



**Universidad Nacional Autónoma de México
Programa Único de Especializaciones en Ciencias
de la Administración**

**Compliance para no caer en los supuestos del artículo 55 del
Código Fiscal de la Federación (determinación presuntiva)**

T e s i n a

Que para obtener por el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta:
Rodrigo Espinoza Trujillo

Tutor:
Profesor Luis Antonio Espinosa Campos

Ciudad de México, Agosto de 2023



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.

Gracias a Dios por permitirme cumplir mis sueños, por darme la capacidad de llegar a cualquier lugar que me he propuesto y la serenidad para poder disfrutarlo en cada momento.

ÍNDICE

Capítulo 1

Antecedentes/Marco teórico

1.1 Las contribuciones en México	1
1.2 Las obligaciones del contribuyente	10
1.3 Facultades de comprobación	14

Capítulo 2

Determinación presuntiva

2.1 El Legislador ante prácticas omisas o abusivas del contribuyente	19
2.2 Determinación con base cierta y con base presunta	22

Capítulo 3

Compliance requerido

3.1 Cooperación frente a las facultades de comprobación de la autoridad	34
3.2 Adecuado registro y mantenimiento de la contabilidad	38
3.3 Adecuado registro de los conceptos del costo	42
3.4 Correcta valuación del inventario	44

Capítulo 4

Facultad de la autoridad fiscal para determinar presuntivamente

4.1 Armonía legislativa en relación con la determinación presuntiva	45
4.2 Análisis de la comparación entre el coeficiente de utilidad determinado presuntivamente respecto al real	47

Conclusiones	49
---------------------	----

Bibliografía	52
---------------------	----

CAPÍTULO 1

Antecedentes/Marco teórico

1.1 Las Contribuciones En México

El fundamento constitucional de contribuir al gasto público lo encontramos en el artículo 31, fracción IV, donde establece que es obligación de todos los mexicanos contribuir para dicho concepto que incluye gastos que el estado hace ya sea en infraestructura, inversión, o en el propio sostenimiento del sistema de gobierno; adicional las leyes específicas de cada impuesto reiteran la obligación que tiene una persona a contribuir al estado en caso de encontrarse en los supuestos que la ley establece y que generan el nacimiento de dicha obligación en los términos que la misma ley determine. Así, por ejemplo, nos encontramos en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación que establece “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas” (Código Fiscal de la Federación, 2021) o el artículo 1 de la LISR que menciona que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta siempre y cuando se encuentren dentro de los supuestos que el mismo artículo prevé en sus fracciones I a III.

De estas disposiciones que reiteran la obligación de una persona a contribuir debemos rescatar los elementos esenciales de las contribuciones que son, generalidad, obligatoriedad, vinculación al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad.

El principio de legalidad se refiere a que las contribuciones deben estar establecidas en una ley para que se dé su observancia general a todo aquel que la misma ley determine, *Nullum tributum sine lege*, no hay tributo si no hay ley; dicha ley debe llevar un proceso legislativo como cualquier otra que se haya expedido en cualquier otra área específica del derecho.

Así podemos ver por ejemplo en la Ley de ingresos de la Federación para el 2023 que enlista todos los tipos de contribuciones que la federación espera recibir para dicho año, pudiéndose observar incluso que algunas partidas si bien están mencionadas o enlistadas, no cuentan con un monto ni siquiera estimado de recaudación, esto para no ir en contra del principio de legalidad, ya que si bien no se tiene previsto un monto, si es mencionado en dicha ley, con lo cual se dota de legalidad a dichos conceptos, a manera de ejemplo se extraen las siguientes capturas de dicha ley, que muestran una parte de los conceptos que el estado espera recaudar en el ejercicio fiscal.

2.	Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social	470,845.4
21.	Aportaciones para Fondos de Vivienda:	0.0
01.	Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	0.0
22.	Cuotas para la Seguridad Social:	470,845.4
01.	Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.	470,845.4
23.	Cuotas de Ahorro para el Retiro:	0.0
01.	Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.	0.0
24.	Otras Cuotas y Aportaciones para la Seguridad Social:	0.0
01.	Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.	0.0
02.	Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.	0.0
25.	Accesorios de Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social.	0.0
3.	Contribuciones de Mejoras	34.6
31.	Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas:	34.6
01.	Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	34.6
39.	Contribuciones de Mejoras no Comprendidas en la Ley de Ingresos Vigente, Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores Pendientes de Liquidación o Pago.	0.0

¹ Fragmento de ingresos esperados en el ejercicio fiscal conforme a la Ley de Ingresos de la Federación (Ley de Ingresos de la Federación, 2022)

El principio de seguridad jurídica es la característica que hace que un contribuyente se encuentre en condiciones de sujetarse a una obligación de contribuir con base en lineamientos o normas bien definidas que no dan pie a duda, así podemos ver que en las disposiciones referidas a impuestos por ejemplo y en específico el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que:

Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores (Ley del Impuesto sobre la Renta, 2021).

De los que se observa que nos menciona específicamente quien está obligado al pago del impuesto (personas físicas y las morales), en que caso se

encuentran en dicha obligación de hacerlo (realicen los actos o actividades enlistados en las fracciones I a la IV), la base y tasa del impuesto (El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, en general la tasa del 16%), y las formas y métodos para determinar particularidades de cada operación que podría ser sujeta al impuesto, y que se prevén en los demás artículos de dicha ley.

Respecto a los principios de equidad y proporcionalidad que van de la mano, se debe entender la característica que tienen las contribuciones de ser pensadas para afectar al contribuyente de acuerdo a su capacidad contributiva y tomando en consideración el caso lo más particular para cada tipo de contribuyente y cada tipo de operación sujeta al gravamen, así por ejemplo nos encontramos con que para efectos de la retención que efectúa el patrón por parte del trabajador en cuanto a Impuesto sobre la Renta, dicho monto retenido variara dependiendo el monto que el trabajador perciba, es decir, entre más gane en trabajador, más alto será el impuesto que se le retenga, y que posteriormente el patrón enterara y pagara a la autoridad hacendaria por cuenta del trabajador.

Respecto a los principios constitucionales de las contribuciones, el estudioso en la materia y autor de la obra Principios del Derecho Tributario, Luis Humberto Delgadillo, comenta:

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad, por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio. (Delgadillo, 2014)¹

Mientras que, al hacer referencia a los principios de proporcionalidad y equidad, el mismo autor en la obra antes referida, nos comenta:

La proporcionalidad es un concepto que se refiere, necesariamente, a una parte de un todo, y siempre en relación con el carácter económico de la carga impositiva...

...El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

(Delgadillo, 2014)²

¹ Delgadillo, Luis Humberto, 2014, Principios del derecho tributario, quinta edición, editorial Limusa

² Ibidem

De esta manera, las contribuciones no se pagarán igual para el caso de un trabajador subordinado, que el de una persona que se dedique al comercio, o a una persona que obtenga ingresos a través de plataformas digitales, ya que el legislador con base en dichos principios busca la manera más justa y adecuada para el tributo de los diferentes tipos de contribuyentes, y el impuesto se paga de forma que entre más se obtenga ganancia más onerosa será también la carga fiscal. No obstante, existen opiniones encontradas de sí estos principios en efecto se llevan acorde o si, por el contrario, no logran ser proporcionales; como ejemplo podemos ver la tasa del 30% aplicable al resultado fiscal de las personas morales que tributan conforma al título II de la LISR el cual, si bien toma como base el resultado fiscal, y entre más grande es este, más grande será el monto de impuesto determinado a pagar, el tema de que sea 30% para todas ellas en algunos doctrinarios y estudiosos del tema genera ruido. En este trabajo no se pretende definir si es o no justa y se limita a mencionar estas reservas que se tienen en ciertos interesados del ámbito fiscal.

Los impuestos deben entenderse como una especie dentro del género de las contribuciones, y si bien no existe una definición dentro de las disposiciones fiscales de que es un impuesto, más allá de la que el Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 2 fracción I, donde menciona que será impuesto todo aquello que no sean ni aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras ni pago de derechos; es posible ubicarse oportunamente dentro del ordenamiento jurídico aplicable a cada supuesto en que un contribuyente debe atender para cumplir con esta obligación mencionada desde la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y dentro de cada ley especial de cada impuesto.

De acuerdo con el CFF en su artículo 2 nos da las siguientes definiciones de estos tipos de contribuciones, como se expone a continuación:

Respecto a las aportaciones de seguridad social son:

Contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado (Código Fiscal de la Federación, 2021).

El Estado toma la función de proveer seguridad social al trabajador subordinado, pero cargando el costo tanto al trabajador como al patrón, de ahí que las aportaciones de este tipo se obtienen tanto una parte del sueldo del trabajador en forma de retención que hace el patrón, entera y posteriormente paga, así como a través de aportaciones que realiza el patrón.

Para tal efecto, la ley establece que por ejemplo, el patrón tiene obligación de inscribir al trabajador al Instituto Mexicano del Seguro Social, según lo establece el artículo 15 de la Ley del Seguro Social, y de no hacerlo se estará a las sanciones

establecidas en el artículo 304 B del mismo ordenamiento y las demás que le sean aplicables.

Nótese que al cubrir estas contribuciones, tanto el trabajador como el empleado esperan recibir un beneficio directo e inmediato, como sería de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del Seguro Social:

“El seguro social cubre las contingencias y proporciona los servicios que se especifican a propósito de cada régimen particular, mediante prestaciones en especie y en dinero, en las formas y condiciones previstas por esta Ley y sus reglamentos.” (Ley del Seguro Social, 2023)

Así, por ejemplo, en el régimen obligatorio según el artículo 11 de la LSS nos dice que comprende los seguros de:

“... I. Riesgos de trabajo;

II. Enfermedades y maternidad;

III. Invalidez y vida;

IV. Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y

V. Guarderías y prestaciones sociales.” (Ley del Seguro Social, 2023)

Respecto a las contribuciones de mejoras, menciona:

“... Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.” (Código Fiscal de la Federación, 2021)

Para tal efecto, por ejemplo, se publicó en 1990 la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica que define en que supuesto y como se debe determinar la contribución respectiva que se deberá pagar al Estado, en el entendido que por dichas obras, el contribuyente fue beneficiado de alguna forma especial, que no hubiera sido posible de no ser por la acción del Estado; así al ser beneficiado se subsume en el supuesto previsto y la obligación del pago del impuesto nace.

Sobre los derechos nos dice:

... Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados

por prestar servicios exclusivos del Estado. (Código Fiscal de la Federación, 2021)

Existen a grandes rasgos dos supuestos de causación para este tipo de contribuciones que son:

Cuando el contribuyente recibe un servicio personalizado por parte del Estado, por ejemplo, el trámite de un pasaporte o de una licencia de conducir, por las que se debe pagar un monto ya establecido que dará lugar a recibir el documento con cierta vigencia y con la característica de poder hacer uso de él y gozar los derechos que este permita dentro de la legislación aplicable.

Y el segundo, cuando se hace uso de bienes de dominio público, por ejemplo, el que se dedique a la pesca en territorio nacional, entendiéndose territorio nacional, el establecido en el artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deberá pagar este tipo de contribución por tener el derecho a la explotación de recursos que se encuentran en este caso en cuerpos de agua que pertenecen a la nación y que administra el Estado.

Y respecto de los impuestos establece que:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.” (Código Fiscal de la Federación, 2021)

En cuestión de esta última definición podemos ver que no la hay como tal, sino que el legislador incluye dentro de esta clasificación cualesquiera otras contribuciones que no haga parte de aportaciones de seguridad social o de derechos o de contribuciones de mejoras, además a diferencia de estos últimos, de los impuestos no se puede observar un beneficio directo ni inmediato.

Dicho lo anterior, se observa que se establece una relación entre el contribuyente y el estado, denominada relación jurídico-tributaria, donde participa el estado como sujeto activo de la relación y que tiene la prerrogativa de imponer contribuciones al sujeto pasivo de la relación que en este caso es el contribuyente y que este a su vez debe soportar dicha facultad del estado.

De acuerdo con el estudioso en la materia Rigoberto Reyes Altamirano sobre sujeto activo y pasivo, nos comenta lo siguiente:

“El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria serán aquellos entes públicos que están facultados para imponer tributos, para dictar normas impositivas, es decir,

aquellos sujetos que el legislador faculta a través de leyes para percibir contribuciones” (Reyes, 2018)³

Y sobre el sujeto pasivo de dicha relación nos comenta que son “las personas físicas o morales que están obligadas a otorgar una prestación de dar, consistente en la entrega de una suma de dinero, al sujeto activo”⁴

Dicha relación se basa en la teoría del contrato social de esta manera es como se perfecciona y subsiste el sistema del estado, por una parte, el estado se compromete a brindar protección y servicios básicos e indispensables para el desarrollo del integrante de la sociedad, pero este a su vez deberá sujetarse a las disposiciones que el Estado prevea para el sostenimiento y desarrollo del mismo y de los fines para los que ha sido creado, convirtiéndose los impuestos en una de las partidas más importantes y cuantiosas de todas las entradas que el estado tiene en su presupuesto.

Es así como podemos observar, por ejemplo, en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2023, que la partida de impuestos representa alrededor del 55 % del total de Ingresos estimados para tal año, representando más de 3 veces lo que se espera recibir de Ingresos por Ventas de Bienes, Prestación de Servicios y Otros Ingresos.

De los Ingresos y el Endeudamiento Público

Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 2023, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas en millones de pesos que a continuación se enumeran:

CONCEPTO	Ingreso Estimado
TOTAL	8,299,647.8
1. Impuestos	4,623,583.1
11. Impuestos Sobre los Ingresos:	2,512,233.3
01. Impuesto sobre la renta.	2,512,233.3
12. Impuestos Sobre el Patrimonio.	
13. Impuestos Sobre la Producción, el Consumo y las Transacciones:	1,921,070.7
01. Impuesto al valor agregado.	1,419,457.1
02. Impuesto especial sobre producción y servicios:	486,212.7

2 Fragmento de la LIF, referente a ingresos que el Estado espera obtener por concepto de impuestos (Ley de Ingresos de la Federación, 2022)

³ Reyes Altamirano, Rigoberto, 2018, Aplicación práctica de los principios básicos fiscales y de las obligaciones y derechos de los contribuyentes, segunda edición, editorial Tax editores

⁴ Ibidem

7.	Ingresos por Ventas de Bienes, Prestación de Servicios y Otros Ingresos	1,303,977.5
71.	Ingresos por Venta de Bienes y Prestación de Servicios de Instituciones Públicas de Seguridad Social:	78,495.9
01.	Instituto Mexicano del Seguro Social.	28,526.0
02.	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.	49,969.9
72.	Ingresos por Ventas de Bienes y Prestación de Servicios de Empresas Productivas del Estado:	1,225,481.6
01.	Petróleos Mexicanos.	826,492.8
02.	Comisión Federal de Electricidad.	398,988.8
73.	Ingresos por Venta de Bienes y Prestación de Servicios de Entidades Paraestatales y Fideicomisos No Empresariales y No Financieros.	

3 Fragmento de la LIF, referente a ingresos que el Estado espera obtener por concepto de Venta de Bienes, prestación de servicios y otros ingresos (Ley de Ingresos de la Federación, 2022)

La autoridad hacendaria, ya sea por su bajo costo administrativo o su incapacidad en términos profesionales o de falta de medios electrónicos o técnicos para ello, delega el cálculo de impuesto al contribuyente, confiando de inicio en la buena fe de este y en que llevará a cabo el cálculo de acuerdo con lo dispuesto en las leyes aplicables, según lo establece en el artículo 6.º del CFF donde menciona que le corresponde al contribuyente la determinación de las contribuciones a su cargo.

Así nos encontramos con que la autoridad define los métodos en específico para determinar la contribución a cargo y atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas, así como el giro del contribuyente y el periodo comprendido de sus actividades. Encontramos a grandes rasgos cálculos relativamente sencillos como la determinación del IVA a cargo a favor, atendiendo a la diferencia entre de IVA acreditable o pagado y el IVA trasladado o cobrado de un periodo en específico, como cálculos complejos como lo puede ser la determinación del impuesto de una persona moral del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que maneja conceptos como ingresos acumulables, utilidad fiscal, resultado fiscal, Participación de los Trabajadores en la Utilidad, entre otros, que si bien para profesionales dedicados a la contabilidad o áreas financieras y para emprendedores con experiencia pudieran ser conceptos claros y fáciles de interpretar, pero ciertamente para el público en general no resultan comprensibles del todo y dificulta el entendimiento de los métodos para determinar impuestos a cargo o a favor en su caso.

No obstante, la misma autoridad se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 de CFF y reguladas en ese mismo ordenamiento; además de estar facultada también para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o su remanente distribuible

para el caso de personas sin fines lucrativos, que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como también para determinar presuntivamente, los ingresos del contribuyente, y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, según lo señala el artículo 55 del CFF.

Dicha facultad contenida en el 55 del CFF podrá ser ejercida siempre y cuando el contribuyente se encuentre en los supuestos de las fracciones I a la VII de dicha disposición; y para tales efectos de determinación presuntiva, la autoridad utilizará cualquiera de los métodos mencionados en las fracciones I a la VII del artículo 56 del CFF.

Las facultades de comprobación nacen entonces de la necesidad que tiene la autoridad hacendaria de verificar si los contribuyentes están cumpliendo con sus obligaciones fiscales de acuerdo con como la ley lo establece, llegando incluso a poder determinar contribuciones omitidas si del desarrollo de las facultades se desprende que existió un entero menor de impuestos que el que correspondía.

1.2 Las Obligaciones Del Contribuyente

Como ya se mencionó anteriormente, el fundamento constitucional de la obligación del particular a contribuir se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

“Son obligaciones de los mexicanos:

... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,2023)

Si bien es en la constitución donde surge el fundamento para imponer contribuciones y para contribuir al gasto público, es en las leyes particulares de cada impuesto, así como en los reglamentos que derivan de la misma ley y en el mismo Código Fiscal de la Federación donde se encuentran contenidas todas y cada una de las obligaciones que un sujeto tiene de acuerdo con sus circunstancias específicas, características de su actividad económica, naturaleza de sus operaciones, actos o actividades y régimen en que se ubique de acuerdo con las disposiciones vigentes al momento del hecho que dé origen a dichas obligaciones.

El autor Javier Alejandro Sánchez Vega comenta “la causación del tributo se desprende que la obligación tributaria únicamente puede surgir cuando se realizan los hechos generadores previstos en las leyes” (Sánchez, 2016)⁵

Como ordenamiento general donde encontramos las obligaciones de un contribuyente sin importar su régimen ni su actividad económica, sino solo su condición de sujeto pasivo frente al estado, podemos encontrar dentro del CFF disposiciones de donde surgen diversas obligaciones.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en el Título Segundo “De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes” donde en su artículo 27 enlista los sujetos y sus obligaciones en materia del Registro Federal de Contribuyente, podemos acercarnos a un entendimiento del alcance que tiene la autoridad fiscal para imponer distintas obligaciones tanto formales como aquellas que derivan en el pago de un impuesto determinado.

Como punto de partida por ser generalizadas y de uso común entre los contribuyentes mexicanos nos encontramos con la obligación de presentar declaraciones periódicas y la de expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban.

⁵ Sánchez Vega, Javier Alejandro, 2016, La determinación presuntiva realizada por el SAT, primera edición, IMCP

En dicha disposición antes referida, menciona que siempre que una persona física o moral esté obligada a presentar declaraciones o expedir comprobantes fiscales mencionados anteriormente, también estarán sujetos a las siguientes obligaciones:

I. Solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes.

II. Proporcionar en el registro federal de contribuyentes, la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código, así como registrar y mantener actualizada una sola dirección de correo electrónico y un número telefónico del contribuyente, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

III. Manifiestar al registro federal de contribuyentes el domicilio fiscal.

IV. Solicitar el certificado de firma electrónica avanzada.

(Código Fiscal de la Federación, 2021)

Las personas físicas y morales que no estén obligadas a enviar declaraciones ni a expedir CFDI, pero si tengan una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, solo deberán cumplir con las primeras tres obligaciones listadas arriba, contenidas en las fracciones I, II y III del mismo artículo 27 del CFF.

Las personas morales deberán, además:

V. Anotar en el libro de socios y accionistas, la clave en el registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma.

VI. Presentar un aviso en el Registro Federal de Contribuyentes, a través del cual informen el nombre y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes de los socios, accionistas, asociados y demás personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que por su naturaleza formen parte de la estructura orgánica y que ostenten dicho carácter conforme a los estatutos o legislación bajo la cual se constituyen, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación respecto a estos, así como informar el porcentaje de participación de cada uno de ellos en el capital social, el objeto social y quién ejerce el control efectivo, en los términos de lo que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Tratándose de las sociedades cuyas acciones están colocadas entre el gran público inversionista, se deberá presentar la información a que se refiere esta fracción respecto de las personas que tengan control, influencia significativa o poder de mando dentro de la persona moral. Asimismo, deberán informarse los nombres de los representantes comunes, su clave en el Registro Federal de Contribuyentes y el porcentaje que representan respecto del total de acciones que ha emitido la persona moral. Para los efectos de este párrafo se entenderá por control, influencia significativa o poder de mando, lo que al efecto se establezca en las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. (Código Fiscal de la Federación, 2021)

Respecto de las figuras de representantes legales, socios y accionistas de las personas morales, la misma disposición establece que están obligados a:

I. Solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes.

II. Proporcionar en el registro federal de contribuyentes, la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código, así como registrar y mantener actualizada una sola dirección de correo electrónico y un número telefónico del contribuyente, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

III. Manifiestar al registro federal de contribuyentes el domicilio fiscal.

IV. Solicitar el certificado de firma electrónica avanzada.

(Código Fiscal de la Federación, 2021)

Sobre las personas que realicen pagos por salarios y en general por prestaciones de servicios personales subordinados deberán;

VII. Solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que se realicen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (pagos por salarios y en general por prestaciones de servicios personales subordinados), así como proporcionar correo electrónico y número telefónico de los mismos, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

(Código Fiscal de la Federación, 2021)

Es así con lo expuesto en este apartado que podemos entender como la relación entre el Estado y el contribuyente toma forma conforme se atiende a las disposiciones fiscales particulares, conteniendo estas diversas obligaciones que el

contribuyente deberá atender de acuerdo a si se encuentra en el supuesto establecido por la norma que lo convierta en sujeto obligado.

No obstante las obligaciones de un contribuyente no se expondrán en este trabajo en su totalidad, baste con decir que un contribuyente deberá atender a las diversas disposiciones legales, reglas de carácter general, y cualquier otra fuente de obligaciones para cumplir con ellas de manera oportuna y evitar caer en incumplimiento, para a su vez no ser acreedor de sanciones económicas o de consecuencias mayores como lo puede ser una responsabilidad penal.

1.3 Facultades de comprobación

La ley fiscal, y en específico el CFF nos menciona en el artículo 42 las facultades que tiene la autoridad fiscal para hacerse llegar de información suficiente para determinar el correcto cumplimiento en materia fiscal de los contribuyentes por lo que respecta a sus diferentes obligaciones que ya se han repasado, así destacan para efectos de nuestro tema de estudio, las siguientes:

Facultad 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, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

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 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 que cumplan con las obligaciones citadas en la misma fracción

...

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones. (Código Fiscal de la Federación, 2021)

De esto se desprende que la autoridad fiscal ha sido altamente provista de facultades para llegar a determinar si las contribuciones se han pagado y enterado de forma debida o si, por el contrario, son sujetas de errores y, por tanto, deban aplicar las sanciones y medias previstas en las disposiciones fiscales.

No obstante que el inicio de las facultades de comprobación puede ser ejercido por esta de forma discrecional; no obstante, el procedimiento para llevarlas a cabo debe de seguir una metodología establecida y normas definidas, que se encuentran dentro del mismo Código Fiscal de la Federación;

Para entender el funcionamiento y aplicación de dichas facultades de comprobación podemos repasar el procedimiento y particularidades de una visita domiciliaria, que tiene un fundamento constitucional contenido en el artículo 16 de dicha disposición, que a la letra dice: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2023)

Y en la misma disposición, en el párrafo 16, 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. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2023)

La razón de una visita domiciliaria siempre tendrá como principal objetivo validar el cumplimiento fiscal del contribuyente al que se le practique dicha visita; y en caso de no haber cumplido, la autoridad podrá determinar contribuciones omitidas, así como los accesorios de estas.

Extrayendo del mismo Código Fiscal de la Federación, sobre el alcance de la visita domiciliaria tenemos en los incisos a) al f) de la fracción V del artículo 42, que en la ejecución de la visita domiciliaria se buscará verificar el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

- a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;
- b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;
- c) La consistente en 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;

d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria (Código Fiscal de la Federación, 2021)

Y respecto al procedimiento que se deberá llevar, el mismo artículo 42, en el penúltimo párrafo de la fracción V menciona:

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y, cuando corresponda, con las disposiciones de la Ley Aduanera. (Código Fiscal de la Federación, 2021)

De acuerdo con el 38 fracción I del código que a su vez menciona:

Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios (Código Fiscal de la Federación, 2021)

Esta orden deberá ser entregada a la persona visitada de forma personal o bien a la representante de esta; si al momento de que el visitador se encuentra en el domicilio a visitar y no encontrara a la persona o su representante, dicho visitador deberá entregar un citatorio a fin de requerir a dicha persona al siguiente día; si transcurrido ese plazo de 24 horas el visitador nuevamente no encontrara a la persona visitada o su representante, la diligencia se llevará a cabo con cualquier persona que se encontrara en el domicilio.

La orden de visita deberá contener los siguientes requisitos, de acuerdo con el artículo 38 del CFF:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
 - IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
 - V. Ostentar la firma del funcionario competente.
 - VI. Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.
- (Código Fiscal de la Federación, 2021)

Y de acuerdo con el artículo 43 del CFF:

El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente.

Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

(Código Fiscal de la Federación, 2021)

La autoridad está facultada para que en caso de que se considere que existe un peligro de que el visitado se ausente o pueda impedir el inicio o desarrollo de la diligencia; los visitadores están facultados para asegurar la contabilidad. Así mismo, podrán asegurar aquellos bienes o mercancía que en el desarrollo de la diligencia no cuenten con el requisito de haber sido manifestada a las autoridades siempre que por su naturaleza se haya tenido la obligación de hacerlo.

Los visitadores deberán identificarse una vez iniciada la visita, e instarán al visitado a que designe dos testigos, si esta no lo hiciera los visitadores los designaran. No obstante, la ausencia de los mismos en algún momento del desarrollo de la visita no afectará para los resultados de la misma.

Los visitadores podrán ser sustituidos en cualquier momento o disminuir o aumentar en número a discreción de la autoridad y sin que esto invalide de ninguna forma los resultados de la visita.

La autoridad requerirá al contribuyente que exhiba la documentación que sea sujeto de revisión de acuerdo a lo establecido en la orden y específicamente por los

periodos de tiempo comprendidos en la misma. En el desarrollo de la revisión y mientras dure la visita, los visitadores podrán emitir tantas actas parciales como consideren necesario, las cuales se originarán por omisiones e irregularidades observadas por el visitador que a su vez puedan derivar en violaciones a la ley fiscal.

Entre la última acta parcial y el acta parcial final, deberán transcurrir 20 días por lo menos, periodo en el cual, el contribuyente tendrá oportunidad de presentar la documentación necesaria para desvirtuar aquellas omisiones que la autoridad haya determinado de acuerdo a la revisión practicada durante la visita; o en su caso corregir su situación fiscal. Dicho periodo de 20 días podrá ser ampliado con 15 días más cuando la revisión comprenda más de un ejercicio fiscal, y siempre y cuando se presente el aviso correspondiente dentro del primer periodo de 20 días; si agotado el plazo mencionado, el contribuyente no presentará documentación para desvirtuar las omisiones contenidas en la última acta parcial se entenderá que el contribuyente consiente los hechos contenidos en el acta.

La misma autoridad a su consideración podrá realizar compulsas a terceros, que no es otra cosa más que requerir información a personas que tengan relación de negocios con el visitado fin de comprobar la información que esté presente a la autoridad con motivo de la visita.

La visita domiciliaria concluirá con un acta circunstanciada, en la cual se harán constar todas las situaciones que se dieron en el transcurso de la visita, desde el inicio y hasta la conclusión de la misma, dicha acta deberá ser firmada por los visitadores, el visitado y los testigos designados. Si los visitados o los testigos se niegan a firmar dicha acta, los visitadores asentarán en el acta la negativa y dicha situación no afectara en la validez y valor probatorio del acta.

Al respecto sobre el alcance y marco jurídico aplicable a las facultades de comprobación de la autoridad, el autor Augusto Fernández Sagardi, nos comparte:

Estas facultades (facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del CFF) se enmarcan dentro del principio de legalidad según el cual las autoridades solamente pueden hacer lo que la ley les permite, y destacan entre ellas las revisiones efectuadas a los contribuyentes, a los responsables solidarios y a terceros con ellos relacionados (Sagardi, 2022)⁶.

⁶ Sagardi, Augusto, 2022, Código Fiscal de la Federación comentado, tercera edición, editorial thomson reuters

CAPÍTULO 2

Determinación Presuntiva

2.1 El Legislador ante prácticas omisas o abusivas del contribuyente

La autoridad hacendaria y el contribuyente históricamente no han tenido una relación de completa satisfacción entre ambas partes, siempre han existido diferencias de criterios entre autoridad y particulares u organismos interesados en el área fiscal como lo pueden ser la Procuraduría de Defensa del Contribuyente o el propio Instituto Mexicano de Contadores Públicos o cualquier otro colegiado similar; esto debido a que si bien existen los principios de las contribuciones que ya se describieron en el capítulo anterior, han existido y existen disposiciones que el legislador ha establecido y que a apreciación del contribuyente y terceros interesados, parecen excesivas; generando disgusto y una menor vinculación a la norma por lo menos en cuanto a su apreciación, que podría llevar a que el contribuyente busque disminuir su carga tributaria, ya sea usando estructuras corporativas o figuras jurídicas u otros similares que si bien tienen sustento legal; el beneficio esperado por el contribuyente es preponderantemente o exclusivamente fiscal.

Inclusive el legislador doto de la atribución de recaracterización de operaciones a la autoridad fiscal, como lo prevé el artículo 5-A del CFF donde se expone y define el concepto de razón de negocios; que a grandes rasgos es la atribución que un contribuyente debe atender al realizar cualquier operación buscando siempre un “beneficio económico razonablemente esperado”⁷; sin embargo, la recaracterización de operaciones tendrá lugar cuando la autoridad fiscal presuma que el beneficio fiscal de cierta operación llevada a cabo por el contribuyente es mayor al beneficio económico; de manera que la operación realizada, no tendrá validez para efectos de determinación de cargas tributarias a las que esté obligado el contribuyente por dichas operaciones y la autoridad fiscal le podrá dar el carácter a dicha operación conforme a su criterio, lo que podría dar pie a la determinación de una contribución omitida por la que se tuvo la obligación de pagar, la cual no existió porque a criterio de la autoridad la operación que no estuvo sujeta a una carga tributaria de inicio no existió.

Es cierto que en los últimos años la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Sistema de Administración Tributaria ha tenido un aumento de fiscalización considerable, aunado a la adhesión de obligaciones formales y más aún si se compara con años anteriores, siendo uno de sus principales objetivos han sido la recaudación a los grandes contribuyentes por la importancia económica que

⁷ Conforme al CFF el “beneficio económico razonablemente esperado” se da cuando “las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos”

podieran representar para la autoridad, y la adhesión a través del desarrollo de regímenes fiscales encaminados a la adhesión del comercio y prestación de servicios informales a la legalidad, adjudicándoles un registro como contribuyentes y obligaciones a su cargo, a cambio de tasas de impuesto reducidas y facilidades administrativas, como ejemplo podemos mencionar el recientemente desaparecido Régimen de Incorporación Fiscal y el de nueva creación Régimen Simplificado de Confianza.

No obstante los esfuerzos de la autoridad por definir disposiciones en materia fiscal observando los principios de generalidad, obligatoriedad, vinculación al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad, y por definir diferentes medios de control y obligaciones de carácter formal, históricamente ha habido casos donde el contribuyente ya sea por omisión, es decir genuino desconocimiento de la norma, o por error, o con la intención de defraudar al fisco por el beneficio fiscal que pudiera tener, puede llegar a omitir el pago de contribuciones ya sea parcial o totalmente, o incumplir con cualquier obligación que le corresponda de acuerdo a su régimen de tributación y a la ley vigente aplicable.

Podemos por ejemplo encontrarnos con que ha habido contribuyentes que han abusado de las disposiciones fiscales, simulando actos, actividades o figuras jurídicas aplicables a ciertos casos que si bien se siguen de acuerdo a la norma, son actos simulados; ya sea con conciencia o sin ella, esto resulta en el mayor de los casos en una erosión de la base gravable o directamente en la disminución del impuesto a pagar, y teniendo en cuenta lo antes comentado de la importancia y relevancia de los impuestos dentro de los ingresos del estado, se puede comprender por qué el legislador pone gran atención a los esquemas de planeación fiscal o actividades o giros comerciales susceptibles a estar en posición de defraudar al fisco y que dan pie al pago de menor impuesto, independientemente que estos sean derivados de actos simulados o no.

Como ejemplo tenemos a los llamados asimilados a salarios, que son aquellas personas físicas que prestan algún servicio a otra persona, pero que no se consideran trabajadores de quien los contrata por no existir la subordinación atendiendo a los requisitos que deben configurarse para considerarse como un trabajador, de acuerdo a la LFT, por eso mismo al no actualizarse la hipótesis de la subordinación y no existir una relación laboral, el patrón no está obligado ni a atender a las obligaciones con la persona física en materia de seguridad social ni de reparto de utilidades, y si bien el fisco contempla dicha figura de asimilados y como se puede ver representa para quien contrata facilidades administrativas y beneficio fiscal, existían casos donde aun configurándose los supuestos donde una persona debía ser tratado como trabajador, este estaba siendo tratado como un asimilado a salarios, de manera que por una parte se abusaba del trabajador por privarlo de derechos a los que era acreedor, y por otra se abusa del fisco por tratar de evadir los impuestos que le correspondieran por la relación laboral existente que el contribuyente trata de ocultar usando la figura del asimilar a salarios.

También podemos mencionar el caso previsto por el artículo 69-B donde la autoridad presume la inexistencia de operaciones amparadas con CFDI que no tienen un soporte material, es decir, que a pesar de que los comprobantes amparan ciertas operaciones, estas mismas no están soportadas materialmente lo que da como resultado que un contribuyente deduce operaciones inexistentes al amparo de un CFDI, de forma fraudulenta.

Dichas conductas contrarias a la ley inclusive podrían llegar a configurarse como delitos, los cuales se encuentran previstos en el CFF así como en leyes propias de la materia penal, los cuales de acuerdo a la autora Blanca Estela Montes de Oca Romero incluyen a los delitos de contrabando y equiparables, delito de defraudación fiscal, delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad, entre otros, así mismo la misma autora comenta:

“En materia fiscal, el bien jurídico tutelado no es solamente el patrimonial, sino que es el interés público el que se protege” (Romero, 2023)⁸

Pues es de interés público que todos los ciudadanos cumplan con la obligación de contribuir para el gasto público, así como individuo se obtiene un beneficio respecto a la aplicación de estos recursos para la provisión de servicios públicos que el estado tiene a su cargo.

A su vez la autoridad a través del legislador ha sido dotada de medios y facultades para revisar la situación jurídica del contribuyente como lo dispone el artículo 42 del CFF desde el cumplimiento de obligaciones fiscales, determinación de contribuciones omitidas y la comprobación de delitos hacia el fisco, complementado con la facultad del artículo 55 del mismo código de 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, siempre que estén dentro de los supuestos de las fracciones I a la VII del mismo artículo.

Dichas facultades trasladan al contribuyente la carga de desestimar las presunciones de la autoridad, con la consecuencia de que, de no hacerlo, se pueda presumir respecto de las operaciones del contribuyente y a partir de estas presunciones, determinar contribuciones a su cargo.

⁸ Montes de Oca, Blanca Estela, 2023, Delitos fiscales elementos básicos del procedimiento penal, Revista praxis de la justicia fiscal y administrativa, número 33

2.2 Determinación Con Base Cierta Y Con Base Presunta

Para efectos de la determinación presuntiva que prevé el artículo 55 del CFF la autoridad deberá calcular los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones atendiendo a los procedimientos establecidos en las fracciones I a la VII del artículo 56 del CFF.

Respecto de la facultad de determinar presuntivamente el autor Augusto Sagardi nos dice que “la presunción es una herramienta eficaz de la administración tributaria, útil para evitar que el fisco pueda verse burlado con el fácil expediente de ocultarle información” (Sagardi, 2022)⁹

De acuerdo con la fracción I la autoridad podrá utilizar los datos contenidos en la contabilidad del propio contribuyente, conforme al artículo 28 del mismo código la contabilidad se integra por “Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos” (Código Fiscal de la Federación, 2021) y “además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones” (Código Fiscal de la Federación, 2021).

Tratándose de contribuyentes que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero:

Deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos y los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como con dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate. (Código Fiscal de la Federación, 2021)

Adicional, el reglamento del CFF complementa lo relativo a la contabilidad, estableciendo en su artículo 33 que relativo al artículo 28 del CFF hacen parte de la contabilidad, Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y

⁹ Sagardi, Augusto, 2022, Código Fiscal de la Federación comentado, tercera edición, editorial thomson reuters

asientos, Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos, según corresponda de acuerdo a las obligaciones del contribuyente, Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente, Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente, La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones, La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior, documentación referente al control interno de actividades de la empresa, y cualquier otra declaración a los que esté obligado el contribuyente de acuerdo a la legislación vigente.

Sobre los requisitos de los asientos contables, la ley exige que estos sean analíticos y deben realizarse en dentro del mes en que se haya llevado la operación, dando la opción de poder llevar libros de diario y mayor por cada establecimiento o por cada tipo de actividad o por cualquier tipo de clasificación que al contribuyente le convenga, siempre y cuando exista un libro de diario y mayor que concentre el total de dichas clasificaciones que tuviera el contribuyente.

Los registros contables debían ser relacionados con la documentación comprobatoria y con el comprobante fiscal que les dio origen en su caso, en caso de inversiones además se deberá de precisar a fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción.

Nos menciona además en su fracción VI que deberá el contribuyente realizar los 4 estados financieros básicos:

Estado de posición financiera.

Estado de resultados.

Estado de variaciones de capital.

Estado de origen y aplicación de recursos o flujo de efectivo.

Así mismo las balanzas de comprobación y las notas que correspondan a cada estado financiero.

El contribuyente también deberá tener documentación que compruebe el cumplimiento de los requisitos de estímulos fiscales o de subsidios de los que gozará.

De acuerdo con la fracción II del mismo artículo 56, la autoridad también podrá para efectos de la determinación presuntiva tomar como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio que el contribuyente haya presentado correspondiente al ejercicio revisado u otro y a cualquier tipo de contribución.

Dicha declaración del ejercicio contiene información que de inicio corresponde a cada uno de los pagos provisionales que el contribuyente ha declarado, así podemos ver que contiene el monto de ingresos acumulables que el contribuyente ha declarado mes a mes, así como información referente a nómina por los comprobantes de este tipo que se hayan emitido en el ejercicio. Esto aunado a que la declaración anual también contiene información referente a la retención de ISR por pagos a personas físicas por honorarios profesionales, así como retenciones a personas dentro del régimen simplificado de confianza, y pagos por uso o goce temporal de bienes inmuebles a personas físicas, nos da una idea clara del espectro de información que puede observar la autoridad a fin de determinar variaciones u omisiones en el pago de contribuciones.

El fundamento de la obligación de presentar la declaración del ejercicio está en el artículo 31 y 32 del CFF respecto a personas físicas y morales, y en los artículos 9, tercer párrafo, 76, fracciones V y VII y 194, fracción I de la LISR respecto a personas morales solamente y en los artículos 13-G, fracción VII y 150 de la LISR respecto de personas físicas.

Así mismo en artículo 56 del CFF, menciona que la autoridad también podrá determinar presuntamente con base en información que le proporcionen terceros con los que el contribuyente tenga relación de negocios y de la información que obtenga en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Y como último ejemplo de los procedimientos con los que cuenta la autoridad tenemos a la fracción VI. Considerando los ingresos y el valor de los actos o actividades comprobados de conformidad con la fracción X del artículo 42 de este Código, para lo cual se sumará el monto diario que representen en el periodo verificado, según corresponda, y se dividirá entre el número total de días verificados. El resultado así obtenido será el promedio diario de ingresos brutos o del valor de los actos o actividades, respectivamente, que se multiplicará por el número de días que comprenda el periodo o ejercicio sujeto a revisión para la determinación presuntiva a que se refiere este artículo.

Teniendo en consideración estos métodos de los que la autoridad se puede valer para determinar contribuciones, podemos hablar de los 2 métodos generales que se podrían aplicar a un contribuyente, la base cierta y la base presunta. Teniendo en cuenta que la forma de determinar contribuciones de inicio es obligación del contribuyente y que para realizarlo, la norma prevé métodos puntuales para su determinación, que comprende la definición, entre otras características necesarias, el objeto, los sujetos, la base y la tarifa; entonces si el contribuyente omite total o parcialmente el entero y pago de contribuciones, la autoridad podría ejercer sus

facultades para determinar contribuciones con base en datos reales y comprobables en los que el contribuyente haya sido parte como lo pueden ser ventas, gastos realizados, contratos celebrados, actos o actividades propias al giro del contribuyente entre otras, de manera que por cada operación celebrada por el contribuyente pueda ubicarse en algún supuesto marcado en la ley como generador de cargas tributarias que podrían derivar consecuentemente en la obligación del pago de dichas contribuciones; es entonces cuando estamos en presencia de una determinación con base cierta; pues se estará partiendo de datos reales llevados a cabo por el contribuyente para determinar la omisión total o parcial de contribuciones.

Mientras que la determinación con base presunta, a diferencia de la determinación con base cierta, partirá de datos presuntos, es decir, no reales, sino datos que la autoridad presume como reales, aunque no sea así. No obstante, los datos presuntos siempre partirán a su vez de datos reales, es decir, con datos que la autoridad sí conoce. Un ejemplo de esto para su mayor comprensión tenemos lo dispuesto en el artículo 59 fracción III del CFF donde establece que los depósitos que se registren en la cuenta bancaria del contribuyente, que no estén correspondidos en su contabilidad, es decir, que no se encuentren registrados, serán ingresos por los que se deba pagar contribuciones. Con esto podemos observar que, si existe un dato conocido por la autoridad, que en este caso es el depósito efectuado en cuenta bancaria del contribuyente, sin embargo, con base en esto y por no estar en contabilidad, la autoridad desconoce la procedencia de dicho depósito; y presume entonces que son ingresos por los que se deberá pagar contribuciones.

La presunción que hace la autoridad admite prueba en contrario, es decir, retomando el ejemplo del depósito, si bien la autoridad puede presumir que es un ingreso gravado, el contribuyente tendrá la obligación de desvirtuar dicha presunción y lo deberá hacer proporcionando esos datos reales correspondientes a dicho depósito, y correspondientes a cada tipo de presunción que la autoridad pueda hacer, así la autoridad deberá tomar los datos reales sobre los presuntos.

Sin embargo, si la presunción no se desvirtúa, esta será tomada como cierta, de manera que producirá los efectos que la autoridad haya tenido la intención de producir.

A efectos de entender la postura de la SCJN sobre dichas facultades de presunción, podemos repasar las siguientes resoluciones en tesis.

Sobre el alcance que debe tener la documentación comprobatoria que el contribuyente pudiera ofrecer como prueba que lleve a desvirtuar la presunción de la autoridad:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LAS DOCUMENTALES QUE EXHIBA EL

CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUARLA, ÚNICAMENTE DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE LA LEY QUE REGULA EL ACTO JURÍDICO A QUE SE REFIEREN, SIN QUE DEBAN SER DE FECHA CIERTA.

La estimativa indirecta de ingresos establecida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es una presunción que admite prueba en contrario, lo cual permite al contribuyente desvirtuarla cuando soporta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios correspondientes; sin embargo, la legislación fiscal no establece como condición de efectividad que esa documentación comprobatoria sea de fecha cierta. Por tanto, en aras de garantizar el derecho fundamental de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe considerarse que las documentales que exhibe el contribuyente para contrarrestar una determinación presuntiva de ingresos, únicamente deben cumplir los requisitos de la ley que regula el acto jurídico a que se refieren, sin que deban satisfacer la condición señalada.¹⁰

Y sobre si dichas facultades de presunción violan los principios de proporcionalidad:

PRESUNCIÓN DE INGRESOS Y DEL VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES. EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Si bien el citado precepto prevé la facultad de comprobación de ingresos y valores de actos o actividades a través de la presunción que realice la autoridad fiscal, así como un supuesto de determinación presuntiva en relación con depósitos bancarios no registrados en contabilidad, lo cierto es que no contiene disposición alguna en relación con la acumulación de ingresos ni respecto al cálculo del gravamen a pagar, ni en cuanto al impuesto al valor agregado acreditable, pues ello es materia de las leyes respectivas, a las cuales corresponderá regular la presunción de la utilidad fiscal y el resultado fiscal del contribuyente, como lo establece el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la reducción de las cantidades acreditables que se demuestren, conforme al artículo 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Así, el contribuyente pagará el impuesto sobre la renta acorde con su capacidad contributiva, pues frente a la presunción de ingresos acumulables derivada de depósitos bancarios

¹⁰ Tesis aislada, registro digital 2017302, Gaceta del semanario judicial de la federación, , décima época, libro 55, junio de 2018, tomo IV, p. 3043.

no registrados en su contabilidad, debe presumirse su utilidad y resultado fiscal, y en relación con el impuesto al valor agregado, cubrirá el gravamen sobre el monto del valor de actos o actividades estimados indirectamente y que ingresaron a su patrimonio, estando en posibilidad de reducir las cantidades acreditables que compruebe; de lo cual resulta que el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no viola el principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹¹

Además, sobre la confusión que pudiera existir sobre las facultades de determinación presuntiva contenidas en el 55 del CFF y las presunciones que la autoridad puede hacer previstas en el 59 del mismo ordenamiento, la SCJN ha resuelto como se expone en la siguiente tesis:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PREVÉN SUPUESTOS DIVERSOS.

Del estudio concatenado y sistemático de los artículos 55 y 59 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que si bien ambos se refieren a la determinación presuntiva de ingresos, lo cierto es que las hipótesis que prevén se refieren a dos distintas presunciones: a) una regulada por el primer artículo en mención, al estatuir la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, por no contar la autoridad hacendaria con los elementos necesarios para su obtención precisa, al no serle proporcionada por el contribuyente la información correspondiente; situación ante la cual las autoridades fiscales podrán calcular los ingresos de los contribuyentes sobre los que proceda el pago de impuestos, a través de los procedimientos que prevé el artículo 56 del propio Código Fiscal de la Federación; y b) la regulada por el artículo 59 antes citado que establece las presunciones que deben considerarse en el ejercicio de las facultades de comprobación y que implican que los documentos, la información contable y la correspondencia que se encuentra en poder del contribuyente, son operaciones realizadas por él y, por ende, deben considerarse al revisar su situación fiscal. Por lo tanto, ante la primera hipótesis descrita, es necesario que el acto de autoridad se fundamente tanto en el artículo 55 como en el 56 del Código Fiscal de la Federación, pues la aplicación de éste requiere que, previamente, se actualice alguno de los supuestos previstos por aquél; mientras que, ante la segunda hipótesis en comento, es suficiente que se invoque el artículo

¹¹ Tesis aislada, registro digital 161517, Semanario judicial de la federación y su gaceta, novena época, tomo XXXIV, junio de 2011, p. 306.

59 del mismo ordenamiento legal, en tanto que este precepto puede ser aplicado de manera autónoma.¹²

En adición a la siguiente tesis que expone de igual forma las particularidades y como se conjugan dichas facultades:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL, INGRESOS Y VALOR DE ACTIVIDADES. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE COMPLEMENTAN.

De la interpretación sistemática de los artículos 55 y 59, ambos del Código Fiscal de la Federación, se concluye que estos preceptos no se contradicen, sino que se complementan, pues el primero de ellos establece los casos en que procede la estimación presuntiva de los ingresos del contribuyente, y el segundo los medios para realizarla. Esto es, el citado numeral 55 establece los casos de determinación presuntiva de utilidad fiscal, ingresos y valor de actividades o activos; en tanto que el diverso 59 establece los medios legales a través de los cuales la autoridad fiscal puede realizar la aludida determinación presuntiva. De manera que si el contribuyente omitió registrar en su contabilidad y manifestar en sus declaraciones trimestrales definitivas el valor de actos o actividades en cantidad que representa más del tres por ciento respecto de la manifestación en sus declaraciones, y que corresponde a depósitos realizados en una cuenta bancaria a su nombre, su conducta permite, salvo prueba en contrario de su parte, que se le determine presuntivamente el valor de actos o actividades para efectos del impuesto al valor agregado, pues se encuadra en el supuesto de la fracción III, inciso a), del artículo 55 y del diverso 59, fracción III, citados.¹³

Tomando en cuenta la facultad de determinación presuntiva y una vez teniendo una idea clara de lo que se refiere la presunción, nos encontramos con lo dispuesto en el artículo 59 del CFF que contiene un listado de las presunciones que la autoridad puede hacer de un contribuyente; que como ya vimos tanto las presunciones del artículo 59 del Código como lo contenido en el 55 del mismo se conjugan para dar forma a las facultades de determinación presuntiva que detenta la autoridad fiscal.

Así, la fracción primera de dicho artículo 59 nos dice que la autoridad fiscal presumirá, salvo prueba en contrario, que toda la documentación que se encuentre en poder del contribuyente corresponde a operaciones llevadas a cabo por este,

¹² Tesis aislada, registro digital 172225, semanaria judicial de la federación y su gaceta, novena época, tomo XXV, junio de 2017, p.1054.

¹³ Tesis aislada, registro digital 182199, semanario judicial de la federación y su gaceta, novena época, tomo XIX, febrero de 2004, p. 1084.

incluso si esta documentación no tiene el nombre del contribuyente, siempre que la autoridad demuestre que por lo menos una de las operaciones contenidas en esos documentos fue realizada por el contribuyente.

Respecto a información de operaciones llevadas a cabo por el contribuyente, la fracción II, dispone que se presumirá salvo prueba en contrario que la información contenida en la contabilidad a nombre del contribuyente que se encuentre en poder de personas a su servicio, accionistas y propietarios de la empresa, corresponderán a operaciones llevadas a cabo por el contribuyente.

La fracción III de dicha disposición contempla que aquellos depósitos que se encuentren en las cuentas bancarias del contribuyente, los cuales no estén debidamente registrados en su contabilidad, serán considerados ingresos y valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones.

Si el contribuyente no demuestra llevar contabilidad, teniendo la obligación de hacerlo, cuando la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, se presumirá de igual manera que los ingresos que se encuentre en sus cuentas bancarias serán ingresos y valor de actos y actividades por los que se deban pagar contribuciones.

La fracción IV dispone que se presumirán que son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deba pagar contribuciones los depósitos hechos por el contribuyente a favor de terceros, gerentes o administradores, cuando estos realicen pagos por obligaciones de la empresa a través de sus propias cuentas personales o siempre que se deposite en sus cuentas personales cantidades que correspondan al contribuyente y este no tenga registro de ello en su contabilidad o depósitos recibidos en cuentas de terceros que correspondan al contribuyente, cuando estos no estén registrados debidamente en la contabilidad del contribuyente.

La fracción V dispone que, si existen diferencias entre los activos que el contribuyente tenga registrados en contabilidad, y los que tenga en existencia realmente, serán ingresos y valor de actos y actividades por los que se deban pagar contribuciones.

Hasta este punto en el análisis del artículo 59, podemos resaltar que la autoridad parte de datos conocidos como la contabilidad, entendiendo por contabilidad incluso a los estados de cuenta bancaria, según lo dispone el artículo 28, fracción I, inciso A, del CFF, así de inicio esto podemos rescatar la importancia que cobra un adecuado registro, documentación y control de la contabilidad, de acuerdo las disposiciones vigentes.

La fracción VI, de forma similar a la fracción IV, dispone que los cheques expedidos por el contribuyente a favor de proveedores o terceros que le presten servicios, que no se encuentren registrados en su contabilidad, serán pagos por

mercancías adquiridas o pagos por servicios a través de los cuales el contribuyente obtuvo ingresos.

La fracción VIII dispone que los inventarios de materia prima, productos terminados, y semiterminados, así como activos fijos, que obren en poder del contribuyente, y los terrenos en los que el contribuyente desarrolle su actividad, son de su propiedad y su valor será con base en el precio de mercado o en su defecto al de avalúo.

La fracción IX del mismo artículo 59, establece que se presumirá que los bienes que el contribuyente declare haber exportado, fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando a requerimiento de las autoridades fiscales, el contribuyente no exhiba:

- a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.
- b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.
- c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

(Código Fiscal de la Federación, 2021)

Precisando en el último párrafo de dicha fracción que esto será procedente incluso cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación.

Expuesto lo anterior, entonces podemos concluir que a la autoridad fiscal, si bien se le ha conferido facultades para revisar el correcto cumplimiento fiscal de los contribuyentes; y en su caso determinar ya sea con base cierta o presunta contribuciones que se le adeudan; dichas facultades están definidas y tendrán que ser llevadas a cabo dentro de un marco legal bien delimitado por el mismo legislador.

Respecto al criterio que toma la SCJN, en quien recae la representación del poder Judicial de la Nación, podemos recatar las siguientes tesis que versan sobre dicho artículo 59 del Código Fiscal de la Federación:

PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE

ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.

De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.¹⁴

Aunado a la tesis:

PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN LA CUENTA BANCARIA DEL CONTRIBUYENTE. PARA DESVIRTUARLA CON UN CONTRATO DE MUTUO SIMPLE O CON INTERÉS DEBE PROBARSE SU MATERIALIDAD, ENTRE OTROS MEDIOS, CON LOS RECIBOS O ESTADOS DE CUENTA DEL MUTUANTE.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 56/2010, consultable en la página 838 del Tomo XXXI, mayo de 2010, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.", determinó que la estimativa indirecta de ingresos contenida en el precepto señalado, faculta a la autoridad fiscal a considerar los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos y valor de los actos o actividades por los que debe pagar contribuciones, cuando no

¹⁴ Tesis jurisprudencial, registro digital 164552, semanario judicial de la federación y su gaceta, novena época, tomo XXXI, p.838

sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de sus transacciones comerciales. De acuerdo con lo anterior, para desvirtuar con un contrato de mutuo simple o con interés la presunción relativa a que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente son ingresos, debe probarse su materialidad y que el mutuuario depositó en la cuenta del contribuyente el importe pactado en ese acuerdo de voluntades, precisamente para cubrir el adeudo, entre otros medios, con los recibos o estados de cuenta del mutuante, pues la exhibición del contrato solamente acredita la realización de éste, pero es insuficiente para justificar la efectiva transferencia del numerario que en él se indica, sobre todo que en la presunción aludida se encuentra implícito el principio ontológico de la prueba, en el sentido de que lo ordinario es que los contribuyentes que desarrollan actividades lucrativas perciben ingresos con motivo de éstas, salvo prueba en contrario, por lo cual, la norma fiscal considera que los depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente constituyen ingresos.¹⁵

Entonces si bien existen las facultades de comprobación de la autoridad y estas son llevadas a cabo a discreción de la autoridad fiscal, estas deben ser llevadas a cabo de forma que exista una certeza jurídica para el contribuyente de que cualquier proceso en el que participe será llevado conforme a derecho, y de no ser así o de presentarse el caso donde la misma autoridad fiscal tome un criterio que si bien le convenga a ella misma, no vaya conforme al derecho, entendiéndose como derecho la misma ley pero también la interpretación de la misma.

Teniendo el contribuyente la oportunidad en todo momento de desvirtuar cualquier presunción que la autoridad haga sobre él, es importante redondear el tema y mencionar que el contribuyente en caso de no estar conforme con alguna resolución de la autoridad, en este caso con alguna presunción que a criterio de la autoridad, el contribuyente no logre desvirtuar; el contribuyente aún podrá ejercer su derecho de inconformarse a través de los distintos medios de defensa que tenga a su alcance, los que a grandes rasgos serán, la defensa a nivel administrativo, con el recurso de revocación para efectos del SAT o recurso de inconformidad para efectos del IMSS o INFONAVIT; así como instancias contenciosas, como lo es el Juicio Administrativo Contencioso.

¹⁵ Tesis jurisprudencial, registro digital 2021387, gaceta del semanario judicial de la federación, décima época, libro 74, enero de 2020, tomo III, p.2394.

CAPÍTULO 3

Compliance requerido

Toda vez que a lo largo de la presente tesis se ha expuesto desde el origen de la potestad que tiene la autoridad, así como el alcance de sus facultades de comprobación y las de determinación presuntiva pretendemos compartir el marco específico de cumplimiento para no ser sujeto de una determinación presuntiva según lo prevé el artículo 55 del CFF.

Como introducción debemos saber que, si bien la autoridad cuenta con altas facultades y un rango de alcance extenso en cuanto a estas, el contribuyente deberá para ser sujeto de la o las obligaciones, así como de los supuestos previstos en la ley, subsumirse de forma puntual al supuesto específico que la ley correspondiente señale.

Coincidimos entonces en que para que el contribuyente se encuentre en una posición donde la autoridad pueda ejercer sus facultades de determinación presuntiva conforme al artículo 55, deberá este ubicarse en cualquiera de los supuestos señalados en las fracciones I a la VII de dicho artículo. Concluyendo entonces en que, si el contribuyente no se ubica en ninguna de las fracciones, entonces la autoridad no podrá ejercer su facultad de determinar presuntivamente conforme el mencionado artículo.

3.1 Cooperación frente a las facultades de comprobación de la autoridad

Al respecto, el CFF dice en su artículo 55 fracción primera:

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. (Código Fiscal de la Federación, 2021)

De inicio establece el primer supuesto que hay que tener en cuenta y es el de no obstaculizar u oponerse a las facultades de comprobación de la autoridad, las cuales las encontramos contempladas en el artículo 42 del CFF y que se enlistan de la siguiente manera:

- Facultad para rectificar errores en declaraciones
- Facultad para requerir del contribuyente su contabilidad a fin de revisarla
- Facultad para practicar visitas domiciliarias al contribuyente, en las cuales podrá revisar su contabilidad, bienes y existencias de activos en general.
- Facultad para revisar dictámenes del contribuyente que le haya formulado un contador público
- Facultad de practicar visitas domiciliarias con el fin de asegurar el cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente
- Facultad para practicar u ordenar avalúos o verificaciones físicas sobre bienes
- Facultad para hacerse llegar de datos que posean empleados públicos y fedatarios.
- Facultad de practicar revisiones electrónicas
- Facultad de practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar las operaciones de los contribuyentes que deban ser registradas como ingresos
- Facultad para practicar visitas a asesores fiscales

- Facultad para practicar visitas domiciliarias a instituciones del sistema financiero y fideicomisos
- Facultad para requerir contabilidad y documentos diversos.

El alcance de dicha cooperación con la autoridad a fin de no caer en este supuesto de la fracción I del 55 del CFF comprende desde permitir a la autoridad fiscal el acceso tanto a revisiones del tipo domiciliario en el establecimiento propio del contribuyente hasta la cooperación respecto a brindarle la información requerida; por ejemplo el desarrollo de una visita domiciliaria se trató en un capítulo y conforme a dicha exposición se comentó que los visitadores se entenderán con la persona que se encuentre en el domicilio del contribuyente si este o su representante no se encuentra, así entonces la visita comenzará y la autoridad tendrá facultades para solicitar la información que a este le resulte relevante.

A efectos de entender el alcance de la cooperación que refiere la ley, para el caso de la información que se debe presentar en una visita domiciliaria debemos considerar que la ley si bien deja al contribuyente en una posición en que está obligado a proporcionar la información que la autoridad le requiere, existen diferencias de opinión respecto al alcance de que puede y que no puede la autoridad solicitar al visitado; a efectos de entender mejor dicho alcance, podemos revisar las siguientes jurisprudencias al respecto:

REVISIÓN DE GABINETE O VISITA DOMICILIARIA. LA FACULTAD DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SOLICITAR AL CONTRIBUYENTE DOCUMENTOS CONTABLES, INFORMES Y DEMÁS PAPELES QUE TENGAN INJERENCIA CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y PARA REVISAR SUS BIENES Y MERCANCÍAS, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIONES II Y III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PUEDE EXTENDERSE A LOS DATOS PERSONALES DE TERCEROS QUE NO ESTÁN SIENDO REVISADOS.

Hechos: En un procedimiento de revisión de gabinete, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante una orden por escrito requirió a un contribuyente que informara el nombre y Registro Federal de Contribuyentes (RFC) del propietario del inmueble en que se ubica su domicilio fiscal, así como el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes de la(s) persona(s) que le presta(n) servicio(s) de contabilidad y/o asesoría fiscal; inconforme, aquél promovió juicio de amparo indirecto al estimar que dicha información no está relacionada con la documentación que está obligado a proporcionar para dicha revisión.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que la facultad de la autoridad fiscalizadora en ejercicio de la revisión de gabinete o de la visita domiciliaria en términos del artículo 42, fracciones II y III, del Código Fiscal de la Federación, para solicitar al contribuyente la contabilidad, documentos, informes y demás papeles que tengan injerencia con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y revisar sus bienes y mercancías, no puede extenderse a los datos personales de terceros que no están siendo revisados.

Justificación: Lo anterior, porque el referido precepto no prevé expresamente la facultad de la autoridad fiscal para requerir el nombre y Registro Federal de Contribuyentes del propietario del inmueble en que se ubica el domicilio fiscal del sujeto revisado, ni el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes de las personas que le prestan servicios de administración y contabilidad, ni el correo electrónico y número de teléfono fijo o móvil del representante legal de la persona moral; además, no puede considerarse que el requerimiento de esos datos personales esté implícitamente contenido en el de los documentos contables, informes y demás papeles que tengan injerencia con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, porque tratándose de los actos de molestia referidos la autoridad sólo puede ejercer las facultades que expresamente señale la ley; de lo contrario abriría la puerta para que si el visitado no cumple con proporcionar esos datos requeridos, se estimara que incurrió en las infracciones previstas en el artículo 85, fracción I, por lo que se le impondrían las sanciones contenidas en el artículo 86, fracción I, ambos del Código Fiscal de la Federación, lo cual no resulta jurídicamente aceptable, pues lo dejaría en estado de indefensión, ya que tendría que cumplir con obligaciones que no conoce al no haberlas establecido el legislador.¹⁶

Y también la siguiente tesis:

VISITA DOMICILIARIA. LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS, QUE COMO PRUEBA EXHIBA EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUAR IRREGULARIDADES, NO PUEDEN SER VALORADOS POR LOS VISITADORES, PUES SÓLO LES COMPETE DETALLARLOS Y HACER CONSTAR HECHOS U OMISIONES EN LAS ACTAS CIRCUNSTANCIADAS.

¹⁶ Tesis jurisprudencial, registro digital 2026226, gaceta del semanario judicial de la federación, undécima época, libro 23, marzo de 2023, tomo IV, p.3648.

El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación no establece, como facultad de los visitadores, valorar las pruebas que el contribuyente ofrezca durante la práctica de una visita domiciliaria con la finalidad de desvirtuar irregularidades detectadas en la última acta parcial, pues sólo les compete hacer constar su exhibición, levantando el acta circunstanciada donde se asiente la existencia de los documentos aportados por el contribuyente, ya que como auxiliares de las autoridades fiscales sólo están facultados para asentar los hechos u omisiones que observen durante la visita, pero dentro de sus atribuciones no se encuentra la de determinar créditos fiscales, a través de la valoración de los documentos, libros o registros que como prueba exhiba el particular.¹⁷

Es importante mencionar que este supuesto prevé cuando el contribuyente no coopere u obstruya las facultades de comprobación ya repasadas, no obstante que el contribuyente se encuentre en este supuesto no impide que la autoridad continúe con las dichas facultades, solo lo coloca en el supuesto establecido en la fracción I del 55; y por tanto, en riesgo de ser sujeto a la determinación presuntiva que prevé dicho artículo.

Sobre el siguiente supuesto se establece que aquellos contribuyentes que hayan omitido presentar la declaración anual y siempre que transcurra más de un mes desde que venció el plazo para hacerlo, podrán ser sujetos a que se les determina presuntivamente conforme al 55 del CFF; por lo que se deberá establecer el control interno pertinente dentro de la entidad a fin de establecer lista de verificación para validar que las obligaciones en este sentido se han subsanado en tiempo y forma.

Dicha obligación sobre declaraciones tiene su fundamento en el numeral 31 y 32 del CFF donde en general prevé el envío de declaraciones y en general la forma de cómo hacerlas llegar a la autoridad; no obstante lo mencionado en la fracción I del 55 del CFF refiere a la declaración del ejercicio que en el caso de personas morales es el artículo 9 de la LISR el que nos define la mecánica, y la fecha límite de presentación y en su caso fecha límite de pago que resulte en razón de esta, que para estos últimos dos, dicha fecha dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal. Y para el caso de personas físicas, la fecha límite de presentación se encuentra definido en el artículo 150 de la LISR, y en este caso será según dicho precepto dentro del mes de abril del año siguiente al que corresponda la declaración.

¹⁷ Tesis jurisprudencial, registro digital 2008656, gaceta del semanario judicial de la federación, décima época, libro 16, marzo de 2015, tomo II, p.1503.

3.2 Adecuado registro y mantenimiento de la contabilidad

La fracción dos del artículo 55 del CFF nos establece lo siguiente respecto al siguiente supuesto en el que un contribuyente podrá determinársele presuntivamente:

“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.” (Código Fiscal de la Federación, 2021)

Dicho punto engloba una gran cantidad de información y documentos que deben ser custodiados a fin de tener la contabilidad al día y de forma completa, recordemos para esto que la autoridad en el mismo Código Fiscal en su artículo 28 establece lo que debe entenderse por contabilidad, y que a la letra dispone:

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:

A. Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

B. Tratándose de personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero, además de lo señalado en el apartado anterior, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos y los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como con dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate, el poder calorífico del gas natural y el octanaje en el caso de gasolina. Se entiende por controles

volumétricos de los productos a que se refiere este párrafo, los registros de volumen, objeto de sus operaciones, incluyendo sus existencias, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los contribuyentes a que se refiere este apartado están obligados a asegurarse de que los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos operen correctamente en todo momento.

Los contribuyentes a que se refiere este apartado deberán generar de forma diaria y mensual los reportes de información de controles volumétricos que deberán contener: los registros de volumen provenientes de las operaciones de recepción, entrega y de control de existencias obtenidos de los equipos instalados en los puntos donde se reciban, se entreguen y se encuentren almacenados hidrocarburos o petrolíferos; los datos de los comprobantes fiscales o pedimentos asociados a la adquisición y enajenación de los hidrocarburos o petrolíferos o, en su caso, a los servicios que tuvieron por objeto tales productos; la información contenida en los dictámenes que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero, así como en los certificados que acrediten la correcta operación y funcionamiento de los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, de conformidad con las reglas de carácter general y las especificaciones técnicas que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como los dictámenes de laboratorio a que se refiere este apartado, deberán cumplir las características técnicas que establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, tomando en consideración las Normas Oficiales Mexicanas y demás normatividad relacionada con hidrocarburos o petrolíferos expedida por las autoridades competentes.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

(Código Fiscal de la Federación, 2021)

De lo que se desprende que la autoridad fiscal estará atenta a cada uno de los aspectos que enlista y comprende la contabilidad, lo que deja al contribuyente en la posición de llevar un estricto control respecto de estos libro y registros; por lo que se sugiere que se mitigue el riesgo de caer en errores y omisiones respecto a esta información, estableciendo un sistema jerárquico de revisión de los puntos críticos de la contabilidad y hacer en cada tanto auditorías ya sean internas o externas si se tiene la capacidad que permitan identificar si existe alguna omisión de información y, por tanto, se puedan subsanar y sustentar para en caso de una revisión por parte de la autoridad hacendaria estas puedan ser desvirtuadas de manera oportuna dentro del proceso de revisión.

Aunado a lo expuesto, conforme al artículo 30 del CFF, la contabilidad deberá ser conservada durante un plazo de 5 años posteriores a la presentación de las declaraciones relacionadas con dicha contabilidad.

La autoridad fiscal conforme al artículo 42, fracciones II y III tiene facultades para requerir y revisar la contabilidad del contribuyente, así como de responsables solidarios y terceros relacionados con ellos; y siendo así entonces el contribuyente deberá llevar su contabilidad conforme las disposiciones aplicables para tenerla lista en cualquier momento, ya que dichas facultades de comprobación de la autoridad fiscal son ejercidas de forma discrecional y no responden a una fecha determinada.

También es importante tener en cuenta que, relacionado con la obligación de llevar contabilidad, existen sanciones por incumplir con dichas obligaciones, que conforme al artículo 111 del CFF son:

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

...II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los libros sistemas o registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar o, estando obligado a tenerlos no cuente con ellos.

(Código Fiscal de la Federación, 2021)

De manera que, si bien se debe tener un control interno para validar el cumplimiento de llevar contabilidad para no caer en el supuesto establecido en el

artículo 55 del CFF, también se debe tener en mente las sanciones que conllevan el no llevar un estricto control sobre la misma.

Respecto de la fracción normativa que hace alusión al proporcionar los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales, el abanico de posibilidades es amplio, siempre que lo que engloba al cumplimiento de disposiciones fiscales va desde el pago de contribuciones, la presentación de declaraciones informativas y aquellas que deriven una obligación de pago, conservación de la documentación, presentación de avisos, emisión de comprobantes fiscales, expedición de constancias, entre otras, que deberán además ser cumplidas en la forma y tiempo que establezcan las disposiciones fiscales aplicables al momento de generarse el hecho que derive en la obligación de cumplirlas.

3.3 Adecuado registro de los conceptos del costo

Sobre este supuesto, la fracción tercera del artículo 55 del CFF nos dice que:

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que, en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

(Código Fiscal de la Federación, 2021)

En este supuesto debemos tener en cuenta que dichos registros hacen parte de la contabilidad de una empresa y que tenerlos en orden no solamente contribuye a no caer en estos supuestos de la autoridad fiscal, sino que financieramente hablando se tiene una mejor certeza en la información que servirá para la toma de decisiones, puesto que si los costos no son fiables, los estados financieros arrojarán resultados imprecisos, lo que llevara a que la entidad pueda estar en riesgo de tomar malas decisiones que le resten competitividad ante otras entidades que, si llevaron sus costos de una forma precisa.

Conforme al artículo 25 de la LISR fracción II, el costo de lo vendido es una deducción autorizada, y se deberá atender a lo dispuesto en la sección III del capítulo II del título II de la LISR que establece que el costo de las mercancías que se enajenen en un ejercicio determinado, así como las que correspondan al inventario final en el ejercicio; deberán ser determinadas conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.

El costeo absorbente hace referencia incluir en el costo los gastos directos fijos y gastos indirectos fijos, pero también gastos directos fijos y aquellos gastos indirectos variables. Mientras que la base de costeo histórico conlleva reconocer los costos una vez que estos se erogan efectivamente y, por tanto, se conocen de forma puntual y cuantitativa; mientras que la base de costeo predeterminado es aquella que conlleva un cálculo predefinido cuando aún no se realizan erogaciones, sino que se determina el costo con base en una estimación con bases empíricas que lleva a un costo aproximado, el cual podría tener ciertas variaciones mínimas, que deberán ser ajustadas al ser comparadas con el costo incurrido realmente.

Referente a los conceptos del costo mencionados en la ley, el autor Charles T. Horngren nos dice que:

El costeo absorbente es un método de costeo de inventarios donde todos los costos variables de manufactura y todos los costos fijos de manufactura se incluyen como costos inventariables. Es decir, el inventario “absorbe” todos los costos de manufactura....

Tanto con un costeo variable como con un costeo absorbente, todos los costos variables de manufactura son costos inventariables, y todos los costos que no son de manufactura dentro de la cadena de valor (investigación y desarrollo, y marketing), sean variable o fijos, son costos del periodo y se registran como gastos cuando se incurre en ellos. (Horngren, 2012)¹⁸

Con relación al inciso b de la fracción III del 55 del CFF, sobre darle reconocimiento en registros contables a la existencia de compras, gastos o servicios que en realidad no se llevaron a cabo, está relacionado con lo previsto en el 69-B del CFF que faculta a la autoridad fiscal de presumir la inexistencia de operaciones que aun estando amparadas con un comprobante fiscal, a criterio de la autoridad no hayan podido ser llevadas a cabo por el contribuyente por no contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material para efecto de haberlas llevado a cabo.

Dicho lo anterior, es el contribuyente quien deberá establecer los controles internos necesarios para que sus operaciones estén debidamente amparadas con la documentación necesaria que lleve a que las mismas no puedan ser sujetas de duda en cuanto a su existencia material.

¹⁸ Horngren, Charles, 2012, Contabilidad de costos un enfoque gerencial, decimocuarta edición, Pearson

3.4 Correcta valuación del inventario

Al respecto, el artículo 55 en su fracción cuarta establece que:

“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.” (Código Fiscal de la Federación, 2021)

Para tales efectos es el ya mencionado artículo 39 de la LISR es que prevé que las mercancías que integren el inventario final del ejercicio deberán ser determinadas conforme al sistema de costeo absorbente y sobre la base de costos históricos o predeterminados.

Así mismo, para efectos de su valuación conforme al artículo 41 de la LISR los contribuyentes podrán optar por seguir cualquiera de los métodos siguientes; no obstante, la utilización de estos estará sujeta a particularidades del tipo de mercancía a valorar:

- Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
- Costo identificado.
- Costo promedio.
- Detallista.

Una vez que el contribuyente haya definido su método de valuación, deberá conservarlo durante por lo menos 5 ejercicios; también es importante mencionar que la ley da la opción al contribuyente de usar cualquier otro método que para efectos contables o financieros le convenga a fin de tomar decisiones; no obstante deberá el contribuyente en estos casos llevar registro de las diferencias que existan en el monto valuado de las mercancías entre el método que el contribuyente use, y el método establecido en dicho precepto 41 de la LISR.

Con relación a la valuación del inventario es importante considerar que no cumplir con dicha obligación conforme lo disponen las leyes fiscales, es considerado de acuerdo al artículo 83 del CFF como una infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad, cuando dicho incumplimiento sea advertido por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación; y conforme al artículo 84 del mismo código, la sanción por el incumplimiento será de una multa que va de los 430 a 9,760 pesos.

CAPÍTULO 4

Facultad de la autoridad fiscal para determinar presuntivamente

4.1 Armonía legislativa en relación con la determinación presuntiva

La autoridad fiscal ha sido provista de las facultades necesarias para ejercer su función fiscalizadora, partiendo desde la facultad de imponer contribuciones, hasta la ejecución de comprobaciones a fin de determinar si el contribuyente está cumpliendo con sus obligaciones fiscales ya sean formales o aquellas que conllevan una carga fiscal firme; así como hasta las facultades para determinar presuntivamente la utilidad, o el valor de actos, y actividades en general, por las que el contribuyente estuviera obligado a pagar algún impuesto derivado de las mismas.

Es así que el artículo 55 del CFF faculta a la autoridad para determinar presuntivamente la utilidad, o remanente distribuible tratándose de personas sin fines lucrativos; así como el valor de sus ingresos, actos o actividades por los que esté obligado al pago del impuesto; el mecanismo o metodología a seguir para dicha determinación presuntiva está contemplada en el artículo 56 del mismo código; y la autoridad deberá ajustarse a lo indicado en esta disposición, que en realidad contiene un alcance amplio respecto del espectro de acción que la autoridad tiene a fin de determinar presuntamente conforme la ley establece.

La ley fiscal, en específico el código en el artículo 57, también dota a la autoridad de la facultad de determinar presuntivamente las contribuciones que debieron haber sido retenidas, es decir, no limita a la autoridad a determinar contribuciones que son cargas directas del contribuyente, sino que también para determinar aquellas contribuciones por los que el contribuyente toma calidad de responsable solidario en su carácter de retenedor.

Ligado a las disposiciones anteriormente mencionadas y conforme se pudo concluir en el desarrollo de este trabajo, las disposiciones del código referentes a presunciones de la autoridad no contravienen a las facultades de determinación presuntiva, sino que se complementan y robustecen dicha facultad, para así derivada de una interpretación armónica de estas disposiciones se tenga un mecanismo claro y bien sustentado a través del cual la autoridad fiscal podrá ejercer sus facultades y en su caso, determinar los créditos fiscales de los que sea acreedora y por ende engrosar su base de recaudación para conseguir su fin principal que es la recaudación de ingresos que el estado ocupará para los distintos fines que este tiene a su cargo.

Se prevé incluso como lo dispone el artículo 58 del CFF que la autoridad podrá determinar la utilidad fiscal del contribuyente utilizando coeficientes,

expresados en porcentajes cuando no se cuente con la información necesaria para determinar un coeficiente apegando al mecanismo previsto en la ley fiscal; teniendo que para esto, la ley observa según cada tipo de industria o de giro al que un contribuyente podría dedicarse para asignarle un porcentaje aproximado que enseguida se analizará con más detenimiento.

4.2 Análisis de la comparación entre el coeficiente de utilidad determinado presuntivamente respecto al real

Como se mencionó anteriormente, la autoridad puede conforme al artículo 58 del CFF determinar presuntivamente la utilidad fiscal apoyándose de porcentajes aplicables a los ingresos brutos del contribuyente que hayan sido declarados o que hayan sido determinados presuntivamente; no obstante, podemos acercarnos a una comparación entre estos porcentajes y aquellos que pudieron haber sido obtenidos si el contribuyente contará con la información necesaria para obtener un coeficiente real.

El coeficiente de utilidad es utilizado por las empresas para estimar su utilidad fiscal al final del ejercicio, entonces es a partir de sus pagos provisionales que el contribuyente hará uso de un coeficiente de utilidad para en teoría ir poco a poco cumpliendo con su obligación de pago de impuesto anual.

Para entender mejor el análisis que pretendemos podemos repasar que:

Coeficiente de utilidad = Utilidad fiscal del ejercicio/ Ingresos nominales

Donde:

Ingresos nominales = ingresos acumulables – ajuste anual por inflación acumulable (en caso de existir)

Y

Utilidad fiscal = Ingresos acumulables – deducciones autorizadas

Para efectos de facilitar la comparación nos podemos apoyar del trabajo realizado por investigadores de la Universidad Autónoma de Nuevo León que tuvieron a bien desarrollar el siguiente cuadro comparativo usando para el cálculo del coeficiente “real” datos censales referentes a ingresos y gastos por tipo de industria, cabe aclarar que dicho cuadro no se muestra de forma completa, ya que cuenta con información adicional que sirvió para la investigación original mencionada, pero para efectos de nuestros comentarios finales solo basta con lo mostrado a continuación:

Descripción	CU	CU CFF	Dif CU- CFF
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	30.65	15.26	15.39
Minería	33.68	20.07	13.60
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	11.30	20.00	-8.70
Construcción	15.17	22.79	-7.62
Industrias manufactureras	22.68	22.93	-0.25
Comercio al por mayor	7.12	12.71	-5.59
Comercio al por menor	8.70	15.89	-7.19
Transportes	15.99	20.00	-4.01
Correos y Almacenamiento	33.89	20.00	13.89
Información en medios masivos	20.04	20.04	0.00
Servicios financieros y de seguros	10.21	20.00	-9.79
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	28.32	30.61	-2.29
Servicios profesionales, científicos y técnicos	30.17	23.71	6.46
Corporativos	62.27	20.00	42.27
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	19.60	20.00	-0.40
Servicios educativos	18.74	20.36	-1.61

4 Fragmento del trabajo de investigación por investigadores de la Universidad Autónoma de Nuevo León ¹⁹

De donde se aprecia, que si bien los porcentajes que el Código Fiscal de la Federación van desde 6 hasta el 50 % sobre los ingresos brutos; pueden existir ciertos casos donde los coeficientes determinados presuntivamente pudieran resultar menores a aquellos que se pudieron determinar tomando en cuenta datos reales. Con la información que se obtiene del cuadro referenciado no es posible determinar algún patrón que nos pudiera ayudar a concluir si algún tipo de industria es mayormente beneficiada o perjudicada, pero sí podemos ver que los coeficientes determinados presuntivamente conforme al 58 no logran ser en general tan agresivos que pudieran resultar en diferencias muy grandes conforme a aquellos coeficientes “reales”.

¹⁹ Bedoy Varela, Chapa Cantú, Pérez Valtier, Sánchez Vela, “Evasión por la aplicación de presuntivas en el impuesto sobre la renta. (Artículo 58 del Código Fiscal de la Federación)”, Facultad de economía, Universidad Autónoma de Nuevo León.

Conclusiones

1. Es indudable que la autoridad fiscal ha sido facultada por la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para imponer contribuciones a efecto de asegurar que el estado tenga recursos suficientes para lograr su objetivo, según lo establece el artículo 31, fracción IV del mencionado ordenamiento.
2. Dentro del sistema jurídico mexicano existen diversas leyes, códigos, reglamentos y demás normas que están encaminadas a regular la recaudación de las contribuciones.
3. Las contribuciones se basan en principios constitucionales que aseguran una justa distribución de la carga tributaria conforme a las condiciones particulares de cada contribuyente.
4. Dada dicha facultad del Estado para imponer contribuciones nace la denominada relación jurídico-tributaria, donde participan dos sujetos, el sujeto activo, representado por el estado que está facultado para imponer contribuciones, y el sujeto pasivo representado por el contribuyente que deberá soportar dicha imposición.
5. Si bien la autoridad fiscal delega la determinación de los impuestos a cargo al mismo contribuyente, esta también se reserva el derecho de revisar la correcta determinación de dichos impuestos y en general del cumplimiento de obligaciones fiscales.
6. La autoridad para efecto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales puede hacer uso de sus facultades de comprobación que se encuentran establecidas en el artículo 42 del CFF.
7. La determinación presuntiva, facultad contenida en el artículo 55 del CFF se considera una herramienta eficaz para evitar que el fisco pueda ser burlado con facilidad por la simple omisión de la información o la falsedad de esta.
8. Para que la autoridad fiscal pueda ejercer su facultad de determinar presuntivamente, el contribuyente se debe ubicar en alguno de los supuestos establecidos dentro del mismo artículo 55 del CFF y siempre siguiendo el procedimiento para la determinación presuntiva contenido dentro del artículo 56 de dicho código.
9. La determinación con base cierta parte de datos reales conocidos por la autoridad, a partir de los cuales se determinará presuntivamente las contribuciones omitidas parcial o totalmente.

10. La determinación con base presunta partirá de datos presuntos, ya que en este caso no existen datos para partir de ellos.
11. Una vez que la autoridad ejerza su facultad de determinación presuntiva, será obligación del contribuyente desvirtuar dicha determinación, en caso contrario podría quedar firme y, por tanto, causar las consecuencias que de dicha determinación deriven, como podría ser el pago de contribuciones omitidas.
12. El procedimiento en el artículo 56 del CFF podrá ser aplicado siempre que se actualice alguno de los supuestos en el artículo 55 del CFF, así mismo lo dispuesto en el artículo 59 del CFF puede ser aplicado con independencia de lo dispuesto en los artículos 56 y 55 del mencionado código.
13. Los artículos 55 y 59 del CFF no se contradicen, sino que se complementan, ya que, el primero establece los supuestos en los que procederá la aplicación de esta facultad de determinar presuntivamente, y el segundo establece herramientas que serán de utilidad a la autoridad fiscal para realizar dicha determinación presuntiva.
14. No obstante, la autoridad fiscal tiene la facultad de comprobación de cumplimiento de obligaciones y la facultad de determinar presuntivamente; estas facultades deberán ser aplicadas dentro del marco jurídico vigente y dentro de las limitantes que la misma ley establece. Así se logra que exista una certeza jurídica y una salvaguarda al contribuyente a efecto de no violar sus propios derechos ni los principios básicos de las contribuciones.
15. El contribuyente que se encuentre en alguno de los supuestos del artículo 55 del CFF, podrá ser sujeto de la aplicación de la determinación presuntiva, siguiendo el procedimiento del artículo 56 y complementando con las presunciones que puede hacer la autoridad fiscal conforme al artículo 59 del mismo código.
16. El contribuyente tiene un riesgo permanente de ser sujeto de la aplicación por parte de la autoridad de su facultad para determinar presuntivamente conforme al 55 del CFF, es por ello que el contribuyente debe activamente trabajar en función de mitigar dicho riesgo atendiendo a la interpretación armónica de las disposiciones del código referentes a determinación presuntiva y presunciones en general, para a partir de ahí generar controles internos para validar que se cumpla con las disposiciones fiscales vigentes y que se prevea el no caer en los supuestos que pongan en una posición desfavorable respecto de dichas facultades de la autoridad.

17. El contribuyente tiene un riesgo permanente de ser sujeto de la aplicación por parte de la autoridad de su facultad para determinar presuntivamente conforme al 55 del CFF, es por ello que el contribuyente debe activamente trabajar en función de mitigar dicho riesgo atendiendo a la interpretación armónica de las disposiciones del código referentes a determinación presuntiva y presunciones en general, para a partir de ahí generar controles internos para validar que se cumpla con las disposiciones fiscales vigentes y que se prevea el no caer en los supuestos que pongan en una posición desfavorable respecto de dichas facultades de la autoridad.
18. Dichas previsiones que el contribuyente debe adoptar para estar alejado de los supuestos previstos en el 55 del CFF se han repasado a lo largo de este trabajo y podemos concluir que el beneficio que el contribuyente puede obtener de cuidar no caer en estos supuestos va más allá del beneficio fiscal, sino que financieramente hablando también será una mejora sustancial en el manejo de información y por ende un resultado en la generación de reportes y estados financieros más confiables lo que propicia una mejor toma de decisiones que a su vez confiere ventajas competitivas sobre otros contribuyentes que no tienen el mismo cuidado en cuanto a la información procesada y controles internos.
19. El hecho de que el marco jurídico aplicable a la determinación presuntiva este fundamentado en selectas porciones de la ley, hace más sencilla su interpretación armónica y permite observar claramente los aspectos que un contribuyente debe tomar en cuenta para no verse en la posición de ser sujeto de aplicación de dicha determinación presuntiva.

Bibliografía

- Bedoy Varela, Chapa Cantú, Pérez Valtier, & Sánchez Vela. (s.f.). "*Evasión por la aplicación de presuntivas en el impuesto sobre la renta (artículo 58 del Código Fiscal de la Federación).*" Universidad Autónoma de Nuevo León.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021, 12 de noviembre). *Código Fiscal de la Federación*. Diario Oficial de la Federación. Obtenido de www.diputados.gob.mx
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021, 12 de noviembre). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Diario Oficial de la Federación. Obtenido de www.diputados.gob.mx
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2022, 14 de noviembre). *Ley de Ingresos de la Federación*. Diario Oficial de la Federación. Obtenido de www.diputados.gob.mx
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2023, 06 de junio). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Diario Oficial de la Federación. Obtenido de www.diputados.gob.mx
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2023, 20 de enero). *Ley del Seguro Social*. Diario Oficial de la Federación. Obtenido de www.diputados.gob.mx
- Delgadillo, L. H. (2014). *Principios del derecho tributario* (quinta edición ed.). México: Limusa.
- Horngren, C. T. (2012). *Contabilidad de costos, un enfoque gerencial* (decimocuarta edición ed.). México: Pearson.
- Reyes, R. (2018). *Aplicación práctica de los principios básicos fiscales y de las obligaciones y derechos de los contribuyentes* (segunda edición ed.). México: Tax editores.
- Romero, B. E. (2023). Delitos fiscales, elementos básicos del procedimiento penal. *Praxis de la justicia fiscal y administrativa*,(33), 41. Obtenido de https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r_33-trabajo-6.pdf
- Sagardi, A. F. (2022). *Código Fiscal de la Federación comentado* (tercera edición ed.). México: Thomson Reuters.
- Sánchez, J. A. (2016). *La determinación presuntiva por el SAT*. México: IMCP.