operaciones correspondientes a cuando menos 30 días, lo mas cercano al cierre del ejercicio. El ingreso o el valor de los actos o actividades, será determinado con base en el promedio diario del período reconstruido, ese promedio será multiplicado por el número de días que correspondan al período objeto de revisión.

Es importante precisar, que el período reconstruido de 30 días a que se refiere el artículo que estudiamos, incluye tanto los día hábiles como los días inhábiles, existentes en dicho período, aún cuando el artículo 12 del CFF, preceptúa, que cuando los plazos se establezcan en días no contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre, lo anterior según Tesis emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Cf. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Octava Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte VI Segunda Parte-1. Página 140. Rubro. Determinación Presuntiva de Ingresos. El período reconstruido de operaciones incluye también los día inhábiles.

### **3.2.1 DOCUMENTOS O INFORMACIÓN DE TERCEROS (ARTÍCULO 62)**

Para realizar la reconstrucción a que se refiere la primera fracción del artículo 61 del CFF, la autoridad fiscal también podrá tomar como base la información que obtenga de terceros. El artículo 62 del Código Fiscal numera una serie de supuestos, en los que se considerará que la información proporcionada por terceros relacionados con el contribuyente corresponde a operaciones de este último.

Las operaciones que se contengan en dicha información se presumirán realizadas por el contribuyente cuando:

- a) Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.
- b) Señalen como lugar para la entrega de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero real o ficticio.
- c) 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.
- d) Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

Todas estas presunciones admiten prueba en contrario, por lo que el contribuyente podrá presentar las pruebas que estime pertinentes para evitar que las operaciones se consideren realizadas por él, evitando con ello que se incremente el valor de los ingresos, actos o actividades por los que deba pagar contribuciones.

Si la autoridad fiscal, con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros, logra reconstruir las operaciones del contribuyente por el período de 30 días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, deberá sacar el promedio diario del período reconstruido, éste se multiplicará por el número de días que

comprenda el período que fue objeto de revisión. Sobre esta cantidad se deberá determinar el importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente.

Cabe aclarar que, para la determinación presuntiva, sólo deberá tomarse en cuenta la contabilidad, documentación o información de terceros, que contengan operaciones correspondientes al período objeto de revisión, pues únicamente éstas son las que deben determinarse presuntivamente.

La *segunda fracción* del artículo 61 del CFF, será aplicable para el caso de que no sea posible reconstruir las operaciones del período de 30 días que se establece en la primera fracción de este mismo artículo.

De conformidad con lo establecido en esta fracción, la autoridad fiscal deberá tomar como base, la totalidad de los ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión. Sobre este último resultado se calcularán las contribuciones a que esté sujeto el contribuyente.

Vemos que la autoridad podrá observar las actividades del contribuyente por un período de cuando menos siete días incluyendo los inhábiles, la expresión “cuando menos” implica que es posible que la autoridad establezca un período más largo pero no señala un máximo, originando con esto incertidumbre en el contribuyente que se haya colocado en este supuesto.

Además debemos considerar que el período de siete días en que la autoridad fiscal podrá observar las actividades del contribuyente resulta insuficiente, y poco confiable, toda vez que los resultados que dicho procedimiento pueda arrojar no se apegarían en la mayoría de los casos a la realidad, pues las operaciones que el contribuyente realice en el citado período difícilmente serán siempre iguales en todas las épocas, por lo que sus ingresos,

actos o actividades por los que deba pagar contribuciones varían, razón por la que al aplicarle al contribuyente este procedimiento se le podría causar un daño importante en virtud de que el impuesto determinado, a excepción de algunos casos, no sería proporcional.

También podría darse la situación contraria, pues las actividades del contribuyente podrían ser observadas en un período en que para él se registren pocas operaciones, aun cuando en otra época realiza más, por lo que si se le determina con base en el primer período citado, el crédito fiscal a su cargo sería mucho menor al que debería haber pagado en realidad.

Por lo anterior, la fracción II del artículo 61 del CFF, es inconstitucional ya que no cumple con el principio de proporcionalidad que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Al tomar como base el total de los ingresos o del valor de los actos o actividades que observe la autoridad fiscal durante siete días, no atiende a la capacidad económica del contribuyente, toda vez que no se toman en cuenta los diversos factores que pueden existir entre el período objeto de revisión y la fecha en que se realiza el procedimiento de observación que realiza de conformidad con la fracción II del artículo en comento.<sup>59</sup>

Finalmente, el último párrafo del artículo 61 señala que al resultado de alguna de las operaciones anteriores se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda al impuesto de que se trate. Sin embargo, en relación con el monto que el contribuyente deberá pagar tratándose del impuesto sobre la renta, se deberá determinar, previo a la aplicación de la tarifa

---

<sup>59</sup> Cf. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIX, Marzo de 2004. Tesis: VIII.3º.38 A. Página: 1548. Materia Administrativa. Tesis Aislada. Rubro: Determinación Presuntiva de la Utilidad Fiscal. El Artículo 61, Fracción II, del Código Fiscal de la Federación al tomar para su aplicación como base el total de los ingresos o del valor de los actos o actividades que observe la autoridad fiscal durante siete días, viola el principio de proporcionalidad Tributaria.

correspondiente, la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

### **3.3 RELACIÓN CON LOS ARTÍCULOS 90 Y 91 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Como mencionamos con anterioridad, para poder hacer la determinación presuntiva del impuesto sobre la renta, la autoridad fiscal primero deberá determinar la utilidad fiscal del contribuyente, al inicio de este capítulo se delimitó el concepto de utilidad fiscal, por lo que ahora sólo hablaremos del procedimiento que para obtener dicha utilidad, se prevé en el artículo 90 de la LISR.

El citado artículo dispone que a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente se les aplicará el coeficiente de 20% o el que corresponda según la actividad de que se trate, en el mismo artículo se lista una serie de actividades y a cada una se le asigna un coeficiente para que se aplique a los ingresos brutos, con esta operación se obtendrá la utilidad fiscal. A la cantidad que se obtenga se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores para obtener el resultado fiscal. Sobre este último se calculará el impuesto a pagar.

El artículo 91 de la LISR, otorga a la autoridad fiscal, la facultad para modificar la utilidad o pérdida fiscal, esta modificación se hará determinando presuntivamente los precios en que los contribuyentes hayan adquirido o enajenado bienes, así como el monto de la contraprestación cuando se trate de operaciones distintas de enajenación. Para poder realizar esta presunción es necesario que se dé alguno de los siguientes supuestos:

- a) Las operaciones de que se trate se pacten a un precio menor que el del mercado, o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

- b) La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo.
- c) Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

En este caso las autoridades fiscales podrán tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- 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.
- 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 la LISR. Para los efectos de lo provisto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 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 la LISR.

## **CAPÍTULO 4. CRÍTICA A DIVERSOS ASPECTOS DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA**

### **4.1 NECESIDAD DE LA EXISTENCIA DE PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA**

Las autoridades fiscales se enfrentan diariamente a diversos problemas, que en la mayoría de los casos repercuten en la captación de recursos, que son necesarios para el Desarrollo del Estado.

Entre los principales problemas a los que se enfrentan las autoridades fiscales se encuentra el ánimo de los contribuyentes de defraudar a la Hacienda Pública; la evasión y la elusión son dos de las formas que los propios contribuyentes utilizan para evitar pagar contribuciones. “La doctrina es unánime al utilizar los términos jurídicos evasión y elusión, al señalar a la primera como antijurídica y contraria al texto de la ley que impone una obligación tributaria de pago relacionada con un hecho generador y la segunda como la forma de utilizar construcciones jurídicas, lagunas de la ley que impidan ser atrapados en la figura de la norma tributaria.”<sup>60</sup>

Contra las prácticas evasivas se establecen multas administrativas o sanciones penales, éstas son medidas contra los efectos de la evasión y la elusión, pero en realidad no previenen la ejecución de las mismas.

El “crecimiento de la evasión generalizada trae consigo aumento de tasas para compensarlo, con lo cual la diferencia entre los que pagan y los que no lo hacen se acentúa,

---

<sup>60</sup> TAPIA TOVAR, José. *La Evasión Fiscal. Causas, Efectos y Soluciones*, Ed. Porrúa, México 2000. p. 54.

es decir que no solamente la evasión es un proceso autoalimentado por actos de imitación, sino también fomentado por la política fiscal, que reacciona en la única forma que puede.”<sup>61</sup>

Como consecuencia de lo antes expuesto, el legislador ha recurrido al uso de presunciones, para prevenir la defraudación al fisco, establecerlas no es una tarea fácil en virtud de que éstas deben respetar los principios de las contribuciones. “La creación de una presunción no debe vulnerar los derechos y garantías de los contribuyentes, sobre todo los principios que rigen la tributación.

Mediante la presunción se trata de evitar las maquinaciones que en un momento determinado realicen para evadir el pago del tributo. Si a la autoridad se le coloca en una posición de supremacía y se le otorgan las herramientas necesarias, podrá acotar las posibles salidas del obligado tributario en su búsqueda del no pago, y garantizar, por ende, un sistema redistributivo de la carga fiscal, sano y adecuado a la aptitud contributiva de los contribuyentes. El legislador, en su afán de crear normas eficaces, realiza en la ley construcciones técnicas que, basadas en conductas anteriores, ponen coto a la actitud fraudulenta del sujeto. Esto permite evitar no sólo la fuga de recursos, sino garantizar la credibilidad del sistema tributario en su conjunto. El Estado, impositivamente hablando, necesita asumir actitudes inteligentes y efectivas, para garantizar la participación de los sujetos en el concurso de los gastos públicos.”<sup>62</sup>

Mediante las presunciones, el fisco disminuye la pesada carga de tener que demostrar el probable ánimo de defraudar al fisco, ya que generalmente la actitud dolosa de algunos contribuyentes dificulta en gran medida la posibilidad de demostrar tanto el ánimo de defraudar como el fraude en sí.

---

<sup>61</sup> Ibidem. p. 56.

<sup>62</sup> Op. Cit. ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M. p.346.



Se dice que las presunciones disminuyen la carga de probar, porque el fisco no está exento de ello, sino que debe demostrar la existencia del supuesto del que parte una presunción previamente establecida por la ley.

Como podemos percatarnos, las presunciones juegan un papel muy importante en la captación de recursos para el gasto público, pero ello no significa que el legislador pueda actuar arbitrariamente, imponiendo figuras que se alejan totalmente de la realidad, pues como se sabe las presunciones deben partir de un hecho conocido que tenga una relación causal con otro desconocido, y que por lo tanto permita dar por cierta la existencia de este último.

## **4.2 COMENTARIOS RELATIVOS A LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA**

En este apartado haremos comentarios en relación con algunos aspectos específicos de los artículos que se han comentado en el desarrollo de este trabajo.

### **4.2.1 ARTÍCULO 55 PRIMER PÁRRAFO CFF, LA OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD DE PROBAR QUE LOS INGRESOS Y EL VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES PROVIENEN DEL OBJETO GRAVADO**

Como ya se mencionó, las presunciones no anulan, a favor de las autoridades hacendarias, la obligación de probar, sino que simplemente disminuyen la pesada carga que este hecho representa para las citadas autoridades, cuando la intención del contribuyente es evadir sus obligaciones fiscales.

El artículo 55 del CFF, como ya se señaló anteriormente, establece en su primer párrafo que las autoridades podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos,

sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones. Cuando el Código hace referencia a la utilidad fiscal y al remanente distribuible, entendemos que la presunción será esencialmente respecto del Impuesto Sobre la Renta, pero al aludir, al valor de los actos, actividades y activos por los que se deban pagar contribuciones, se puede entender en términos generales, que la presunción no necesariamente tiene que recaer sobre el impuesto citado anteriormente, sino que también puede llevarse a cabo en relación con otros impuestos, tal como el impuesto al valor agregado.

En estas circunstancias, para determinar presuntivamente, la autoridad debe estimar el importe sobre el que se calculará el impuesto a cargo del contribuyente. En consecuencia es indispensable que la autoridad pruebe que la base gravable fue obtenida de ingresos o actividades por los que se deba pagar precisamente el impuesto que estén determinando.

Por ejemplo, en el caso de que se actualizara el supuesto previsto en la fracción I del referido artículo, en el que se prevé la obstaculización de las facultades de comprobación, y éstas se materializaran en una visita domiciliaria, sólo se podría proceder a determinar presuntivamente las contribuciones por las cuales se iba a realizar la citada visita y éstas no son otras que las expresamente señaladas en la orden de visita domiciliaria. Por lo tanto, al determinar presuntivamente, la autoridad fiscal está obligada a verificar que la estimación proceda solamente sobre aquellos impuestos por los cuales iba a realizarse la facultad de comprobación referida, asimismo deberá probar que el cálculo del impuesto que corresponda, se haya realizado en base a conceptos que se encuentran gravados y por los cuales el contribuyente esté obligado a pagar el impuesto que se haya determinado de conformidad con lo dispuesto por el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, y en el caso de que la autoridad, con fundamento en el artículo 55 del CFF, realizara la determinación presuntiva no sólo de la utilidad fiscal sino también de los elementos sobre los que se calcula la misma, se estaría violando el principio de legalidad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el artículo 55 no prevé una presunción de ingresos, sino una presunción de la utilidad fiscal.

#### **4.2.2 ARTÍCULO 55 PRIMER PÁRRAFO CFF, LA POTESTAD DE LAS AUTORIDADES DE INICIAR O NO EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA**

En este punto, abordaremos brevemente, la situación prevista en el artículo citado al rubro, partiendo desde un punto distinto al planteado en los comentarios hechos en el capítulo anterior.

Para comenzar, nos parece pertinente, transcribir nuevamente el primer párrafo del citado artículo:

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

De la lectura de esta primera parte del artículo, advertimos que el legislador otorgó a las autoridades administrativas correspondientes, la oportunidad de determinar presuntivamente a los contribuyentes que se encuentren en alguna de las hipótesis a que se refiere el artículo que comentamos, sin que ello signifique una obligación para las autoridades encargadas de realizar dicha determinación, es decir, cuando las autoridades

administrativas, adviertan alguna irregularidad de las previstas en las fracciones que conforman el propio artículo, tendrán la posibilidad de proceder a la determinación presuntiva, pero no estarán obligadas a llevarla a cabo, esto en virtud de que en la primera parte del artículo de referencia el legislador utilizó la palabra “podrán”, el diccionario de la Real Academia Española le atribuye el siguiente significado al verbo poder “... 1. tener expedita la facultad o potencia de hacer algo...”.<sup>63</sup>

En relación con el verbo “podrán” utilizado en esta parte del artículo, nos parece adecuado hacer referencia a una tesis del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que a la letra dice:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS, CUANDO SON OPTATIVOS Y CUANDO OBLIGATORIOS. Si el particular resulta afectado por una resolución administrativa y la Ley del acto le otorga la posibilidad de recurrirla empleando el vocablo “podrán”, éste no debe ser interpretado como la posibilidad optativa o alternativa a cargo del particular de elegir específicamente entre recurrir la resolución que le afecta, o bien, la no interposición del recurso, pues la intención del legislador al utilizar el vocablo “podrán” sólo da cumplimiento al imperativo constitucional, de legítima defensa y garantía de audiencia al establecer para el afectado por una resolución un camino o posibilidad de solicitar ante la autoridad inmediata superior de la responsable la revisión de dicha resolución, es decir, se da la oportunidad al particular de que en caso de que no esté de acuerdo con la resolución apoyada en la ley del acto **puede elegir entre recurrir la resolución o no recurrirla**, lo que traería consigo en este último supuesto el consentimiento tácito de la citada resolución, pero nunca la oportunidad para acudir directamente al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y obviar la tramitación del recurso administrativo procedente.

---

<sup>63</sup> Op. Cit. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA.

Asimismo, el vocablo “podrán” (inflexión del verbo poder) significa según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en su vigésima edición, “tener expedita la facultad de potencia de hacer una cosa”. Ser contingente o posible que suceda una cosa. Tener facilidad, tiempo o lugar de hacer una cosa, significados que difieren absolutamente con el término “optar” y “optativo”, que significa, según el diccionario de referencia, “escoger una cosa entre varias, acción de”. De tal manera que, semánticamente, ambos términos no tienen equivalente entre sí, menos aún la posibilidad de sinonimia, por lo que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley Federal de Protección al Consumidor no es dable el interpretar la voz “podrán” como facultad para optar o elegir entre la interposición del recurso de revisión (ante la inmediata autoridad superior de la responsable) o la posibilidad de promover un juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, circunstancia que nos permite concluir que el recurso administrativo que las personas afectadas por las resoluciones dictadas con fundamento en la Ley de la materia que actualiza el mismo, “podrán” interponerlo con apoyo en el propio ordenamiento legal, no siendo optativo o alternativo agotarlo, sino obligatorio y previo al juicio fiscal.”<sup>64</sup>

La tesis transcrita, confirma el criterio antes señalado, en el sentido de que el vocablo “podrá”, otorga a la autoridad la posibilidad de realizar o no la determinación presuntiva, no obstante lo anterior, siempre que la autoridad administrativa decida no iniciar el referido procedimiento, tendrá la obligación de justificar la decisión de no determinar presuntivamente, en otras palabras, la autoridad tendrá que asentar en el expediente que corresponda, las razones que tuvo para no determinar presuntivamente a

---

<sup>64</sup> TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Octava Época, Enero de 1991.

algún contribuyente que se haya colocado en cualquiera de las hipótesis previstas por el artículo 55 del CFF.

Ahora bien, recordando un poco lo que tratábamos en el segundo capítulo de este trabajo, respecto de los principios de las contribuciones, particularmente por lo que se refiere a la equidad, nos permitimos citar lo siguiente “...La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y regula...”, esto en mi opinión, significa que cuando los contribuyentes se encuentran en igualdad de situaciones, deben ser tratados de igual manera, lo que no sucede en este caso en particular, toda vez que aún cuando cierto número de contribuyentes se encuentren en posibilidad de ser determinados presuntivamente por haberse ubicado en alguna de las hipótesis que se encuentran previstas en el artículo 55 del CFF, la autoridad administrativa tiene potestad otorgada por el propio Código, para **no** proceder a la determinación presuntiva de todos y cada uno de ellos, violando con esto el principio de equidad previsto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es por esto que en el párrafo anterior, señalábamos que la autoridad deberá justificar la no determinación presuntiva, estableciendo claramente cuales fueron las circunstancias especiales que colocaron al contribuyente en una situación distinta, a pesar de que su conducta haya encuadrado, al igual que otros, en alguna de las hipótesis que refiere el multicitado artículo 55 del CFF.

La explicación adecuada de la autoridad será, que a pesar de que el contribuyente se colocó en alguna de las hipótesis del artículo mencionado, ello no imposibilitó la determinación con base en los elementos en poder de la autoridad.

#### **4.2.3 ARTÍCULO 90 PRIMER PÁRRAFO LISR EN RELACIÓN CON EL 61 CFF LA BASE ARBITRIO DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA**

Como ya se señaló en el capítulo anterior, el artículo 61 del CFF, dispone que cuando se trate de la determinación presuntiva del impuesto sobre la renta, antes de aplicar la tasa o tarifa que corresponda, se deberá estimar previamente, la utilidad fiscal.

Para comenzar con el estudio de este punto, transcribiremos la primera parte del artículo en comento:

“...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: ...” de esta operación se obtiene la utilidad fiscal, a ésta última se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar, y sobre el resultado que se obtenga (resultado fiscal) se aplicará la tasa o tarifa que corresponda para calcular el impuesto.

Ahora bien, si por base gravable entendemos la cantidad sobre la que se calcula el pago del impuesto, el “resultado fiscal” al que aludimos en el párrafo anterior, no es otra cosa que la base gravable del impuesto sobre la renta, toda vez que sobre dicha cantidad se aplica la tasa que corresponda, para determinar el monto que el contribuyente debe pagar por concepto de impuesto sobre la renta.

En este tenor y por la forma en que se encuentra redactada la primera parte del artículo que comentamos, podríamos pensar que se está dejando a la autoridad administrativa la facultad de determinar la base sobre la que se calcularía el impuesto, pues en principio parece que se está otorgando a dicha autoridad la facultad de elegir entre aplicar el 20% o el que corresponda a la actividad de que se trate, lo cual sería claramente

violatorio del principio de legalidad establecido en nuestra Constitución Política, en virtud de que sería la autoridad administrativa quien estableciera como se va a calcular la base gravable, siendo ésta un elemento de las contribuciones, se podría favorecer a unos y perjudicar a otros.

Sin embargo, apoyándonos de la tesis transcrita en el punto 4.2.2, concluimos que la intención del legislador era que la autoridad administrativa aplicara el porcentaje de 20% para computar la utilidad fiscal, únicamente en el caso de que las actividades sobre las que se estuviera determinando presuntivamente, no se encontraran enlistadas en el propio artículo.

Por todo lo anterior, nos permitimos proponer una nueva redacción para el primer párrafo del artículo de referencia, que permita comprender de primera intención, el verdadero propósito del legislador:

“ARTÍCULO 90. Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, aplicará a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20%, siempre que no se trate de alguna de las actividades que a continuación se indican, en cuyo caso, aplicará el coeficiente que les corresponda: ...”

Con esta nueva redacción se pretende hacer mas claro el procedimiento que deben seguir las autoridades fiscales, y con ello evitar confusiones que lleven a la interposición de recursos por parte de los contribuyentes, y aunque dichos recursos no llegaran a prosperar, podrían obstruir y retardar la recaudación de impuestos.



#### **4.2.4 ARTÍCULO 90 FRACCIÓN IX LISR, UTILIDAD DE 50%**

La fracción IX del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la letra dice: “Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.”, si seguimos los numerales del mismo artículo inmediatamente advertiremos que existe una gran desproporción entre los coeficientes establecidos para calcular la utilidad fiscal de las demás actividades ahí previstas y el coeficiente señalado para la prestación de servicios personales independientes.

En este punto cabe destacar, que el legislador, no señala los factores que se tomaron en cuenta para fijar un porcentaje tan elevado, para calcular la utilidad fiscal de las personas dedicadas a prestar servicios personales independientes, lo que hace pensar que dicho coeficiente fue elegido arbitrariamente, sin considerar todos los elementos necesarios para cuidar que no se perjudique a los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta, por lo que en todo caso, la autoridad fiscal tendría que explicar las “circunstancias especiales” en que se colocan los sujetos que se dedican a la actividad antes mencionada, y que permiten determinar que su capacidad contributiva soporta una carga fiscal, que desde nuestro punto de vista es extremadamente onerosa.

En relación con lo anterior, somos de la opinión de que el legislador debería plasmar en la Ley criterios más específicos para la aplicación de porcentajes, ya que determinar el porcentaje de ingresos que se considerará como utilidad para calcular el impuesto a pagar, basándose únicamente en la actividad a que se dediquen los contribuyentes, da lugar a un gran margen de error, pues aún cuando dos o más sujetos pasivos tengan una misma ocupación, eso no implica que el nivel de ingresos sea igual, ni siquiera podríamos afirmar que los ingresos son semejantes, entre todas las personas dedicadas a la misma actividad.

Sin perjuicio de lo anterior, estimamos que un sistema de porcentajes fijos no atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en virtud de que la aplicación de este sistema tiene un impacto negativo que repercute principalmente en el patrimonio de personas con bajos ingresos, por lo que establecer un porcentaje tan alto como el previsto por la fracción IX del artículo 90 de la LISR, es altamente lesivo para los contribuyentes que se dedican a la actividad a que se refiere esa misma fracción, ocasionando que los sujetos obligados al pago del impuesto, evadan el cumplimiento de dicha obligación, impidiendo con ello la recaudación de recursos, indispensables para el desarrollo del país.

Adicionalmente, como vimos en el capítulo segundo, el principio de proporcionalidad exige que los impuestos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan mayores ingresos contribuyan en mayor medida al gasto público, cuidando en todo momento no sobrepasar la capacidad económica de los contribuyentes.

Consideramos que lo precisado en el párrafo anterior, no se cumple en el caso de la fracción que comentamos, en virtud de que con el porcentaje establecido para calcular el importe de la utilidad fiscal de los contribuyentes que se dedican a prestar servicios personales independientes, se afecta considerablemente el patrimonio de los mencionados contribuyentes. Si bien es cierto que a mayor ingreso se tiene mayor capacidad contributiva, esto no quiere decir que todos los individuos que prestan servicios personales independientes obtengan mayores ingresos que cualquier persona que se dedique a otra actividad, incluso podría decirse que esto no sucede en la mayoría de los casos, por esto consideramos, que aplicar el 50% a los ingresos brutos declarados o determinados

presuntivamente para calcular la utilidad fiscal, viola el principio de proporcionalidad de las contribuciones.

A lo largo de este capítulo hemos expuesto brevemente algunos temas que nos parecieron convenientes para ilustrar problemas que podrían presentarse como consecuencia de la aplicación del mecanismo de determinación presuntiva.

Todos sabemos que la obtención de ingresos es indispensable para el desarrollo de cualquier nación, sin embargo, consideramos que en ese proceso no deben violarse los derechos y garantías de los contribuyentes, pues el establecer normas, que pretendan una mayor recaudación pero que al mismo tiempo violen las garantías de los mismos podría ocasionar un efecto contrario al que se tenía originalmente previsto, pues los gobernados al considerar injustas y demasiado onerosas las cargas que le han impuesto, tendrán una reacción desfavorable, y estarían en posibilidad de interponer y ganar recursos que entorpezcan la recaudación.

Cuando los contribuyentes interponen dichos recursos, el costo no es sólo económico, también implica la inversión de tiempo y capital humano; en caso de que el recurso que el gobernado haya interpuesto proceda, no se habrá logrado recaudar y se ocasionarán pérdidas de recursos económicos que podrían haber sido destinados al gasto público; aún cuando el contribuyente no hubiere conseguido su propósito, el procedimiento terminará siendo poco eficaz, pues de cualquier manera el Estado hizo inversiones de las que probablemente se hubiera podido prescindir, si los procedimientos para lograr la recaudación se hubieran establecido respetando las garantías y los principios de las contribuciones.

Por lo antes expresado, es necesario establecer mecanismos que ayuden a obtener recursos, y que auxilien a las autoridades en la prevención de la evasión y la elusión, los

citados mecanismos deberán establecerse sin violar los principios de las contribuciones, estableciendo leyes más justas y equitativas que ahorren la inversión de tiempo y dinero, en el proceso de recaudación, esto permitirá no sólo evitar la fuga de recursos, también podrá incrementar la credibilidad del sistema tributario y con ello ampliar la base de contribuyentes.

## CONCLUSIONES

1. En virtud del principio de legalidad de las contribuciones, es preciso no sólo que la ley las establezca, sino que también debe disponer los elementos de las mismas (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), con la finalidad de que la autoridad fiscal se apegue a lo establecido en la propia ley, evitando con ello que la determinación de las contribuciones quede al arbitrio de las citadas autoridades.
2. El principio de proporcionalidad de las contribuciones establece que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su capacidad económica, debiendo aportar una parte de sus ingresos, sin que esto afecte su patrimonio de manera excesiva.
3. El principio de equidad de las contribuciones, tiene que ver con la igualdad ante la ley tributaria, de todos los sujetos que se encuentren en las mismas circunstancias.
4. A través de la determinación se realizan las acciones tendientes a verificar que la obligación ha nacido y que se integran los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento.
5. Por regla general, la determinación de las contribuciones corresponde al sujeto pasivo de la relación tributaria, sin embargo, en la determinación presuntiva, corresponde, al sujeto activo de la relación, la determinación del crédito fiscal.
6. La presunción constituye una suposición fundada en hechos o circunstancias perfectamente conocidos. Así pues, la presunción implica un juicio lógico, que parte de un hecho conocido para llegar a precisar uno desconocido, para que la presunción se dé, debe existir una relación de causalidad entre el hecho conocido y el desconocido.

7. Las ficción y la presunción no son términos sinónimos, la primera a diferencia de la segunda, no implica una consecuencia lógica derivada de un hecho conocido para llevar a otro desconocido, sino que es poco o nada probable y en consecuencia contraria a la realidad.
8. Las presunciones tributarias representan para el Estado una herramienta de gran utilidad, en virtud de que auxilian al fisco en la difícil tarea de demostrar, entre otras circunstancias, el supuesto deseo de defraudar a la Hacienda Pública.
9. Las presunciones legales representan instrumentos complejos, que requieren de pleno conocimiento de las mismas por parte del legislador que pretende instituirlos, pues deben respetarse en todo caso, los principios que rigen las contribuciones.
10. Las presunciones son reconocidas por la ley como medio probatorio.
11. La presunción en el artículo 55 del CFF radica esencialmente en que la autoridad fiscal *podrá presumir que el contribuyente no ha cumplido con sus obligaciones fiscales*, cuando alguna de las hipótesis previstas en el propio artículo, ha tenido verificativo, dándole con ello la posibilidad de llevar a cabo la determinación presuntiva de sus ingresos.
12. La presunción establecida en el artículo 55 del CFF es de naturaleza iuris et de jure, es decir, aquellas que no admiten prueba en contrario.
13. La presunción regulada en artículo 61 del CFF consiste en que cuando no se puedan comprobar los ingresos del contribuyente, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las dos operaciones ahí mismo establecidas, esta es una presunción de naturaleza iuris et de jure.
14. Las presunciones legales absolutas (iuris et de jure), al no admitir prueba en contrario, violentan la garantía de audiencia de los contribuyentes.

15. Las presunciones legales son necesarias para evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, pero exigen del legislador un amplio conocimiento, a fin de que al ser establecidas en la ley, se instrumenten de manera correcta, sin transgredir las garantías individuales y los principios de las contribuciones, disminuyendo con ello la posibilidad de que los contribuyentes interpongan recursos para evitar dicha violación, de no ser así, las presunciones no podrán cumplir con el fin para el que fueron reguladas, y en el mejor de los casos lograrán la recaudación, pero habrán tenido que pasar por un procedimiento lento que implica la inversión de recursos (económicos y humanos) por parte del Estado.

## BIBLIOGRAFÍA

1. ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, en SOLIS DE ALBA, Cristina Angélica (comp.), *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*. Tomo I, Ed. Fideicomiso para promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México 2001.
2. BECERRA BAUTISTA, José. *El Proceso Civil en México*. 17ª ed., Ed. Porrúa, México 2000.
3. BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. *Obligaciones Civiles*, 4ª ed., Ed. Oxford University Press, México 1998.
4. BIALOSTOSKY, Sara. *Panorama del Derecho Romano*, 5ª ed., Ed. UNAM –Facultad de Derecho, México 1998.
5. BONAFANTE, Pedro. *Instituciones de Derecho Romano*, 5ª ed., Ed. Instituto Editorial Reus, Madrid 1979.
6. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 3ª ed., Ed. Porrúa, México 1999.
7. CARRASCO IRIARTE, HUGO. *Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales*, Ed. Iure Editores, México 2002.
8. CURIEL VILLASEÑOR, Omar. *Principios Tributarios: Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica*, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, México 2001.
9. DE ASSO Y DEL RÍO, Fordan y DE MANUEL Y RODRÍGUEZ, Miguel. *Instituciones del Derecho Civil de Castilla*, 5ª ed., Ed. Imprenta de Ramón Ruiz, Madrid 1792.
10. DE LA CUEVA, Arturo. *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México 2003.
11. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 19ª ed., 4ª reimpresión, Ed. Porrúa, México 2001.
12. DE PINA, Rafael. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, 15ª ed., Ed. Porrúa, México 1982.
13. *Estudios de Derecho Civil Español, Tratado de las Obligaciones*, Tomo IV, Imprenta de Antonio Penuelas, Madrid 1869.



14. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, Ed. Thomson, México 2002.
15. Las Siete Partidas del Rey Don Alfonso el Sabio, cotejadas con varios códigos antiguos por la Real Academia de la Historia. Tomo II, Ed. Lope de Vega, Madrid 1972.
16. MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho Financiero Público*, 2ª ed., Ed. Mc Graw Hill, México 2000.
17. MARGADANT S., Guillermo Floris. *El Derecho Privado Romano*, 22ª ed., Ed. Esfinge, México 1997.
18. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 15ª ed., Ed. Porrúa, México 2000.
19. ----- *Facultades de Comprobación Fiscal*, 2ª ed., Ed. Porrúa, México 2001.
20. MÉNDEZ GALEANA, Jorge. *Introducción al Derecho Financiero*, Ed. Trillas, México 2003.
21. PALLARES, Eduardo. *Derecho Procesal Civil en México*, 12ª ed., Ed. Porrúa, México 1986.
22. PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Ed. Porrúa, México 2001.
23. PONCE RIVERA, Alejandro. *La Auto-corrección Fiscal a través del Desarrollo de Visitas Domiciliarias. Elementos Básicos para la Toma de Decisiones de Calidad Durante el Desarrollo de una Visita*, 4ª reimpresión, Ed. ISEF, México 1998.
24. QUINTANA VALTIERRA, Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*, 4ª ed., Ed. Trillas, México 1999.
25. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, 2ª ed., Universidad de Guadalajara, México, Guadalajara Jalisco 2001.
26. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Ed. Oxford University Press, México 2001.
27. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª ed., Ed. Porrúa, México 2003.
28. TAPIA TOVAR, José. *La Evasión Fiscal. Causas, Efectos y Soluciones*, Ed. Porrúa, México 2000.

29. TOMAS Y VALENTE, Francisco. *Manual de Historia del Derecho Español*, 4ª ed., Ed. Tecnos, S.A., Madrid 1988.
30. ZÁRATE, José Humberto et al. *Sistemas Jurídicos Contemporáneos*, Ed. Mc Graw-Hill, México 1997.

## DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

31. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionarios Jurídicos Temáticos, Segunda Serie, Derecho Fiscal*, Primera Parte, Vol. 2, 2ª ed. Ed. Oxford University Press, México 2002.
32. ------. *Diccionarios Jurídicos Temáticos, Segunda Serie, Derecho Fiscal*, Segunda Parte, Vol. 3, 2ª ed. Ed. Oxford University Press, México 2002.
33. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Tomo P-Z, 2ª ed., Ed. Porrúa-UNAM, México 1988.
34. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Real Academia Española, 21ª ed., Ed. Espasa Calpe, Madrid 1992.
35. ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Tomo XVI, Ed. Driskill, S.A. , Buenos Aires 1982.
36. INICIATIVA DE UN NUEVO CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN 1981.

## CÓDIGOS Y LEYES

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CÓDIGO CIVIL FEDERAL